

UDK:346.543

Biblid 1451-3188, 12 (2013)

Год XII, бр. 45–46, стр. 187–186

Изворни научни рад

Добрица ВЕСИЋ¹
Перо ПЕТРОВИЋ²

УВОЂЕЊЕ И ПРИМЕНА КВАЛИТЕТА КОНТРОЛЕ РЕВИЗИЈЕ

ABSTRACT

Public oversight of doing business is an important element to ensure confidence in the audit function. With the development of capital markets in the EU, particularly its rapid expansion, the European Commission and the European group formed for supervising audits. Quality control of audit has to reduce the risk of unreliable audits which provides better and more objective financial reporting and increases stakeholders' certainty in the capital market. Audit quality control is achieved at two levels as internal and external control. An audit of financial statements is to enable verification of information in the financial statements, eliminate doubt its accuracy, prevent the deterioration of the financial reporting system and increase confidence in the addressee's financial statements. The contribution provides a review of the financial reporting can only be expected if the quality audit conducted. Therefore, the provision of high quality audits of interest to professional organizations and the imperative of accounting and auditing profession. It is concluded that auditors provide quality service to their stakeholders if they submit a report that is independent, reliable and based on appropriate audit evidence. This paper explains the mechanisms of internal and external quality audits in order to increase the confidence of users of financial information, and, in particular, point out the regulatory framework for the provision of audit quality control in the European Union to adopt and Serbia, in the further process of integration.

Key words: audit, control, quality, introduction, public oversight of audit, internal, external, directive.

¹ др Добрица Весић, виши научни сарадник, Институт за међународну политику и привреду, Београд, e-mail: dobrica@diplomacy.bg.ac.rs.

² Проф. др Перо Петровић, научни саветник, Институт за међународну политику и привреду, Београд.

1) СВРХА

Увођење и примена квалитета ефективне контроле ревизије има за циљ побољшања перформанси пословања предузећа а у сврху повећања поверења корисника у финансијске информације. То значи обухватити регулаторне оквире за обезбеђење контроле квалитета у Европској унији који би се примењивали и у Србији. Треба имати у виду, посебно у условима финансијске И опште економске кризе, да лоше обављена ревизија као и необјективно финансијско извештавање имају за последицу негативно одражавање на стање на финансијском тржишту, али и на укупну националну привреду. То даље импликује негативне последице на регионалном и глобалном нивоу. Дакле, да би се то предупредило потребно је увести и имплементирати контролу квалитета ревизије. Она треба да смањи ризик од непоузданих ревизија, а самим тим обезбеди квалитетније и објективније финансијско извештавање и повећа сигурност инвеститора на тржишту капитала. Ефикасан систем контроле квалитета ревизије треба да осигура да резултати ревизије испуне очекивања стејхолдера ревизије и уједно одговори бројним изазовима са којима се суочава ревизија. Стога су у систем контроле квалитета укључени сви субјекти у чијем је интересу поузданост ревизијских извештаја и пружање високог нивоа ревизорских услуга. Осим ревизора и ревизорских кућа у то су укључене и професионалне организације и јавност. Свако од њих у складу са својим интересима и одговорностима мора узети активно учешће у контроли квалитета ревизије како би се обезбедило поверење корисника у поузданост финансијских извештаја. Контрола квалитета ревизије треба да умањи ризик од непоузданих ревизија и тиме обезбеди квалитетније и објективније финансијско извештавање и да повећа сигурност стејхолдера на тржишту капитала.³ Ревизорска кућа мора да дефинише одговорност за функционисање система контроле квалитета. Особа одговорна за контролу квалитета треба да промовише пословну климу у којој је императиве квалитет услуге, да укључи запослене у оперативне активности контроле квалитета полазећи од њиховог искуства и способности.⁴ Контрола квалитета које врше професионалне организације треба схватити као помоћ ревизорској фирми у испуњавању професионалних

³ Бонић, Љ., „Контрола квалитета ревизије“, 16. ДQM међународна конференција: *Управљање квалитетом и поузданошћу ИЦДQM-2013*, Зборник радова, Београд, 2013., стр. 94-100.

⁴ Петровић, П., Весић, Д., „Корпоративно управљање у јавним предузећима и независност управног одбора“, *Европско законодавство*, бр.39-40/2012, 2012., стр.170-178.

захтева ревизије. За квалитет рада ревизије заинтересована је и шири јавност (акционари, потрошачи, повериоци и други адресати финансијских извештаја). Основна сврха ревизије је обезбеђење поверења јавности у извештаје ревизије, па је зато врло битно обезбедити квалитетан рад ревизије.

II) МЕРЕ ЕУ

Ревизија као процес и као професија има своје професионалне организације које установљавају, за своје чланове, прихватљив професионални однос. Оне контролу квалитета ревизије спроводе индиректно и директно. У ЕУ обезбеђење контроле квалитета ревизије постаје предмет интересовања регулаторних и професионалних тела у циљу обезбеђења захтева јединственог тржишта и хармонизација квалитета ревизије у земљама чланицама. Питања везана за обезбеђење контроле квалитета ревизије уграђена су у Осму директиву ЕУ и добијају на значају након измена насталих 2006 године.⁵ Са овом директивом земље чланице ЕУ су ускладиле своја законодавства, уз примену МСКК и МСР и усаглашавање са СОХ законом у САД (Sarbanes-Oxley act) којим државни органи због незадовољства радом професионалних организација преузимају на себе да уређују питања ревизије, а посебно питања јавне контроле квалитета ревизије. Осим тога, овом Директивом усклађене су и мере ЕУ са СЕЦ (Securities and Exchange Commission – Комисија за вредности) и ПЦАОБ (Public Company Accounting Oversight Board – Одбор за надзор ревизорских фирми) у САД. Глобално тржиште не може бити постигнуто уколико ЕУ и САД не препознају еквивалентност регулаторних система контроле квалитета⁶. У савременим условима, генерални став је да се саморегулација ревизорске професије више не може прихватити и да је посебан надзор како на нивоу ревизорске фирме и ангажмана, тако и јавни надзор ревизије. То је довело до тога да су професионалне организације изгубиле извесне ингеренције које су пренете на нове органе⁷. Нова Осма директива бави се и регулисањем јавног надзора над радом ревизије у земљама чланицама Европске уније. Захтев над јавним надзором ревизије

⁵ European Commission, VIII Directive 2006/43/EC of the European Parliament and Council Journal of the European Union, English version (2006), L. 157.

⁶ Soltani, B., Auditing: An International Approach, MATE d.o.o., Zagreb, 2010, str. 177.

⁷ Стојиљковић, М., Бонић, Ј., „Ревизија и квалитет финансијског извештавања – домети и перспективе развоја“, XI Симпозијум: *40 година рачуноводства и пословних финансија – домети и перспективе*, Златибор, СРСС, 2009, стр. 147.

треба да омогући обезбеђење квалитета у обављању ревизије и изражавању мишљења. Циљ механизма јавног надзора је повећање поверења и веродостојности у финансијско извештавање. Јавни надзор треба да омогући да ревизорска професија делује у јавном интересу на највишем нивоу квалитета. Европска комисија је утврдила мерила за системе обезбеђења квалитета и експлицитно навела да су ти системи и дисциплински режими морају да буду повезани на међународном нивоу. Тако, нова Осма директива захтева од земаља чланица ЕУ да организују ефикасан и ефективан систем јавног надзора за све ревизоре и ревизорске фирме. Тај систем треба да буде независан од ревизорске професије, тако да њиме руководе људи који поседују адекватна знања и искуство из области ревизије, али који тренутно не раде у ревизорској пракси.

III) САДРЖАЈ

Систем контроле квалитета ревизије подразумева вишеслојни механизам који делује у два нивоа као интерна и екстерна контрола. Интерна контрола квалитета ревизије се спроводи на нивоу ревизорске фирме и ревизорског ангажмана, док се екстерна контрола квалитета остварује од стране професионалних организација и њихових регулаторних тела и посебно кроз систем јавног надзора. Интерна контрола квалитета ревизије се остварује у оквиру ревизорске фирме и то као:

- контрола квалитета ревизије на нивоу ревизорске фирме, и
- контрола квалитета ревизије на нивоу ревизорског ангажмана.⁸

Контрола квалитета на нивоу ревизорске фирме треба да обезбеди висок ниво квалитета ревизорских услуга. У ревизорској фирми треба обезбедити поштовање етичког кодекса, нарочито захтева у вези независности ревизора, а политике и процедуре треба заснивати на њима. Политике и процедуре засноване на етичким захтевима треба да обезбеде да сви запослени буду упознати са етичким правилима, оспособљени да препознају угрожавање етичности, да знају које процедуре треба да спроведу у случају угрожавања етичности и да најмање једном годишње писано потврде да су обављали услуге поштујући политике и процедуре у погледу независности. Ревизорска кућа треба да успостави политике и процедуре везане за остваривање односа са клијентима (прихватање и наставак сарадње са клијентима, разматрање

⁸ Андрић, М., Крсмановић, И., Јакшић, Д., *Ревизија-теорија и пракса*, Економски факултет, Суботица, 2009., стр. 38.

независности ревизора и интегритета клијента, начин разматрања проблематичних питања при покретању ангажмана са клијентом). Ревизорска фирма треба да успостави политике и процедуре у области људских ресурса и обезбеди довољно компетентних кадрова способних да обављају ревизорске услуге поштујући ревизорске регулаторне оквире⁹. Ефикасна контрола квалитета на нивоу ревизорског ангажмана се обезбеђује добро успостављеним системом контроле квалитета на нивоу ревизорске фирме. Међутим, када предмет контроле квалитета на нивоу ревизорске фирме не могу бити сви спроведени ревизорски ангажмани и да је за сваки ангажман одговоран конкретни овлашћени ревизор, у ревизорској фирми треба предвидети политике и процедуре контроле квалитета на нивоу појединачних ангажмана. Овлашћени ревизор за појединачни ангажман треба да, у поступку ревизије, имплементира те политике и процедуре. Регулаторну основу за спровођење контроле квалитета на нивоу ревизорског ангажмана чини Међународни стандард ревизије 220 (МСР 220) – Контрола квалитета за ревизију финансијских извештаја.¹⁰ Овај стандард регулише одговорност главног ревизора ангажмана за квалитет контролних процедура у ангажману који спроводи. Осим тога стандард регулише контролу квалитета у спровођењу етичких захтева, односима са клијентом, формирање ревизорског тима, спровођење ангажмана, процесуирању мониторинга и документовању конкретног ангажмана.

С друге стране, екстерна контрола квалитета ревизије спроводи се од стране професионалних организација и јавности. Екстрена контрола квалитета ревизије спроводи се директно и индиректно. Индиректна контрола квалитета ревизије, од стране професионалних организација, остварује се кроз дефинисање високих захтева за улазак у професију, континуирану едукацију кадрова, кроз развој висококвалитетних стандарда за процес ревизије и слично. Директна контрола квалитета ревизије од стране професионалних организација спроводи се непосредном контролом квалитета над извршеним ревизијама дефинисаном процедуром од стране професионалне организације. Директну контролу квалитета спроводу ревизори који припадају професионалној организацији и они имају за задатак да понуде сугестију и препоруке везане за недостатке које ревизорске фирме треба да отклоне, а уколико то не учине предузимају и дисциплинске

⁹ Бонић. Љ., *op.cit.*, стр.94–100.

¹⁰ *International Standard on Auditing 220 (ISA 220) – Quality control for audit of financial statements.*

мере у циљу заштите професије. Поступци и процедуре директне контроле квалитета ревизорских организација су најчешће.¹¹

- контрола квалитета ревизорских фирми се врши на сваких 6 година;
- предмет контроле квалитета су поједини досијеи, делови досијеа;
- директна контрола квалитета од стране професионалних организација врши се пред крај године;
- неопходна је најава доласка у ревизорску фирму;
- директна контрола се заснива на прегледу досијеа ревизорске фирме;
- закључци контроле могу бити дати без специјалних коментара, са коментарима мањег значаја, са важним коментарима и са незадовољавајућим процедурама;
- ревизорска фирма може да тражи другог контролора уколико је незадовољна закључцима и сматра да је контрола спроведена на незадовољавајући начин;
- препоруке које издају ревизорским фирмана треба да се спроведу у одговарајућем временском оквиру;
- дисциплинске мере које се могу изрећи против ревизора у ревизорској фирми могу бити: укор, новчана казна, ограничење у вршењу ревизије или искључивање из чланства професионалне организације;

IV) ДАТУМ СТУПАЊА НА СНАГУ

Процес усклађивања са прописима Европске уније, квалитет контроле ревизије траје и данас. У дугој историји развоја ревизије финансијских извештаја ревизорска професија се применом професионалне етике, угледом, стручним радом и доприносом развоју националних привреда ослободила јавног надзоран и изборила за право саморегулације. Међутим, крајем двадесетог и почетком двадесетпрвог века дошло је до избијања великих финансијских скандала који су најавили велику економску кризу, али и покренули значајна питања везана за финансијска извештавања и финансијску ревизију. Дакле, појава финансијских скандала и далекосежност њихових последица захтевала је одговор професије, државе и регулаторних тела. Посебна пажња усмерена је на побољшање квалитета екстерне ревизије која треба да резултира квалитетнијим финансијским извештавањем. Након шесте Директиве (2006), донешена је нова Осма

¹¹ Бонић. Љ., *op.cit.*, стр. 94–100.

директива значајна по питањима контроле квалитета ревизора и ревизорских фирми, односно интерне контроле, и јавног надзора односно екстерне контроле. Нова Осма директива (2009) обухвата следећа поглавља: I Дефиниције појмова, II Образовање, континуирану едукацију и међусобно признавање квалификација; III Регистровање ревизора; IV Професионална етика, независност, објективност, поверљивост и професионална тајна; V Стандарди ревизије и извештавање; VI Контрола и квалитет ревизије; VII Истражне радње и дисциплинске мере; VIII Јавни надзор; IX Именовање ревизора и прекидање сарадње; X Посебне одредбе које се односе на обавезну ревизију предузећа од јавног интереса; XI Међународни аспекти и, XII Прелазне и завршне одредбе.

V) ЗНАЧАЈ ЗА РЕПУБЛИКУ СРБИЈУ

Ефикасна и ефективна контрола квалитета на нивоу ревизорске фирме регулисана је Међународним стандардом контроле квалитета 1 (МСКК 1). Контрола квалитета за фирме које врше ревизију и преглед финансијских извештаја и друге услуге уверавања и сродне услуге који се примењује заједно са Међународним стандардима ревизије (МСР). Стандард, полазећи од циљева контроле квалитета ревизије у ревизијској фирми даје захтеве које треба испунити ради постизања задовољавајућег нивоа контроле и смернице које треба да олакшају раумевање стандард и његову имплементацију. МСКК 1 предвиђа да свака ревизорска кућа мора да изгради систем контроле квалитета ревизије успостављањем политика и процедура контроле квалитета у следећим доменима:¹²

- одговорност за квалитет у оквиру ревизорске куће;
- етички захтеви;
- односи са клијентом (прихватање и наставак сарадње);
- људски ресурси;
- спровођење ангажмана;
- мониторинг;

За ревизорску кућу је најбитније да развије политике и процедуре контроле квалитета рада у току ангажмана и за остваривање комуникације између особља која би омогућила да се проблем у раду идентификују на време и адекватно реше. Пре издавања извештаја о ревизији неопходно је извршити контролу квалитета ангажмана. Контрола квалитета ревизије

¹² IFAC, *International Standards on Auditing and Quality Control*, Internet: www.ifac.org, p. 47.

врши се од стране ревизора који нису учествовали у ревизорском поступку, али су компетентни и поседују искуство за дати посао. Политике и процедуре контроле квалитета ангажмана су:¹³ преглед финансијских извештаја и предложеног извешаја ревизора, дискусија о значајним питањима са ревизором који је водио поступак ревизије, преглед документације везане за битна подручја ангажмана, вредновање закључака ревизије. Ограничење саморегулације ревизије инсистирањем на јавној контроли њеног рада доводи до преношења ингеренција контроле на нове органе који се формирају у систему независног јавног надзора над ревизијом. С обзиром да јавни надзор над ревизијом мора бити законски регулисан на нивоу државе у пракси се јављају различити облици јавног надзора. Један од облика јавне контроле рада ревизора је онај који врше инспектори са искуством у ревизији, али који нису запослени у ревизорској фирми, а не од стране колега ревизора¹⁴. Такође, ту су и тела (комитети и одбори) који имају посебну важност у остваривању јавне контроле квалитета ревизије, а који требају да се имплементирају у систем ревизије финансијских извештаја у Србији. Јавни надзор је битан елемент за обезбеђење поверења у ревизорску функцију. Са развојем тржишта капитала у Европској унији, Европска комисија је оформила и Европску групу тела за надзор ревизије, ЕГАОБ (European Group of Auditors' Oversight Bodies). Ова, експертска, група треба да пружи техничку стручност за успешну имплементацију Осме директиве, укључујући и питања везана за усвајање МСКК И МСР, обезбеђење квалитета ревизије, односно с трећим земљама и одговарајуће инспекције. Значај контроле квалитета ревизије је у томе што она умањује ризик од непоузданих ревизија чиме обезбеђује квалитетније и објективније финансијско извештавање и повећава сигурност инвеститора на тржишту капитала, као и других стејкхолдера. Контрола квалитета ревизије се остварује на дванивоа, као интерна и екстерна контрола. Интерна контрола квалитета ревизије се спроводи на нивоу ревизорске фирме и ревизорског ангажмана. Екстерна контрола квалитета се остварује од стране професионалних организација и њихових регулаторних тела и посебно кроз систем јавног надзора.

¹³ Бонић. Љ., *op. cit.*, стр. 94–100.

¹⁴ Андрић, М., Крсмановић, И., Јакшић, Д., *op. cit.*, стр. 43.

VI) ИЗВОРИ

- Андрић, М., Крسمановић, И., Јакшић, Д., *Ревизија-теорија и пракса*, Економски факултет, Суботица, 2009.
- Бонић, Љ., „Контрола квалитета ревизије“, 16. ДQM међународна конференција *Управљање квалитетом и поузданошћу ИЦДQM-2013*, Зборник радова, Београд, 2013.
- COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT Report on the application by Member States of the EU of the Commission Recommendation on directors remuneration, Brussels, 13.07.2007 SEC (2007) 1022; http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/directors-remun/sec_200771022_en.pdf.
- European Commission, VIII Directive 2006/43/EC of the European Parliament and Council Journal of the European Union, English version (2006), L.157.
- IFAC, *International Standards on Auditing and Quality Control*, Internet: www.ifac.org.
- Soltani, B., *Auditing: An International Approach*, MATE d.o.o., Zagreb, 2010.
- Петровић, П., Весић, Д., „Корпоративно управљање у јавним предузећима и независност управног одбора“, *Европско законодавство*, бр.39-40/2012.
- Стојиљковић, М., Бонић, Љ., „Ревизија и квалитет финансијског извештавања – донети и перспективе развоја“, XI Симпозијум, *40 година рачуноводства и пословних финансија – донети и перспективе*, Златибор, СРСС, 2009.
- “The Audit Quality Framework”, *Financial Reporting Council*, London, 2008.

ЗАКЉУЧАК

Ради трајног функционисања система контроле квалитета ревизије треба у ревизорској кући успоставити мониторинг над политикама и процерурама контроле квалитета. Треба за то обезбедити особу која ће вршити мониторинг вредновања и извештавања, као и учествовати у превазилажењу проблема у контроли квалитета. У случају појаве проблема у контроли квалитета треба размотрити да ли је девијација случајна или системска и у складу с тим спровести одговарајуће мере. Ревизорска фирма треба да предвиди поступке обавештавања надлежних у фирми за уочене проблеме, измену политика и процедура контроле квалитета и санкционисање оних који се не придржавају политике и процедура. Једном годишње треба састављати и презентовати извештај о мониторингу највишем руководству ревизорске фирме. На побољшању квалитета ревизије ангажовали су се органи ИФАЦ-а (Међународна федерација рачуновођа), надлежне институције ЕУ, као и органи и регулаторна тела у САД и земљама широм

света. Једна од њихових значајних активности, у том смислу, био је рад на регулисању и јачању јавне контроле квалитета ревизије. У Европској унији питања везана за контролу квалитета ревизије регулисана су Осмом директивом ЕУ, МСКК и МСР чије су одредбе имплементирани у националне законе чланица Европске уније. Након неколико корпоративних скандала од 2001 године и економске кризе, која је почела 2008 године, у Европској унији, као и у светским оквирима, инсистира се на напуштању саморегулације ревизије и успостављању система јавног надзора над ревизијом у циљу контроле квалитета њеног обављања. Систем јавног надзора, који је обухваћен Осмом директивом ЕУ, треба да омогући надзор наед поступком одобравања и регистрације ревизора и ревизорских фирми, усвајањем етичких стандарда и стандарда интерне контроле квалитета, имплементацијом континуираног усавршавања, контролом квалитета, предузимањем истражних радњи и дисциплинских мера. Такође, директива захтева од земаља чланица да формирају једно или више овлашћених тела којима ће пренети наведене одговорности.