



SIGMA

Podrška unaprjeđenju uprave i menadžmenta
Zajednička inicijativa Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) i Evropske unije,
Kuju pretežno finansira EU

POSTIZANJE VISOKOG KVALITETA U RADU VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA

SIGMA DOKUMENT BROJ 34, 2004.

Ovaj dokument je izrađen uz finansijsku pomoć Evropske unije. Stavovi izneseni u ovom dokumentu ni na koji način ne odražavaju zvanični stav Evropske unije, niti nužno odražavaju stavove OECD-a, njegovih zemalja članica niti zemalja korisnica koje učestvuju u programu Sigma.

UVODNA RIJEČ

Ovaj dokument, koji govori o načinu postizanja visokog kvaliteta u procesu obavljanja revizije, je proizašao iz izvještaja o kontroli kvaliteta revizije i naknadnog niza smjernica za kvalitet revizije koji su pripremani prema uputama predsjednika vrhovnih revizijskih institucija (VRI) zemalja centralne i istočne Evrope, Kipra, Malte i Turske i Evropskog revizijskog suda (ECA). SIGMA je, zbog važnosti ovog pitanja, organizovala distribuiranje ovog dokumenta široj publici.

SIGMA objavljuje ovaj dokument u nadi da će informacije koje on sadrži biti od širokog interesa kako za osobe koje su bave revizijom javnog sektora tako i za korisnike izvještaja o reviziji i drugih usluga koje proizilaze iz rada VRI. Osiguravanje visokog kvaliteta ovih izvještaja je ključni faktor u lancu odgovornosti i efektivnosti javne uprave.

SIGMA cijeni napore koji su uloženi od strane svih onih koji su pripremali informacije na kojima se zasniva ovaj dokument. Oni su: predstavnici VRI Albanije, Bugarske, Hrvatske, Kipra, Češke Republike, Estonije, Mađarske, Latvije, Litvanije, Malte, Poljske, Rumunije, Slovačke, Slovenije i Turske, kao i ECA-e – “VRI učesnica” – koje su doprinijele izradi predmetne studije i smjernica. Posebno cijenimo rad Ekspertne grupe za kvalitet revizije na pripremanju spomenutih smjernica. Ekspertnu grupu su činile Vrhovna kontrolna komora Poljske (*Najwy sza Izba Kontroli*), Državni ured za reviziju Malte (*Ufficcju Nazzjonali tal-Verifika*), Državni ured za reviziju Mađarske (*Allami Szamvevoszek*) i Računski sud Francuske (*Cour des Comptes*).

Značajan doprinos su pružili i predstavnici drugih VRI u EU koji su dostavili informacije o praksama koje njihove organizacije primjenjuju u vezi sa osiguravanjem kvaliteta revizije. Posebno se moramo zahvaliti Harry Havensu (bivšem članu Ureda za odgovornost vlade SAD-a (US Government Accountability Office), i Annes McGoogan, Pamela Barnes Edwards i Patriciai Prinsen Geerligis iz SIGMA-e, na njihovom vrhunskom radu na izradi ovog dokumenta.

Za više informacija možete kontaktirati Nicka Treena, glavnog administratora SIGMA-e, Odjel za eksternu reviziju i finansijsku kontrolu, na dole navedenu adresu.

Ovaj dokument i ostali dokumenti koje SIGMA objavljuje dostupni su na web stranici SIGMA-e:
www.SIGMAweb.org**Error! Hyperlink reference not valid.**

Copyright OECD

Ovaj dokument je prvobitno objavljen pod naslovom: *Achieving High Quality in the Work of Supreme Audit Institutions*.

OECD dopušta upotrebu ovog materijala u nekomercijalne svrhe. Sve zahtjeve u vezi sa komercijalnom upotrebom ovog materijala ili pravima u vezi sa prijevodom ovog materijala dostaviti na rights@oecd.org.

SADRŽAJ

UVODNA RIJEČ	2
SAŽETI PREGLED	6
POGLAVLJE 1. - UVOD.....	9
Osnovni koncepti	9
Principi.....	10
Uslovi.....	11
Tipovi VRI.....	13
Vrste revizija.....	14
Definicije	14
Zaključci	15
Izrazi priznanja i zahvalnosti	15
POGLAVLJE 2. – KONTROLA KVALITETA.....	16
Uvod.....	16
Upravljanje kvalitetom u procesu revizije	16
Izvori za postavljanje kriterija kontrole kvaliteta	17
Kvalitet planiranja revizije.....	17
Kvalitet u izvršavanju revizije	24
Kvalitet u izvještavanju o reviziji	27
Naknadno praćenje (<i>Follow-up</i>)	32
POGLAVLJE 3 – NAKNADNI PREGLED KVALITETA REVIZIJE	33
Opće informacije.....	33
Vrste naknadnih ("hladnih") pregleda kvaliteta revizije	34
Ciljevi naknadnog pregleda kvaliteta revizije.....	34
Interne procjene	34
Eksterne procjene.....	35
Zaključci	35
POGLAVLJE 4 – INSTITUCIONALNO UPRAVLJANJE.....	37
Uvod.....	37
Organizaciona struktura	37
Upravljanje ljudskim resursima	39
Upravljanje institucionalnim rizikom	41
Upravljanje vanjskim odnosima	42
Zaključci	42
PRILOG A: PRAKSE U REVIZIJSKIM SUDOVIMA	44
AUSTRIJA.....	44
Kontrola kvaliteta u fazi planiranja revizije.....	44
Kontrola kvaliteta u fazi izvršenja revizije	44
Kontrola kvaliteta u fazi izvještavanja revizije.....	45
Prakse vezane za naknadno osiguranje kvaliteta	45
Praktični problemi u provođenju procedura kontrole kvaliteta i naučene lekcije.....	46

FRANCUSKA	47
Francuski revizijski sud:	47
Opći principi:	47
Organizacija:	47
Kontrola kvaliteta.....	48
NJEMAČKA.....	52
1. Analiza zadataka.....	54
2. Oblikovanje procesa revizije	54
3. Evaluacija revizija	55
4. Pristup i rezultati.....	55
PRILOG B – PRAKSE U UREDIMA ZA REVIZIJU	56
DANSKA.....	56
Uvodne opaske.....	56
FINSKA	59
Kontrola kvaliteta u fazi planiranja revizije.....	59
Kontrola kvaliteta tokom faze izvršenja revizije	59
Kontrola kvaliteta u fazi izvještavanja.....	59
Praktični problem u izvršenju procedura za kontrolu kvaliteta i naučene lekcije.....	60
ŠVEDSKA.....	61
Osiguranje kvaliteta u Švedskom Državnom uredu za reviziju (RRV)	61
VELIKA BRITANIJA.....	65
I. Kontrole kvaliteta u procesu finansijske revizije.....	65
II. Kontrole kvaliteta u <i>VFM</i> revizijskom procesu	66
SJEDINJENE AMERIČKE DRŽAVE	69
Osiguranje kvaliteta u Glavnom računovodstvenom uredu SAD-a (GAO)	69
PRILOG C – PRAKSE U VRI UČESNICAMA.....	72
Uvod i sažetak.....	72
Generalna pitanja	72
Planiranje revizije	73
Izvršenje revizije.....	74
Izvještavanje o reviziji	75
Interni pregled nakon završetka revizije	76
Kolegijalni pregled.....	77
Zaključak	77
PRILOG D – SMJERNICE ZA KVALITET REVIZIJE.....	78
Općenito.....	78
Odabir i terminski plan revizija	79
Planiranje revizije	79
Izvršenje revizije.....	80
Faza izvještavanja	80
Naknadno praćenje revizije.....	81
Osiguranje kvaliteta – Procjena kontrola kvaliteta	81
Institucionalno upravljanje.....	82
PRILOG E – UPUTE, NADZOR I PREGLED	83
Upute, nadzor i pregled u decentraliziranim revizijskim sudovima	83
Upute, nadzor i pregled u hijerarhijski organiziranim VRI	83

PRILOG F – KONTROLNE LISTE ZA PROCJENU KVALITETA	85
Planiranje revizije	85
Izvršenje revizije.....	86
Faza izvještavanja	87
Samo-procjena i traženje mišljenja revidiranih tijela	88
PRILOG G – PITANJA KOJA SE TIČU PREGLEDA NAKON REVIZIJE	90
Mogućnosti i rizici „hladnih pregleda“	90
Koja su to pitanja koja se mogu ispitati nakon okončanja revizije pravilnosti (naknadni pregled).....	90
Koja su to pitanja koja se mogu ispitati nakon okončanja revizije učinka (naknadni pregled)	90
Potrebni elementi za one koji vrše preglede nakon revizije.....	91

SAŽETI PREGLED

Ovaj dokument se primarno bavi pitanjem načina postizanja visokog kvaliteta u procesu obavljanja revizije. No, pored opisa vrsta procedura potrebnih za postizanje kvaliteta, ovdje se govori i o osnovnim principima i onim pitanjima institucionalnog upravljanja kojima se stvara okruženje koje pridonosi visokom kvalitetu u radu VRI.

Kvalitet revizije se ostvaruje procesom utvrđivanja i provođenja aktivnosti potrebnih za postizanje ciljeva kvaliteta jedne VRI. Sve vrste VRI treba da su svjesne koristi koje mogu biti realizovane nakon što kvalitet revizije postane njihov glavni prioritet. Unaprjeđenje kvaliteta revizije zahtijeva sistematski pristup na nivou cijele VRI. Djelomični naponi pojedinaca i pojedinih timova revizora nisu dovoljni i neće imati dejstva. Brze promjene, kada je u pitanju kvalitet revizije, nisu moguće. VRI moraju postupati metodološki i na organiziran način kako bi pojedinačno rješavale svako pitanje i problem kvaliteta. S obzirom da će se novi problemi uvijek javljati, ovaj proces za VRI treba da bude kontinuiran. Evidentno je također da se većina problema u vezi sa kvalitetom revizije uglavnom javlja uslijed lošeg upravljanja procesom revizije ili lošeg upravljanja samom VRI.

Osiguravanje visokog nivoa kvaliteta u organizaciji koja se bavi revizijom podrazumijeva niz detaljnih koraka koji se moraju poduzimati duže vrijeme. To je, ustvari, neprekidni proces stalnog usavršavanja. Prvi uslov predstavlja definisanje standarda kvaliteta i uspostavljanje procedura kontrole kvaliteta koje će osigurati poštivanje utvrđenih standarda. Ove procedure ne moraju – i ne trebaju – ograničavati inicijativu i dobro prosuđivanje revizora u prilagođavanju na određene okolnosti. Međutim, ukoliko revizor prosudi da je neophodno odstupiti od uobičajenih revizijskih tehnika, dužnost mu je da to i dokaže kao i da pokaže da je pristupom koji je izabrao moguće zadovoljiti ciljeve revizije.

Sljedeći korak u razvoju upravljanja kvalitetom VRI uključuje i uvjeravanje da procedure kontrole kvaliteta djeluju efektivno uz utvrđivanje načina unaprjeđenja efektivnosti i/ili efikasnosti ovih procedura. Najbolja tehnika za postizanje navedenog je primjena različitih vrsta naknadnog (*post-audit*) pregleda kvaliteta revizije kao i primjena koncepata kolegijalnog pregleda (*peer review*) za institucionalna pitanja.

Za postizanje besprijeorne izvrsnosti potrebno je, međutim, ići i korak dalje. Potrebno je izgraditi institucionalnu kulturu u kojoj visok kvalitet predstavlja temeljnu vrijednost koja se odražava kroz sposobnosti rukovođenja VRI kao i kroz njene odnose sa drugim institucijama.

Poglavlje 1. opisuje osnovne koncepte, principe i uslove na kojima se mora zasnivati efektivan pristup kojim se obezbjeđuje visok kvalitet rada i izvještaja VRI. To uključuje sljedeće:

- Kodeks profesionalnog ponašanja
- usvajanje i pridržavanje Međunarodnih revizijskih standarda
- odgovarajuće resurse i organizacionu strukturu
- priručnike i smjernice
- kompetentno osoblje
- politike i smjernice za upravljanje kvalitetom
- kontinuirano učenje i unaprjeđivanje

Poglavlje 2. govori o međunarodnom iskustvu u cilju isticanja nekoliko “dobrih praksi” uključenih u proces revizije. Kako bi se visok kvalitet ugradio u proces revizije, potrebno je da VRI učini sljedeće:

- osigura efektivne upute, nadzor i pregled tokom svih faza procesa revizije;

- jasno odredi uloge i odgovornosti svakog učesnika u svakoj fazi procesa revizije;
- utvrdi i dokumentira kriterije kontrole kvaliteta koji će se primjenjivati u svakoj fazi i izvore na osnovu kojih su ovi kriteriji utvrđeni; i
- jasno ustanovi procedure kontrole kvaliteta koje će se slijediti tokom svake faze i dokumentira kako implementaciju ovih procedura tako i rezultate.

Poglavlje 3. opisuje načine na koje se osigurava efektivno funkcioniranje procesa kontrole kvaliteta koje je VRI uspostavila. Iskustvo je pokazalo da je najefektivnije sredstvo da se to postigne naknadni pregled kvalitete revizije.

Svrha ovih pregleda nije dati kritički osvrt na reviziju koja je predmet ovakvog pregleda nego ustanoviti da li se procedure kontrole kvaliteta, koje je VRI uspostavila, dosljedno i pravilno primjenjuju i da li su efektivne, kao i utvrditi načine na koje se kontrole mogu unaprijediti.

Jedan od oblika ovakvog pregleda se provodi interno, od strane iskusnih revizora iz VRI koji su nezavisni od dotične revizije. Ove preglede treba provoditi godišnje na odabranom uzorku revizija.

Drugi oblik je eksterni pregled kojeg vrše stručnjaci (kolege) iz odgovarajućih profesionalnih organizacija ili iz VRI drugih zemalja. Eksterni pregledi se trebaju provoditi u intervalima od nekoliko godina.

Poglavlje 4. ilustrira načine na koje cjelokupna uprava VRI može doprinijeti kvalitetu i efektivnosti njenog rada. Sistemi i procedure kontrole i osiguranja kvaliteta imaju ključnu ulogu u osiguravanju minimalnih standarda kvaliteta koje izvještaji o reviziji i drugi proizvodi rada VRI treba da zadovolje. Međutim, VRI treba nastojati da njen rad bude iznad ovih minimalnih standarda. Za to je potrebna sposobnost uprave VRI da vlada ne samo revizijskim tehnikama nego i tehnikama upravljanja. Ove sposobnosti neki menadžeri stižu kroz iskustvo, ali ih također – i često – mogu steći i poboljšati putem efektivne obuke. One podrazumijevaju kako sposobnost vođenja i poticanja stručnog i pomoćnog osoblja na svakodnevnoj osnovi tako i šire sposobnosti budžetiranja i strateškog planiranja. Najuspješnije VRI ulažu značajno vrijeme i resurse kako bi osigurale kontinuirano unaprjeđenje ovih sposobnosti kod menadžera na svim nivoima unutar institucije.

U cilju postizanja najvišeg stepena kvaliteta, VRI treba da:

- izgradi strukturu uprave koja će obezbjediti efektivnu i efikasnu upotrebu resursa kojima VRI raspolaže;
- upravlja ljudskim resursima na efektivan način u cilju maksimiziranja produktivnosti osoblja, uključujući sljedeće elemente:
 - kvalitetan proces upošljavanja kadrova, i upošljavanje kadrova koji će udovoljiti očekivane *buduće* potrebe VRI;
 - organiziranje i pružanje 4 tipa efektivne obuke:
 - uvodna obuka koja će pomoći novom osoblju u prilagođavanju organizaciji;
 - tehnička obuka koja će podići nivo znanja i sposobnosti osoblja;
 - menadžerska obuka koja treba da pripremi osoblje za veći stepen odgovornosti; i
 - kontinuirana obuka koja cilj ima održavanje i unaprjeđivanje stručnog znanja i vještina osoblja.
 - poticanje razvoja osoblja putem:
 - formalnog sistema ocjene radnog učinka kako bi se identificirale sposobnosti i slabosti;
 - individualnih planova razvoja kako bi se izgradile sposobnosti i prevazišle slabosti; i
 - minimalnih standarda stručnog razvoja kao preduslova za unaprjeđenje osoblja.

- prepoznavanje potreba za specijaliziranim sposobnostima za obavljanje određenih revizija i obezbjeđivanje dostupnosti potrebnih stručnjaka, bilo unutar VRI ili eksterno.
- procjeni rizike sa kojim se VRI suočava u svom radu i efektivno upravlja ovakvim rizicima putem angažovanja iskusnijih revizora na revizijama koje uključuju viši stepen rizika no što je to uobičajeno i putem povećanih aktivnosti nadzora i pregleda ovakvih revizija;
- na efektivan način održava eksterne odnose koji imaju važnu ulogu za sveobuhvatnu efektivnost VRI u unapređivanju odgovornosti, ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti subjekata javnog sektora. Pored saradnje sa parlamentom, što je bila tema prethodnog dokumenta koji je SIGMA izdala¹, od posebne važnosti je i saradnja sa sljedećim subjektima:
 - ministarstvo finansija
 - resorna ministarstava i državne agencije
 - mediji
 - revizori javnog sektora i odgovarajuće stručne organizacije
 - akademska zajednica

Prilog A opisuje prakse osiguranja kvaliteta u odabranim revizijskim sudovima.

Prilog B daje komparativne preglede u odabranim uredima za reviziju.

Prilog C pruža pregled praksi u VRI učesnicama.

Prilog D navodi smjernice koje su usvojili predsjednici VRI, uz male izmjene koje odražavaju naknadne rasprave.

Prilog E opisuje funkcije usmjeravanja, nadzora i pregleda i način na koji se one mogu efektivno obavljati u različitim tipovima VRI.

Prilog F sadržava nekoliko kontrolnih listi koje mogu biti od koristi onima koji vrše pregled kvaliteta rada VRI.

Prilog G pojašnjava nekoliko pitanja u vezi sa provođenjem naknadnog pregleda kvaliteta.

Iako sve VRI savjesno nastoje da obezbijede visok kvalitet njihovog revizijskog rada, mnoge VRI još uvijek moraju posvetiti ovom pitanju značajno veću pažnju. Ovaj dokument sadrži nekoliko dobrih preporuka za postizanje tog cilja.

¹ *Odnosi između vrhovnih revizijskih institucija i parlamentarnih odbora*, SIGMA dokument broj 33, CCNM/GOV/SIGMA(2002)1, 9. decembar 2002. Dostupan na web stranici SIGMA-e: www.SIGMAweb.org.

POGLAVLJE 1. - UVOD

Osnovni koncepti

Izveštaj o reviziji je krajnji proizvod revizijskog procesa u kojem se vrši pregled određenog subjekta, programa ili aktivnosti. Kontrola i osiguranje kvaliteta pružaju razumno uvjerenje da su se revizijom ispitala značajna pitanja i da rezultati revizije, koji su sadržani u izvještaju o reviziji, predstavljaju tačan prikaz, po svim bitnim pitanjima, istinskog stanja stvari koja su predmet revizije.

Postizanje i održavanje visokog nivoa kvaliteta tokom cijelog trajanja procesa revizije je ključno ukoliko VRI želi da ostvari svoju glavnu misiju - podizanje odgovornosti i učinkovitosti u javnom sektoru.

Kvalitet revizije se postiže utvrđivanjem i upravljanjem aktivnostima potrebnih za ostvarenje ciljeva kvaliteta VRI. Unaprjeđenje kvaliteta revizije zahtijeva sistematski pristup na svim nivoima VRI; djelomični naponi pojedinaca i pojedinih timova revizora nisu dovoljni i neće imati dejstva. Brze promjene, kada je u pitanju kvalitet revizije, nisu moguće. VRI moraju postupati metodološki i na organiziran način kako bi pojedinačno rješavale svako pitanje i problem kvaliteta. S obzirom da će se novi problemi uvijek javljati, ovaj proces za VRI treba da bude kontinuiran.

Kada govorimo o radu VRI, termin "kvalitet" podrazumijeva nekoliko karakteristika kao što su:

- Značajnost – koliko je značajno pitanje koje je bilo predmetom revizije? Ovo se, sa svoje strane, može ocijeniti u nekoliko dimenzija – finansijska veličina revidiranog subjekta i uticaj koji revidirani subjekt ima na javnost uopće ili na glavna pitanja kojim se bavi državna politika.
- Pouzdanost – Da li revizijski nalazi i zaključci tačno prikazuju stvarno stanje stvari koji se revidiraju? Da li su sve tvrdnje iz izvještaja o reviziji, ili drugog proizvoda revizijskog rada, u potpunosti potkrijepljene podacima prikupljenim tokom revizije? Da li su svi materijalni dokazi prikupljeni tokom revizije ispravno prikazani u mišljenju ili nalazima i zaključcima?
- Objektivnost – Da li je revizija izvršena na objektivan i pravedan način, bez povlastica i predrasuda? Procjena i mišljenje revizora treba da su zasnovani isključivo na činjenicama i pouzdanoj analizi.
- Opseg – Da li su planiranjem revizijskih zadataka uredno uključeni svi elementi potrebni za uspješno provođenje revizije? Da li su se provođenjem revizije na zadovoljavajući način obavili svi potrebni elementi iz plana revizijskih zadataka?
- Pravovremenost – Da li su rezultati revizije isporučeni u odgovarajuće vrijeme? Ovo može da podrazumijeva poštivanje zakonskih ili statutarnih rokova ili prezentiranje rezultata revizije onda kada su oni potrebni za donošenje odluke u vezi sa nekom politikom ili onda kada će oni biti od najveće koristi za prevazilaženje slabosti menadžmenta.
- Jasnoća – Da li su rezultati revizije jasno i precizno prezentirani u izvještaju o reviziji? Ovu, u pravilu, podrazumijeva da su zauzeti članovi izvršnih tijela i parlamentarci, koji možda nisu stručnjaci za pitanja koja se obrađuju u izvještaju, ali će se možda morati očitovati o pitanjima iz izvještaja, u stanju lako razumjeti opseg, nalaze i sve preporuke revizije.
- Efikasnost – Da li resursi koji su angažovani u reviziji razumni u smislu značajnosti i kompleksnosti revizije?
- Efektivnost – Da li se na nalaze, zaključke i preporuke dobio odgovarajući odgovor od strane revidiranog subjekta, vlade i/ili parlamenta?

Principi

Preporuka iz Praga o upravljanju kvalitetom

Preporuka broj 7 koja je dio "Preporuka u vezi sa funkcionisanjem vrhovnih revizijskih institucija u kontekstu evropskih integracija" ("Preporuke iz Praga") glasi:

"Vrhovne revizijske institucije, u cilju obezbjeđenja efektivnog vršenja svojih ovlasti, treba da osiguraju najefikasniji način korištenja svojih ljudskih i finansijskih resursa. U tu svrhu, uprava VRI treba da osmisli i uspostavi odgovarajuće politike i mjere koje će joj pomoći u jamčenju njene kompetentne organiziranosti za isporuku visokokvalitetnih i efektivnih revizijskih usluga i izvještaja."

Pridržavanje Međunarodnih revizijskih standarda

- VRI treba da osigura usklađenost državnog zakonodavstva koje reguliše pitanje revizije sa Limskom deklaracijom o pravilima revizije i INTOSAI standardima revizije. Ukoliko između njih postoje nedosljednosti, potrebno je potaći neophodne izmjene zakonodavstva kod parlamenta.
- VRI treba da usvoji i službeno objavi osoblju revizije profesionalne standarde zasnovane na INTOSAI standardima revizije, Evropskim smjernicama za primjenu INTOSAI standarda revizije i Međunarodnim standardima revizije izdanih od strane Međunarodne federacije računovođa (IFAC).
- VRI treba da obavlja samo one revizije za koje ima zakonsko ovlaštenje.

Kodeks profesionalnog ponašanja

- VRI treba da usvoji i objavi kodeks profesionalnog ponašanja kojeg će se pridržavati sama institucija i svo njeno osoblje. Kodeks je sredstvo putem kojeg organizacija izgrađuje kulturu profesionalizma u revizijskom poslu koja donosi kvalitet proizvodima revizijskog rada. Pitanja koja se obično obrađuju u kodeksu ponašanja jedne VRI su povjerenje, povjerljivost, kredibilitet, integritet, nezavisnost, objektivnost, nepristrasnost, politička neutralnost, sukob interesa, čuvanje poslovne tajne, stručnost i profesionalni razvoj (više informacija se može naći u Etičkom kodeksu INTOSAI-a).
- Ovaj kodeks dobija više na važnosti ukoliko svi uposlenici VRI potpišu izjavu koja ih obavezuje da poštuju etički kodeks VRI i da se pridržavaju pravila VRI. Pored toga, neke VRI zahtijevaju od svog osoblja pohađanje povremenih obuka čiji cilj je podsjetiti osoblje na etičke standarde VRI i/ili zahtijevaju vršenje povremenih nadzornih pregleda investicijskih aktivnosti, ličnih odnosa i profesionalnih aktivnosti svakog uposlenog u cilju osiguranja kontinuiranog poštivanja etičkih standarda, a posebno onih koji regulišu sukob interesa.

VRI se trebaju pozivati i na druge korisne smjernice kao što su Etički kodeks i Standardi revizije i Smjernice za provođenje revizije učinka Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Evropske smjernice za primjenu INTOSAI standarda revizije koje je objavio Evropski revizijski sud (naročito smjernica broj 51, "Osiguranje kvaliteta").

VRI treba da prate važeće standarde IFAC-a. Iako se oni izričito primjenjuju na revizije (potvrđivanje) finansijskih izvještaja, sadrže smjernice koje mogu biti korisne i za druge vrste revizije.

Uslovi

Cilj rada VRI nije samo izvršavati revizije u skladu sa zakonom, nego i pružati revizijske usluge i rezultate koji će biti dosljedno visokog kvaliteta. Za postizanje ovog cilja, VRI treba da razvije, jasno pojasni osoblju kojem je to potrebno i efektivno implementira cijeli niz struktura, procesa i procedura koje će obezbjediti da izvještaji o reviziji i drugi proizvodi rada – bilo koje vrste – budu dobrog kvaliteta, da su identifikovali glavne rizike, da su efektivni, pripremljeni na efikasan i ekonomičan način, potkrijepljeni čvrsto dokumentovanim činjenicama, da se smatraju korisnim, i da komentari i preporuke koje sadrže stvaraju korisne rezultate.

Politike upravljanja kvalitetom

Uspostavljanje i implementacija politika za upravljanje kvalitetom prvenstveno je odgovornost najvišeg rukovodstva. Ove politike će se značajno razlikovati u zavisnosti od tipa i organizacije VRI i od vrsta revizija koje institucija provodi.

Politike imaju uticaja na (i) VRI kao organizaciju; (ii) osoblje koje radi u VRI, a posebno ono osoblje koje je direktno uključeno u proces revizije ili osoblje koje pruža bitnu podršku procesu revizije i (iii) sami proces revizije.

Politike navedene u nastavku teksta mogu, ukoliko ih VRI usvoji i implementira, pomoći da se uspostave odgovarajuće prakse i procedure koje će olakšati izvršavanje revizijskih zadataka, minimizirati rizike koji se mogu pojaviti u procesu revizije i osigurati da se revizije provode na stručan i efektivan način:

Priručnici i smjernice

- Potrebno je uspostaviti politike i standarde koji će definirati način na koji se zadaci planiraju, izvršavaju i izvještavaju.
- Potrebno je izraditi i proglasiti priručnike i druge pisane smjernice i instrukcije koje se tiču provođenja revizija. Potrebno je da se revizorsko osoblje pridržava istih.
- Kako se priručnici i druge smjernice budu mijenjali, osoblju VRI je potrebno obezbjediti efektivnu obuku kako bi razumjeli i pridržavali se novih zahtjeva.

Sposobno osoblje

- Upošljavati treba osobe koje posjeduju odgovarajuće kvalifikacije, vještine, stručnost i sklonost prema revizijskom poslu. Procedure koje regulišu upošljavanje stručnog osoblja treba da obezbijede angažovanje pravih osoba od strane VRI.
- Uposleni u VRI treba da prođu kroz obuku (kako formalnu tako i kroz posao koji rade) i na taj način razviju svoje sposobnosti i vještine koje će im omogućiti da na efektivan način izvršavaju svoje obaveze i da profesionalno izgrađuju svoje karijere. Oni treba da budu u staju da napreduju unutar VRI, u skladu sa važećim procedurama VRI.
- VRI treba da se pobrine da se dovoljan broj osoblja, odgovarajućih sposobnosti i stručnosti, anagažuje na pojedinačnim revizijama.
- VRI treba da identifikuje nedostatke u sposobnosti i stručnosti svog osoblja kako bi bila u stanju da planira provođenje određenih revizija i da, eventualno, angažuje eksterne stručnjake.

Mjere i smjernice koje regulišu politike upravljanja kvalitetom

- Potrebno je odgovarajuće delegiranje, davanje uputa, vršenje nadzora i pregleda vršiti na način koji će osigurati razumno uvjerenje da se planiranje, provođenje, izvještavanje i naknadno praćenje revizije obavilo stručno.
- Neophodna je primjena odgovarajućih komunikacijskih procesa na svim nivoima organizacije kako bi osoblje jasno razumjelo revizijske i druge zadatke i pridržavalo se istih. Osoblje na svim nivoima organizacije treba podstaći da daju povratne informacije.
- VRI treba da usvoji odobrene radne programe i planove koji jasno ističu revizijske ciljeve, metode, odgovornosti, budžete, potrebnu stručnost, vremenske okvire i raspored osoblja.
- Kako bi se osiguralo pridržavanje politika, standarda i metodologija, potrebno je primjenjivati usvojene procedure u izvršavaju revizijskih zadataka. Kada god je to moguće, VRI treba da obezbijedi primjenu alata, kao što su softverski paketi, koji će revizorima pomoći u primjeni odgovarajućih procedura.
- Potrebno je zahtijevati potpunu, odgovarajuću, jasnu i konciznu dokumentaciju, u standardiziranom formatu, koja će potkrijepiti revizijske dokaze.
- Nužno je uspostaviti protokole koji će regulisati odnose između revidiranih subjekata i drugih interesnih skupina.
- Formati i procedure izvještavanja treba da budu u skladu sa važećim propisima i vlastitim politikama VRI.
- Treba uspostaviti odgovarajuće procedure koje će regulisati zaštićenost, pristup i čuvanje dokumentacije u cilju osiguranja povjerljivosti i pravilnog održavanja ovakve dokumentacije.
- Neophodno je obezbijediti radno mjesto u kojem će revizori imati odgovarajuće radne uslove i radnu sredinu.

Kontinuirano učenje i unaprjeđivanje

- U skladu sa Limskom deklaracijom i pravilima revizije, revizijske metode (naročito one koje se koriste u finansijskim revizijama) se uvijek trebaju prilagođavati i pratiti napretke u naučnom i tehnološkom smislu, a vezano za finansijsko upravljanje. Na sličan način i revizijske metode koje se koriste u vršenju revizija učinka treba da prate razvoj tehnologija u pogledu prikupljanja podataka i analiziranja informacija.
- Osoblje revizije treba ohrabrivati za daljnje razvijanje njihovih stručnih kvalifikacija i znanja. U nekim zemljama, privatne i/ili državne revizijske organizacije zahtijevaju od svog revizorskog osoblja da, na godišnjem nivou, pohađaju određen broj sati obuke, seminara ili drugog oblika odgovarajuće edukacije, kao preduslov za kontinuiranu certifikaciju i/ili napredovanje.
- Potrebno je vršiti povremene provjere efikasnosti i efektivnosti internih standarda i procedura kako bi se uklonili nedostaci i isti unaprijedili. Ovakav proces kontinuiranog unaprjeđivanja usmjerava razvoj sistema kvaliteta VRI u pravom smjeru.
- Vri treba da uspostavi referentne standarde i druga mjerila performansi koja će omogućiti praćenje rada tokom vremena i poređenje svojih performansi sa performansama drugih sličnih organizacija.
- Međusobni odnosi i česta komunikacija i kontakti između VRI i drugih domaćih i međunarodnih tijela koja se bave revizijom ili drugim povezanim oblastima pomažu VRI da ostane u toku savremenih dešavanja u oblasti revizije. VRI treba da doprinosi razvoju profesije putem aktivnog

učešća na događajima koja organizira, npr. INTOSAI i njene regionalne grupe i odbori. Za VRI je također korisno i njeno učešće u radu odgovarajućih stručnih organizacija na držanom nivou i, kada to okolnosti dozvoljavaju, rukovođenje radom ovakvih organizacija.

Uloga pomoćnih funkcija

- Organizaciona struktura VRI treba da predvidi odgovarajuće pomoćne funkcije, kao što su IT, obuka, metodologija, finansije i administracija, ljudski resursi i međunarodni odnosi – u zavisnosti od njene veličine, zakonodavstva, društvenih, ekonomskih i drugih bitnih okolnosti – koje će osigurati efektivno funkcionisanje VRI, u skladu sa njenom misijom.
- Trebaju se uspostaviti odgovarajuće tehnološke i druge infrastrukture koje će podržavati revizijske alate i tehnike koje osoblje revizije koristi.
- VRI treba da uspostavi efektivne uslove pod kojima može da koristi usluge eksternih stručnjaka kada se javi potreba za vršenjem posebnih vrsta revizija i koji će osigurati da rad ovakvih stručnjaka zadovoljava standarde kvaliteta VRI.

Tipovi VRI

VRI se naširoko razlikuju prema strukturi i načinu funkcionisanje. Dva najčešća tipa VRI se obično označavaju kao “sudovi” i “uredi”. Međutim, i unutar ovih kategorija postoje velike razlike.

Neke od VRI koje su organizirane kao “sudovi”, na primjer, koriste kolegijalni pristup više razine u odlučivanju o značajnim pitanjima, a upravljanje i rukovođenje institucijom je znatno centralizirano. U ovakvim tipovima VRI, predsjednik VRI može imati značajan uticaj na odluke koje se donose u ovom kolegijalnom procesu. Između članova suda i pojedinačnih revizora može postojati nekoliko hijerarhijskih ili kontrolnih nivoa koji su, u nekim pogledima, slični onima koje postoje u uredima za reviziju. Primjer ovakve strukture je Algemene Rekenkamer (Revizijski sud Nizozemske).

U drugim tipovima revizijskih sudova, nadležnost za donošenje odluka je uglavnom povjerena posebnim komponentama (“komorama”), koje, u velikoj mjeri, mogu obavljati funkcije nezavisno jedna od druge. Unutar pojedinačnih komora obično ne postoji mnogo razina kontrole, ukoliko ih uopće i ima, između revizora i organa komore koji donosi odluke. Revizijski sudovi ovog tipa obično imaju sudsku (pravosudnu) funkciju, prvenstveno u pogledu finansijskih nepravilnosti, kao i revizijsku odgovornost koju imaju i drugi tipovi VRI. Cour des Comptes (Računski sud Francuske) je primjer ovakve vrste revizijskog suda. Podršku radu ovom sudu pruža “parquet général” (generalno tužilaštvo) koje sudu daje pravne savjete, učestvuje u procesu kontrole kvaliteta vršenjem pregleda izvještaja o reviziji, i, u ograničenim slučajevima, obavlja funkciju javnog tužioca. Većina revizora su sudski službenici koji polažu zakletvu pri njihovom imenovanju u sud.

Često se smatra da su VRI koje su organizovane kao “uredi” relativno homogena grupa, ali i njihova oznaka kao “ureda”, također, može navesti na pogrešan zaključak. Ovakvim VRI uglavnom rukovodi jedna službena osoba koja se, u pravilu, naziva “generalni revizor”.² Službene ovlasti koje ova službena osoba zapravo izvršava se, međutim, mogu naveliko razlikovati. U nekim VRI, generalni revizor donosi, ili mu se upućuju na rješavanje, i odobrava faktički sve važnije odluke (što, po pravilu, podrazumijeva, primjerice, konačno odobravanje izvještaja o reviziji). U drugim se značajne ovlasti mogu povjeriti službenim osobama nižeg položaja. Ove osobe nižeg položaja mogu da imaju nezavisno ovlaštenje da

² Bitna iznimka ovom pravilu: unutar *Riksrevisionsverket* (Švedskog državnog ureda za reviziju) postoje tri generalna revizora od kojih sva tri imaju jednak status.

pokreću revizije i odobravaju izdavanje izvještaja o reviziji. Državni ured za reviziju Velike Britanije je primjer ovog tipa VRI.

Vrste revizija

Kako su prisutne velike varijacije u organizacionoj strukturi VRI, tako postoji i široki spektar vrsta revizija koje ove VRI obavljaju. Obično se spominju dvije glavne vrste – finansijska revizija i revizija učinka. Međutim, zapravo postoji mnogo različitih oblika revizija koje se mogu kategorizirati na sljedeći način:

- Revizija (potvrđivanje) finansijskih izvještaja: da li revidirani finansijski iskazi ili izvještaji tačno prikazuju finansijski položaj i/ili aktivnosti revidiranog subjekta?
- Revizija pravilnosti: da li revidirani subjekt posluje u skladu sa važećim zakonima i propisima?
- Revizija ekonomičnosti: da li način poslovanja predstavlja najekonomičniju upotrebu javnih sredstava za datu funkciju ili aktivnost?
- Revizija efikasnosti: Da li su postignuti rezultati primjereni angažiranim resursima?
- Revizija efektivnosti: Da li postignuti rezultati odgovaraju ciljevima programa ili politike?
- Ocjena konzistentnosti politike: Da li su sredstva koja se anagažuju politikom u skladu sa postavljenim ciljevima?
- Ocjena uticaja politike: Koji su ekonomski i društveni uticaji politike?
- Ocjena efektivnosti politike i analiza uzročnosti: Da li su uočeni rezultati u cijelosti ili dijelom posljedica implementacije politike ili postoje i drugi uzroci nastanka dobijenih rezultata?

Svaka od ovih vrsta revizija podrazumijeva primjenu različitih metodologija i, kao posljedica toga, i različitih vrsta kontrole kvaliteta i uslova upravljanja.

Definicije

Terminologija koju koriste VRI se umnogome razlikuje. U svrhe razumijevanja terminologije, u nastavku dajemo popis termina koji se koriste u ovom dokumentu:

Kontrole kvaliteta predstavljaju procedure putem kojih VRI nastoji obezbijediti visoki kvalitet revizijskog i drugog rada.

Osiguranje kvaliteta je proces putem koje VRI mogu da:

- uspostave neophodne kontrole;
- na pravilan način implementiraju kontrole; i
- Utvrde moguće načine jačanja ili unaprjeđivanja kontrola.

Sistem upravljanja kvalitetom je niz koordiniranih aktivnosti kojima se upravlja i kontroliše rad VRI u pogledu kvaliteta, a sastoji se od četiri dijela:

- kontrole kvaliteta
- osiguranje kvaliteta
- kvalitetno planiranje kako bi se odredili ciljevi kvaliteta i procedure u vezi s tim
- unaprjeđenje kvaliteta kako bi se postigao najviši kvalitet rada

Program revizije podrazumijeva količinu revizija čije se obavljanje očekuje tokom određenog vremenskog razdoblja.

Plan revizijskih zadataka opisuje aktivnosti koje treba provesti u vezi sa određenom revizijom.

Rukovodilac revizije je osoba odgovorna za obavljanje revizije. U zavisnosti od okolnosti, ovo može biti osoba koja sama obavlja reviziju, ili vođa jednog ili više timova koji su uključeni u proces obavljanja revizije.

Direktor revizije je neposredni supervizor rukovodiocu revizije. U nehijerarhijskim, decentraliziranim revizijskim sudovima, neke, ali ne sve, dužnosti koje se dodjeljuju ovom dužnosniku može obavljati viši sudski službenik.

Viši menadžer je član višeg menadžmenta VRI, podređen rukovodiocu VRI. U uredima za reviziju, ovo je osoba u rangu zamjenika generalnog revizora. U decentraliziranim revizijskim sudovima, neke od funkcija koje se dodjeljuju ovoj osobi može obavljati viši sudski službenik, a neke kolegij odgovarajuće komore.

Zaključci

Može se reći da se politike za efektivan sistem upravljanja kvalitetom oslanjaju na kvalitet procesa revizije VRI i njene strukture kao institucije, kao i na razvijanje punih potencijala revizora kao stručnjaka, uključujući i njihovo pridržavanje etičkog kodeksa VRI.

Stoga, kvalitet revizijskih procesa treba jačati i potkrijepiti sistematičnim pristupom kvalitetu i adekvatnim politikama, procedurama, evidencijama, tehnologijama, finansijskim i ljudskim resursima i strukturama.

Izrazi priznanja i zahvalnosti

Predsjednici vrhovnih revizijskih institucija (VRI) zemalja Središnje i Istočne Evrope, Kipra, Malte i Turske i Evropski revizijski sud, su na sjednici održanoj u Bukureštu u decembru 2002. godine usvojili rezoluciju koja sadrži izjavu::

“S obzirom na važnost tematike i povećane svijesti VRI o važnosti kontrole kvaliteta i naknadnog pregleda, preporučuje se istraživanje provedivosti pripreme sveobuhvatnih i detaljnih smjernica koje će se temeljiti na Evropskim smjernicama za primjenu INTOSAI standarda (posebno na smjernici broj 51, 'Osiguranje kvaliteta') kao teme za raspravu između zainteresiranih strana, uključujući i Kontaktni odbor VRI zemalja članica EU. Predsjednici pozivaju VRI Mađarske, Malte i Poljske, kao i druge zainteresirane strane, da razmotre pripremanje ovih smjernica uz podršku svih zainteresiranih VRI i SIGMA-e.”

Ekspertnu grupu činili su:

VRI **Mađarke** (Janos Revesz), **Malte** (Brian Vella) i **Poljske** (Jacek Mazur) kao i *Cour des Comptes Francuske* (Anne-Marie Boutin i Christophe Perron); i **SIGMA** (Nick Treen i Harry Havens), uz cijenjeni doprinos ostalog osoblja i stručnjaka SIGMA-e (Bo Sandberg, Joop Vrolijk i Jens Piontek).

Smjernice koje je pripremila Ekspertna grupa i odobrile VRI EU su dostupne na web stranicama: www.asz.hu ; www.nik.gov.pl ; www.nao.gov.mt ; ili www.SIGMAweb.org

SIGMA odaje iskreno priznanje Ekspertnoj grupi za izvrstan rad i doprinos izradi ovog dokumenta. Zahvaljujemo se, također, i Harryju Havensu i Nicku Treenu na njihovom radu na omogućavanju izrade ovog dokumenta, kao i na stručnosti komisije koja je pregledala tekst dokumenta, a koju su činili: Anne-Marie Boutin, Consiellier Maitre - Cour des Comptes Francuska; Bo Sandberg, Direktor - Riksrevisionen Švedska; i Detlev Sparberg, bivši član Bundersrechnungshofa Njemačke, i NATO odboru za reviziju.

POGLAVLJE 2. – KONTROLA KVALITETA

Uvod

Procedure kontrole kvaliteta, koje se primjenjuju na same revizijske procese, predstavljaju bitan element u nastojanjima da se osigura visok kvalitet rada VRI. **Ovo poglavlje** govori o efektivnim procedurama kontrole kvaliteta – koje se temelje na međunarodnim standardima i iskustvu drugih zemalja. Uspostavljanje ovih procedura predstavlja prvi korak u ovom procesu.

Pored ovoga, VRI mora da osigura efektivno provođenje ovih procedura. Iskustvo je pokazalo da je primjena naknadnih pregleda kvalitete revizije posebno efektivno sredstvo u tom smislu. Ovo pitanje je detaljnije obrađeno u **poglavlju 3**.

Isto tako, mnoge VRI su, na osnovu dugogodišnjeg iskustva, shvatile da efektivne procedure kontrole i osiguranja kvaliteta – iako jako bitne – predstavljaju samo jedan dio sveobuhvatne strategije za izgradnju VRI koja je u cijelosti efektivna i koja osigurava visok kvalitet obavljenih revizija i ima odgovarajući uticaj na odgovornost i efektivnost organa državne uprave. Za ovaj dio sveobuhvatne strategije se može reći da “upravlja institucijom u svrhe postizanja kvaliteta”. Dobre prakse iz ove šire oblasti su obrađene u **poglavlju 4**.

Upravljanje kvalitetom u procesu revizije

Priroda i obim internog sistema kontrole kvaliteta revizijske organizacije zavise od faktora kao što su tip VRI (revizijski/računski sud ili državni ured za reviziju), veličina, stepen prijenosa ovlasti za donošenje odluka, priroda posla, vrsta revizija koje se obavljaju, organizaciona struktura, odgovarajući odnos uloženog i ostvarenog (cost/benefit), razine osoblja i zakonodavstvo.

Faze revizijskog procesa – planiranje, izvršavanje, izvještavanje i naknadno praćenje (follow-up)

Sistem kontrole kvaliteta treba biti u primjeni tokom svih faza revizijskog procesa.

Svaka osoba uključena u proces revizije ima ličnu odgovornost u pogledu razumijevanja svojih dužnosti i pridržavanja standarda pri izvršavanju istih. Ova odgovornost se odnosi na sve faze u procesu revizije. Također je važno da se kontrola kvalitete odvija u atmosferi u kojoj postoji otvorenost i povjerenje – interaktivni proces u kojem se osoblje nižeg ranga potiče da daje povratne informacije svojim nadređenim o načinu na koji se revizija obavlja i da iznose ideje o mogućim promjenama na bolje.

Potrebno je vršiti periodično ocjenjivanje svih razina osoblja u cilju utvrđivanja nedostataka u pogledu vještina, kvalifikacija i sklonosti kod osoblja. Ovaj aspekt upravljanja ljudskim resursima se detaljnije obrađuje u **poglavlju 4**. Za vrijeme vršenja ovog procesa ocjenjivanja moguće je saznati i da li je došlo do pogrešaka (i zašto) za vrijeme obavljanja revizije i koje se korektivne mjere mogu poduzeti kako bi se spriječilo ponavljanje ovih pogrešaka u budućim revizijama.

Upravljanje procesom revizije – upute, nadzor, pregled

VRI treba da obezbijede da se tokom svih faza vršenja revizije na efektivan način daju upute, vrši nadzor i pregled, a u cilju sticanja razumnog uvjerenja u stručnost obavljenog posla.

Upute = davanje adekvatnih instrukcija osoblju kome je posao delegiran.

Nadzor = praćenje odvijanja revizije kako bi se osiguralo da izvršavanje dužnosti prati plan revizijskih zadataka i da se problemi, ukoliko se jave tokom obavljanja revizije, riješe.

Pregled = ocjenjivanje adekvatnosti planiranja i izvršavanja revizije i izvještaja o obavljenoj reviziji.

O ovim pitanjima će se opsežnije govoriti u **prilogu F** kojim su obuhvaćene i razlike u procedurama između VRI koje su hijerarhijski uređene i onih u kojima su upravljačke funkcije uglavnom vrše komponente institucije kao što su kolegiji ili komore.

Implikacije koje može imati kompjuterizacija

Posebnu pažnju treba obratiti na potencijale koristi i moguće probleme u vezi sa kompjuterizacijom. Obavljanje revizije zahtijeva posebne vještine ukoliko revidirani subjekt posluje u okruženju koje je kompjuterizovano. U ovakvim okolnostima, revizor ne samo da mora imati osnovno znanje o kompjuterima, nego mora poznavati ili brzo steći razumijevanje o sistemima i programima koji se koriste kod revidiranog subjekta. Potrebno je da VRI obezbijede odgovarajuću vrstu obuke za sticanje ovakvih vještina kod osoblja, kao i da obezbijede stručnu pomoć kada je to potrebno, npr. pri evaluaciji IT sistema.

U isto vrijeme, kompjuterizovani programi za reviziju – kada se pravilno koriste – mogu umnogome povećati efikasnost revizijskog procesa. Na primjer, pomoću njih je moguće većinu ili sve radne dokumente koji se koriste u reviziji imati u elektronskoj formi, umjesto da se ručno pripremaju. Moderni revizijski sistemi u kojima se uveliko koriste kompjuteri za obavljanje revizija na način koji skoro pa isključuje razmjenu papirne dokumentacije, uključujući i odgovarajuće radne papire, procedure i dokumentaciju, sadrže mnogo ugrađenih kontrolnih i zaštitnih funkcija. U ovakvim sistemima, sve faze revizijskog procesa se mogu voditi u elektronskom formatu. Ovi programi mogu, u velikoj mjeri, ubrzati obavljanje revizije, a pogotovo onih vrsta revizija koje se ponavljaju.

Automatiziranim sistemom kontrole kvaliteta se mogu obuhvatiti precizno definirani kriteriji za autorizaciju i odobravanje, kao i elementi kojima se osigurava upotreba i popunjavanje standardne dokumentacije i kontrolnih listi (koje uvijek mogu biti dostupne svom osoblju revizije u elektronskoj formi) u svim slučajevima.

Uz pomoć ovakvih sistema, osoblju revizije koje vrši nadzor i pregled olakšava se određeni dio posla koji se može elektronski obrađivati u realnom vremenu. Prvi nacrt nekih vrsta izvještaja o reviziji se može automatski generirati, nakon zaključivanja revizije. Međutim, ovakav jedan sistem, uključujući i IT sistem, je dovoljno dobar samo onoliko koliko se u njega ulaže.

Izvori za postavljanje kriterija kontrole kvaliteta

Preporučujemo smjernice date u **Prilogu D** kao snažnu osnovu za sistem upravljanja kvalitetom u VRI. Drugi kriteriji za kontrolu kvaliteta se mogu pronaći u nekoliko izvora, kao što su:

- zakonodavstvo koje reguliše oblast revizije;
- revizijski standardi (uključujući INTOSAI standarde revizije, Evropske smjernice za primjenu, Međunarodne standarde revizije koje je objavio IFAC i standarde same VRI);
- izjave o misiji i viziji VRI i druge politike VRI;
- propisi, cirkularna pisma, kontrolne liste i smjernice koje izdaje VRI;
- priručnici o reviziji.

Kvalitet planiranja revizije

VRI je obično potreban cijeli niz mehanizama za planiranje. Struktura planiranja koja je ovdje opisana je namijenjena VRI kojima se upravlja centralizirano. Sa istim potrebama, ali drugačijom strukturom, će se vjerovatno suočiti i decentralizirane VRI. Tipični nivoi planiranja za centraliziranu VRI su navedeni u tabeli u nastavku.

Za sve VRI, potencijalne revizije koje bi one mogle da obavljaju daleko nadilaze dostupne resurse za obavljanje revizije, u smislu broja osoblja i sposobnosti pojedinog revizorskog osoblja. Ovime se ograničava broj i vrste revizija koje VRI može da izvršava. Stoga, u nastojanjima da se postigne visok nivo kvaliteta, prvi zadatak VRI (ili sastavnih jedinica decentralizovane VRI) treba da bude iskorištavanje dostupnih resursa da bi se izvršile najprioritetnije revizije i rezultati dostavili onda kada se za njih očekuje da će biti od najveće koristi.

VRI se također suočavaju sa dosta različitim situacijama u pogledu stepena slobodne ocjene pri odlučivanju o korištenju dostupnih resursa za obavljanje revizije. Neke VRI imaju skoro potpunu slobodu odlučivanja o tome koje će se revizije izvršavati i kada će se one izvršavati. Drugima zakon nalaže izvršavanje određenih revizija, kao što je godišnja revizija izvršavanja državnog budžeta, i dostavljanje rezultata do određenog roka. Ovakva zakonska ograničenja opterećuju značajan dio raspoloživih resursa, barem tokom određenih razdoblja u godini. Pored toga, neke VRI obavljaju revizije na zahtjev parlamenta, a VRI može ili biti ili ne biti u mogućnosti da utiče na opseg ovih revizija. Unatoč tome, sve VRI treba da uspostave efektivan proces odlučivanja o upotrebi raspoloživih resursa na najbolji mogući način.

Struktura planiranja

Izjave o misiji i viziji pružaju osnov za poslovno planiranje i opći okvir poslovanja za VRI. Kako bi osoblje VRI postalo svjesno zacrtanih vrijednosti VRI, poželjno je da i osoblje, na svim nivoima, učestvuje u usvajanju izjava o misiji i viziji.

Poslovni planovi su potrebni na svim nivoima VRI kako bi se njima odredila cjelokupna poslovna strategija VRI na trogodišnjoj osnovi (ili neki drugi razumni period) i postavili temelji za proces strateškog planiranja. Poslovni plan treba da bude u povezanosti sa predloženim budžetom za VRI i može se objavljivati. U tom pogledu, VRI će odrediti svoju misiju i viziju kao i cjelokupne ciljeve poslovanja.

Strateški planovi su potrebni za VRI kao cjelinu kao i za svaku veću njenu sastavnu jedinicu, a njima se navode poslovni procesi potrebni za ostvarivanje ciljeva i obaveza VRI, način njihovog postizanja i resursi putem kojih će se oni postići. Potrebno je provesti cjelokupne procjene revizijskih rizika, a materijalnost područja rada treba biti uzeta u obzor pri izradi ovih planova. Odgovornosti je potrebno postaviti tako da je njima moguće mjeriti učinak. U pravilu, ovim procesom planiranja treba da se odrede poslovni procesi za godinu dana unaprijed, uz mogućnost njegovog preispitivanja ukoliko se okolnosti promijene. Određivanje radnih procesa za predstojeću godinu treba da bude praćeno provizornom procjenom posla koji se očekuje za najmanje još jednu godinu, a po mogućnosti i za period od tri ili više godina. Rukovodioci većih organizacionih jedinica VRI treba da dostave prijedloge strateških planova, u skladu sa izjavama o misiji i viziji i poslovnim ciljevima VRI, na odobrenje (ili modificiranje) predsjedniku (generalnom revizoru).

Operacioni planovi (godišnji li višegodišnji programi revizije i pojedinačni planovi revizijskih zadataka) su potrebni za poslove i detaljne korake u obavljanju revizije. Ovi planovi mogu biti potkrijepljeni sistemima upravljanja resursima i vremenskog zapisa kako bi se dobili podaci koji omogućavaju praćenje, upravljanje i odgovornosti u vezi sa revizijskim radom. Operaciono planiranje također pokriva i budžetsko planiranje, preliminarno istražno planiranje, studije izvedivosti i predstudije.

Potrebno je imati odgovarajuće **informacione sisteme** koji podržavaju okvir planiranja i druge poslovne potrebe.

Prakse internog praćenja i analize rezultata predstavljaju važne alate za VRI u procjeni i praćenju uticaja njihovog rada. Informacije koje se dobiju putem ovih alata trebaju se iskoristiti za razne procese planiranja.

Učesnici

Proces planiranja revizije bi se, u najboljem slučaju, trebao zasnivati na konsultacijama između osoblja VRI, u zavisnosti od faze planiranja koja se u datom trenutku razmatra. U centraliziranoj VRI, u donošenju odluke o godišnjem i/ili višegodišnjem programu revizije, po pravilu, uključen je rukovodilac VRI svojim konačnim odobrenjem, kao i drugo osoblje iz hijerarhije menadžmenta. Sličan pristup se može primijeniti i u revizijskom sudu u kojem je prisutan centralizirani kolegijalni proces donošenje odluka, gdje konačne odluke donosi kolegijum.

U drugim oblicima VRI u kojima je pristup upravljanju u većoj mjeri decentraliziran, nadležnost za donošenje ovakvih odluka povjerena je ili je prenesena na organizacione jedinice VRI. U ovom slučaju, posebno donešene odluke mogu biti, a i ne moraju, objedinjene u jedan program koji predstavlja predviđene aktivnosti VRI kao jedne cjeline.

Plan revizijskih zadataka za određenu reviziju po pravilu donose rukovodilac revizije i revizorski tim pod nadzorom direktora revizije, u skladu sa datim okolnostima. Ovakva podjela odgovornosti i iskustava doprinosi ostvarivosti i postizanju programa i planova revizije.

Godišnji program revizije

Većina VRI primjenjuje pristup planiranju koji djeluje na nekoliko nivoa. Jedan uobičajen pristup je sastavljanje godišnjem programu revizije³, koji, po pravilu, podrazumijeva razmatranje širokog spektra mogućih revizija (ponekad i potencijalne revizije koje predloži revizorsko osoblje). Zatim se sagledavaju raznorazne karakteristike mogućih revizija i na osnovu toga se donosi odluka o tome kojim revizijama se treba dati prioritet, uzevši u obzir ograničenja sa kojima se VRI suočava.

Često je od koristi ukoliko se godišnji program revizije priprema u kontekstu dugoročnije perspektive. Na primjer, VRI može sačiniti provizornu listu revizija za koje vjeruje da će se obaviti u narednom periodu od, recimo, pet godina. Ova će se lista zatim redovno, na primjer godišnje, ponovo razmotriti, pregledati i proširivati. Ovime se VRI omogućava da odabere revizije za jednu godinu i da, u isto vrijeme, ostaje svjesna revizijskog rada koji se očekuje u narednim periodima.

Procedure za odlučivanje o godišnjem programu revizije, ili drugi način odlučivanja o obimu i vremenskom okviru određenih revizija, će se razlikovati od jedne do druge VRI. Bez obzira na proces putem kojeg se donose ove odluke u određenoj VRI, podloga za njihovo donošenje ostaje ista. Stoga, čak i ako se radi o veoma decentralizovanom procesu, o procesu s malim stepenom centraliziranog odlučivanja ili je takvo odlučivanje u potpunosti odsutno, organizacija – ili njene organizacione jedinice koje su ovlaštene za donošenje odluka – treba nastojati primijeniti sličan pristup uz sličan način sagledavanja relevantnih faktora u cijeloj VRI. Ove faktore je potrebno u cijelosti dokumentovati, a posebno raspraviti i odluke o revizijskom riziku, bez obzira na proces upravljanja koji se dosljedno primjenjuje.

VRI treba također da znaju da program revizije ne može biti statičan. Okolnosti se mijenjaju a s njima i prioriteta među predmetima mogućih revizija. Javlja se novi problemi i nova pitanja koji ponekad zahtijevaju hitnu intervenciju, te VRI moraju biti pripremljene da usklade program rada kako bi udovoljile ovim zahtjevima. Stoga se, s vremena na vrijeme, neke programirane revizije moraju zamijeniti drugim kao odgovor na ovakve izmijenjene okolnosti.

Plan revizijskih zadataka

Pripremanje plana revizijskih zadataka je bitna faza revizijskog procesa. Revidiranje obuhvata prikupljanje i analizu podataka dovoljnih za donošenje valjanih zaključaka. Resursi koji su na raspolaganju za ovaj proces su uvijek ograničeni. Sačinjavanje plana revizije je sredstvo pomoću kojeg se vrši usklađivanje posla koji se treba obaviti sa resursima koji su na raspolaganju za njegovo obavljanje. Dobar plan revizije je onaj u kojem, ukoliko se na pravilan način implementira, postoji velika vjerovatnoća postizanja cilja revizije u granicama raspoloživih resursa i uz najmanju moguću primjenu resursa za zadatke za koje se ispostavi da su nepotrebni.

Pri pripremanju plana revizijskih zadataka u obzir se trebaju uzeti rizik i materijalnost, a na osnovu razumijevanja poslovanja subjekta koji je predmet revizije i njegove organizacione strukture, programa i aktivnosti, kao i IT okruženja u kojem subjekt posluje. Planom se treba odrediti na koji će se način i kada obaviti revizija i koja količina revizijskih dokaza je dovoljna da se njima potkrijepi mišljenje revizora (finansijska revizija) ili revizijski nalazi, zaključci i preporuke (revizija učinka). Iako će osnovni elementi plana revizije vjerovatno biti slični, stvarni sadržaj će se umnogome razlikovati u zavisnosti od vrste revizije (finansijska revizija, revizija pravilnosti ili revizija učinka), ciljeva revizije i subjekta koji se revidira.

³ Termin ‘program revizije’ u ovom dokumentu podrazumijeva niz revizija za koje se očekuje da će se obaviti tokom određenog vremenskog perioda. Termin ‘plan revizijskih zadataka’ podrazumijeva aktivnosti koje treba da se izvrše u vezi sa određenom revizijom. Vidjeti definicije date na kraju **poglavlja 1**.

Standardni sadržaj plana revizijskih zadataka

Planom revizijskih zadataka bi se, po pravilu, trebala obraditi sljedeća pitanja:

1. zakonski okvir za reviziju
2. Kratak opis aktivnosti, programa ili tijela koje se revidira, uključujući i pregled rezultata prethodnih revizija i uticaja koji su oni imali
3. Razlozi obavljanja revizije
4. Faktori koji utiču na reviziju, uključujući i one kojima se određuju pragovi materijalnosti
5. Procjena rizika
6. Ciljevi, obim i pristup revizije (dokazi koje je potrebno pribaviti, kada i na koji način):
 - * pragovi materijalnosti
 - * sistemi koje je potrebno ocijeniti i testirati
 - * metodologije koje se planiraju koristiti
 - * strategije odabira uzoraka
 - * predviđene veličine uzoraka
 - * oslanjanje na druge revizore i/ili stručnjake
 - * posebni problemi koji se očekuju
7. Potrebni resursi:
 - * stručno osoblje (ko i kada)
 - * eksterni stručnjaci (ko i kada)
 - * potrebe za putovanjem
 - * budžet vremena i troškova
8. Procijenjena naknada za reviziju, ukoliko je to slučaj
9. Dužnosti osoba zaduženih za kontakt između revizora i subjekta revizije, kao i procedure održavanja tih kontakata
10. Vremenski raspored obavljanja revizije, uključujući i očekivani datum za dostavljanje nacrtu izvještaja
11. Oblik, sadržaj i korisnici konačnog proizvoda revizije.

Značajne razlike će se pronaći čak i kod jedne vrste revizije. Na primjer, u reviziji kojom se potvrđuju finansijski izvještaji nekog subjekta za koji se vjeruje da posjeduje prilično dobre računovodstvene sisteme, metodologijom će vjerovatno biti naglašeno testiranje sistema i ispitivanje adekvatnosti kontrola upravljanja. Ukoliko su računovodstveni sistemi kompjuterizovani, planom bi se trebala predvidjeti potreba da se u tim uključi osoblje sa potrebnim IT vještinama i kompjuterskim resursima. S druge strane, ukoliko kod revizora postoji sumnja u pogledu funkcionalnosti sistema i/ili adekvatnosti kontrola, planom bi se trebala predvidjeti potreba za opširnijim testiranjem uzoraka i testiranjem značajno većeg broja pojedinačnih transakcija.

Elementi kvaliteta u planiranju revizijskih zadataka

Visokokvalitetnim planom revizijskih zadataka treba da se odražava nekoliko elemenata, uključujući:

- jasno ustanovljen cilj revizije
- specificirana metodologija koja se planira koristiti
- određeni pragovi materijalnosti
- procijenjeni i opisani revizijski rizici
- utvrđen vremenski raspored obavljanja revizije i datum kada će nacrt izvještaja biti spreman za interno razmatranje
- procijenjeni finansijski i ljudski resursi (kao što su revizorsko osoblje, potrebno stručno osoblje i eksperti, obuka, putovanja, budžet vremena i troškova) potrebni za obavljanje revizije i isti navedeni u planu; raspored raspoloživih resursa utvrđen na osnovu prioriteta koje je VRI odredila
- jasno definisan proces praćenja onoga što se uradilo po pitanjima iz prethodnih revizija; na osnovu trajne dokumentacije revizora jasno utvrditi za koja pitanja i preporuke iz prethodnih revizija treba pratiti realizaciju
- jasno definisane uloge i odgovornosti osoblja i svih stručnjaka koji rade na reviziji
- jasno određeni revizijski postupci i procedure ispitivanja testiranjem, kao i osobe koje su za njih zadužene
- utvrđene procedure, u radnoj dokumentaciji, za dokumentovanje revizijskih postupaka i izvršenih testiranja i dopunjavanje trajne dokumentacije

Za vrijeme trajanja faze planiranja revizijskih zadataka, rukovodilac revizije treba da uradi sljedeće, i da rezultate saopći ostalim članovima tima za reviziju:

- stekne sveobuhvatno razumijevanje zakonskog okvira za reviziju, uzimajući u obzir sve zakonske obaveze i izmjene;
- stekne dovoljno razumijevanje aktivnosti, programa ili tijela koje se revidira;
- uspostavi odgovarajuću komunikaciju sa subjektom koji se revidira u smislu vremena, obima i pristupa reviziji.

Kako se proces revizije bliži fazi njenog izvršavanja, rukovodilac revizije treba da osigura da su pretpostavke planiranja i dalje odgovarajuće, uzimajući u obzir svaki značajan događaj koji se desi nakon odobravanja plana.

Osobe koje su zadužene za pripremanje plana revizijskih zadataka treba da uzmu u obzir pitanja navedena u prethodnim tabelama, *Standardni sadržaj plana revizijskih zadataka* i *Elementi kvaliteta u planiranju revizijskih zadataka*.

Često se pokazalo korisnim ukoliko predloženi plan revizijskih zadataka pregleda iskusniji revizor koji nije član istog tima. Ovakvim pregledima se mogu postaviti pitanja koja osoba koja je sastavljala plan nije obradila uslijed čega može biti moguće da se javi potreba za značajnom izmjenom plana. U revizijskom uredu koji je hijerarhijski organiziran, vršenje ovakvog pregleda se obično zahtijeva politikom ureda, a obično ga vrše osobe koje su za jedan ili više nivoa iznad rukovodioca revizije. U VRI koja je prilično decentralizirana, kao što su neki revizijski sudovi, pregled može, na saradničkoj osnovi, vršiti osoba koja se hijerarhijski nalazi na istom nivou (peer) kao i rukovodilac revizije ili, ukoliko se to traži, nadležni viši sudski službenik.

Preporučuje se onima koji vrše planiranje revizije finansijskih izvještaja da konsultuju standarde Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

Broj i kompleksnost pitanja u vezi sa planiranjem revizije učinka može biti čak i veći. Metodologija za procjenu operativne efikasnosti nekog subjekta će se dosta razlikovati od metodologije kojom se pokušava ocijeniti efektivnost programa u postizanju zacrtanih ciljeva tog programa. Ove dvije vrste revizije podrazumijevaju prikupljanje i analiziranje različitih podataka iz različitih izvora. Zbog mogućih poteškoća koje mogu nastati u prikupljanju podataka potrebnih za donošenje valjanih zaključaka u nekim

vrstama revizija učinka, planom se može zahtijevati vršenje prethodnog testiranja metodologije kako bi se odredila njena provedivost. Drugo pristup koji je često od koristi je vršenje predstudije mogućeg jednog područja revizije kako bi se odredila vjerovatnoća korisnosti cijelog procesa revizije i odabrala odgovarajuća metodologija.

Druga vrsta problema se može javiti kod revizije učinka ukoliko se metodologija oslanja na upotrebu podataka iz administrativnih evidencija, kao što je to često i slučaj. U ovakvoj situaciji u plan je potrebno uključiti odredbe na osnovu kojih se može uraditi procjena valjanosti ovih podataka. Ovo može zahtijevati sprovođenje revizijskih postupaka (testiranje sistema i kontrola) koji su, donekle, slični postupcima koji se primjenjuju u finansijskoj reviziji.

Standardne metodologije za obavljanje revizijskih zadataka

Rad na terenu se treba obavljati u skladu sa odobrenim planom revizijskih zadataka i putem njega je potrebno prikupiti dovoljno odgovarajućih dokaza kako bi se, s razumnom pouzdanošću, utvrdilo da li finansijski izvještaji sadrže materijalne pogrešne prikaze i nepravilnosti – ukoliko se radi o finansijskoj reviziji – ili da su činjenice koje se odnose na reviziju učinka naučno i/ili objektivno utvrđene. Vidjeti tabelu u nastavku koja je sačinjena na osnovu *Evropskih smjernica za primjenu*.

Izbor metodologije iz niza raznih raspoloživih metodologija kao i načina na koji se metodologija treba sprovesti je potrebno pažljivo razmotriti tokom faze revizije u kojoj se vrši planiranje zadataka.

Potrebni uslovi i mjere za osiguranje kontrole kvaliteta

Plan revizijskih zadataka je podijeljen na nekoliko detaljno utvrđenih zadataka koji se dodjeljuju pojedinačnim članovima tima. Mjere kojima se može osigurati kontrola kvalitete tokom procesa planiranja mogu da obuhvate davanje uputa, vršenje nadzora i procedure vršenja pregleda kojima se provjerava da li je plan revizijskih zadataka adekvatno pripremljen. Osnovne mjere mogu uključiti politiku uprave u vezi sa primjenom standardnog formata i strukture dokumenata u skladu sa zahtjevima koji se propisani međunarodnim revizijskim standardima (INTOSAI i IFAC), kao i odobravanje kontrolne liste koja se koristi u procesu planiranja.

Direktor revizije treba da pismeno odobri svaku izmjenu zadataka iz plana. Izmjene kojima se bitno mijenja cjelokupni plan revizije – izmjene u vezi sa ciljevima revizije, vremenskom okviru, potrebnim ljudskim i finansijskim resursima – treba da potvrdi nadležni viši menadžer.

Metodološka pitanja obrađena u *Evropskim smjernicama za primjenu*

1. Izvori i metode prikupljanja dokaza u reviziji
 - Izvori
 - Metode
 - Vrsta
2. Revizijski pristup
 - Cijevi
 - Testiranje
3. Analiza i ispitivanje internih kontrola i testiranje kontrola
4. Informacioni sistemi
 - Opće kontrole instalacija
 - Revizije aplikacije
5. Revizijsko uzorkovanje
6. Analitičke procedure
 - Analiza trenda
 - Analiza pomoću finansijskih pokazatelja
 - Prediktivna analiza
7. Korištenje rada drugih revizora i stručnjaka
8. Dokumentacija
9. Metodologija revizije učinka
 - Tehnike prikupljanja podataka
 - Tehnike analize informacija

Planiranjem revizije se također treba predvidjeti praćenje rada od strane direktora revizije u smislu praćenja stvarno utrošenog vremena na svakom zadatku u odnosu na planirano vrijeme, a na osnovu dokumenta u kojem se evidentira vrijeme provedeno na određenom zadatku kojeg popunjava svaki revizor. Praćenje troškova je važno pri ocjenjivanju razvijanja toka revizije.

Nezavisni pregled revizijskih ponuda, programa i planova zadataka od strane kolega koji rade na istom hijerarhijskom nivou ili od strane drugih organizacionih jedinica unutar VRI također može biti korisna metoda pregleda kvaliteta procesa planiranja.

Kvalitet u izvršavanju revizije

Izvršavanje revizije se odnosi na fazu revizije tokom koje se vrši prikupljanje podataka za svrhe davanja mišljenja ili donošenja nalaza, zaključaka i preporuka u vezi sa predmetom revizije. Veoma je bitno da se revizija odvija u skladu sa planom zadataka, iako se može javiti potreba za izmjenom plana uslijed okolnosti u kojima bi prvobitni plan bio neprikladan ili neadekvatan.

Učesnici

Glavni učesnici u ovoj fazi revizije u VRI koja je centralno uređena su, po pravilu, viši menadžer, direktor revizije, rukovodilac revizije i članovi tima, ukoliko ih ima. Direktor revizije i rukovodilac revizije izvršavaju menadžerske dužnosti (davanje uputa i vršenje pregleda). Rukovodilac revizije također provodi i nadzor kontrole kvaliteta u odnosu na članove tima.

Elementi kvaliteta u izvršavanju revizije

Odgovornost za kvalitet za vrijeme faze izvršavanja revizije naročito ima rukovodilac revizije. Kako bi ispunio ovu odgovornost, rukovodilac revizije, zajedno sa direktorom revizije ili drugim nadređenim, mora osigurati:

- da članovi revizijskog tima razumiju plan zadataka i zadatke koji im se dodjeljuju, da posjeduju znanje i vještine koji su potrebni za izvršavanje dodijeljenih zadataka, i da ne postoje sukobi interesa ili drugi faktori koji bi spriječili člana tima da obavlja svoje zadatke stručno i objektivno;
- odgovarajući nadzor nad članovima revizijskog tima u izvršavanju dodijeljenih im zadataka;
- da se revizija odvija u skladu sa planom revizijskih zadataka;
- da se planirani revizijski pristup ostane odgovarajući u pogledu prikupljenih informacija ili da se naprave odgovarajuće izmjene;
- da promjene u metodologijama ili drugim elementima plana zadataka odobri rukovodilac revizije a, ako je to potrebno, i drugi službenici VRI;
- traženje odgovarajuće pomoći u slučaju nastanka neočekivanih problema ili pitanja za vrijeme obavljanja revizije;
- pravilno vođenje revizijske dokumentacije u kojoj se lako mogu naći revizijski testovi i nalazi;
- pridržavanje procedura za revizijske dokaze;
- da se sistemi internih kontrola subjekta revizije, uključujući i IT kontrole, na odgovarajući način dokumentuju, ocjene i testiranju;
- korištenje uzorkovanja, analitičkih procedura, tehnika prikupljanja podataka i tehnika za analizu informacija, kada god je to moguće i potrebno;
- da radna dokumentacija sadrži relevantne, pouzdane i dovoljne dokaze kojima se potkrjepljuju svi zaključci, preporuke i mišljenja;
- dokumentovanje svih rezultata testiranja i nalaza u radnoj dokumentaciji revizora, pregled rezultata i dokumentovanje ovih pregleda;
- objektivno, istinito, tačno, potpun i sveobuhvatan opis revizijskih nalaza, sa naglaskom na materijalnost i konciznost; probleme treba dokumentovati ručno ili u elektronskom obliku, i, ako je to potrebno, naknadno riješiti uz pomoć viših revizora.

U decentralizovanom revizijskom sudu, osobe koje učestvuju u fazi izvršenja revizije mogu biti ograničene na rukovodioca revizije i revizorski tim, dok viši sudski službenik vrši ulogu pregleda i dostupan je za pružanje savjeta i pomoći, ukoliko se to od njega traži.

Uloge i odgovornosti

Korisno je da rukovodilac revizije, prije započinjanja samog terenskog rada na reviziji, pažljivo pregleda plan revizijskih zadataka kako bi se osigurala pravilna implementacija plana. Ukoliko rukovodilac vrši funkciju vođe tima, ovakav pregled treba obavljati zajedno sa članovima tima kako bi svi oni razumjeli revizijski plan u cjelini i svoje uloge i kako bi im se pružila prilika da postave pitanja ukoliko ih imaju. Pitanja koja se riješe u ovoj fazi mogu doprinijeti da se izbjegn timeri problemi i kašnjenja u obavljanju revizije.

Tokom obavljanja revizije, rukovodilac revizije treba da vrši nadzor nad radom članova tima, ukoliko ih ima, kako bi se osiguralo odgovarajuće izvršavanje poslova, u skladu sa planom. Obim i vrsta ovakvog nadzora će zavistiti od faktora kao što je broj osoba angažovanih na reviziji, njihovo iskustvo, stručnost, kvalifikacije i sposobnost. Nije rijetkost da članovi tima, tokom procesa revizije, naiđu na neočekivane poteškoće, a nisu u stanju da ih sami prevaziđu. U ovakvim situacijama, članove tima treba poticati da traže pomoć od iskusnijih revizora i/ili rukovodioca.

Ukoliko su za rješavanje problema koji nastane u toku revizije potrebne vještine koje članovi tima ne posjeduju, rukovodilac revizije će zatražiti pomoć od odgovarajućih stručnjaka. Na primjer, ukoliko je

pitanje pravne prirode, rukovodilac revizije može zatražiti savjet od pravnih stručnjaka unutar ili izvan VRI. Za rješavanje teških analitičkih problema može biti neophodno angažovanje kvalificiranih statističara, ekonomista i drugih stručnjaka.

Pri implementiranju plana revizije, od koristi će biti ukoliko svi članovi tima, na dnevnoj osnovi ili drugačijim redovnim intervalima, vrše pripremanje izvještaja o radu/utrošenom vremenu koji treba da sadrže dovoljno relevantnih podataka. Ovakvim se izvještajima može postići izvršavanje posla u skladu sa dogovorenim rasporedom i vremenom koje je određeno za vršenje određene revizije.

Dužnosti vršenja nadzora mogu postati posebno izazovne u reviziji u kojoj učestvuje više grupa revizora na različitim lokacijama. Ovdje se zapravo radi o nekoliko timova koji rade istovremeno a koji su svaki pod vodstvom vođe tima. Rukovodilac revizije je odgovoran za koordiniranje poslova različitih timova i njihovih rezultata i za vršenje nadzora, kada je to potrebno, nad radom vođa različitih timova.

U hijerarhijski uređenim uredima za reviziju i centraliziranim revizijskim sudovima, obično postoji nekoliko nivoa nadzora iznad nivoa rukovodioca revizije. U ovim se organizacijama po pravilu očekuje da makar jedan od nivoa nadzora (direktor revizije) zadrži komunikaciju sa rukovodiocem revizije i da vrši pregled toka odvijanja revizije na periodičnoj osnovi te da prepozna probleme koji su se mogli pojaviti u reviziji. Ova osoba (supervizor) je obično nadležna za odobravanje značajnijih promjena u planu zadataka i za dobijanje pomoći stručnjaka koja rukovodiocu može biti potrebna.

U decentraliziranim sudovima za reviziju, iznad rukovodećeg revizora može postojati mali broj nadzornih nivoa, ukoliko ih uopće i ima. Viši sudski službenik može biti na raspolaganju za pružanje savjeta, ukoliko su oni potrebni, ali, po pravilu, ova osoba nema ovlaštenja da daje upute za izvršavanje revizije rukovodiocu revizije. Ovime se čak stavlja još veća odgovornost na rukovodioca revizije za uspješno okončanje revizije.

Nakon što se obavi testiranje, rukovodilac revizije – i njegovi supervizori, ukoliko takvi postoje – treba da izvrši pregled svih aspekata revizijskih zadataka izvršenih u procesu revizije, uključujući obavljene testove, nalaze i radne papire i dokumentaciju koja je predmet pregleda. U ovakvom procesu pregleda, može biti korisno ukoliko se utvrdi u kojim aspektima su potrebne promjene i unaprjeđenja neophodna za buduće revizije.

Uslovi i mjere potrebne za osiguranje kontrole kvaliteta u izvršavanju/terenskom radu

Rad na terenu, koji je na odgovarajući način isplaniran u fazi planiranja, treba da obavljaju pojedinačni članovi tima. Mjerama kojima se može osigurati kontrola kvaliteta u procesu izvršavanja revizije/terenskog rada se mogu uključiti procedure davanja uputa, vršenja nadzora i pregleda kako bi članovi tima razumjeli zadatke koji su im dodijeljeni i kako bi se izabrane metodologije na adekvatan način sprovele.

Osnovne mjere mogu uključiti politiku upravljanja VRI kojom se reguliše upotreba programa revizije i upitnika i u kojoj se navodi posao koji se treba izvršiti i dokazi koji se trebaju pribaviti. Druga vrsta politike može sadržavati jasne smjernice u vezi sa pripremanjem revizijske dokumentacije navodeći i evidentirajući izvršeni posao i dobijene rezultate, kao i upotrebu prethodno pripremljenih radnih listova kao što su oni koji se pripremaju za reviziju sistema i kontrola.

Pasusi u nastavku opisuju uloge koje se mogu dodijeliti u hijerarhijsko strukturiranoj VRI koja je centralizirano uređena. U decentraliziranom sudu za reviziju, većinu navedenih odgovornosti obično ima rukovodilac revizije.

Glavna odgovornost za kvalitet tokom faze izvršavanja leži na rukovodećem revizoru koji će nastojati ispuniti kriterije navedene u tabeli, *Elementi kvaliteta u izvršavanju revizije*. Pored njega, direktor revizije i odgovorni viši menadžer, u okviru njihovih uloga vršenja nadzora, također treba da vrše pregled napretka revizije s vremena na vrijeme kako bi se uvjerali u pridržavanje odgovarajućih procedura pri ispunjavanju kriterija navedenih u *Elementima kvaliteta*.

Opće je pravilo u hijerarhijskom uredu za reviziju da svakog člana tima nadzire njegov neposredni nadređeni. Članovi tima moraju znati da im je obaveza da rad na terenu obavljaju s dužnom pažnjom i da će se držati odgovornim za izvršavanje dužnosti u skladu sa pravilima.

Revizore, bez obzira na kojem se nivou nalazili u organizacijskoj strukturi, treba poticati da ukazuju na nedostatke koje otkriju u planu zadataka i/ili mjerama kontrole kvaliteta koje se primjenjuju u reviziji i da svojim nadređenim iznose svoja mišljenja o svim područjima relevantnim za posao revizije. Povratne informacije između revizora koji rade na terenu i njihovih nadređenih doprinose komunikaciji i odnosima između osoblja svih nivoa i razumijevanju revizijskih zadataka i problema koji se u vezi sa njima pojavljuju.

Kvalitet u izvještavanju o reviziji

Revizijsko izvještavanje podrazumijeva fazu revizije u kojoj se analiziraju podaci i dokazi prikupljeni tokom revizije, donose zaključci i rezultati revizije daju u formi pisanog dokumenta. U zavisnosti od vrste i ciljeva revizije, produkt revizije može biti relativno kratka izjava o rezultatima revizije finansijskih izvještaja ili opširnija analiza ekonomičnosti, efikasnosti ili efektivnosti politika, programa i operacija subjekta revizije.

Učesnici

U centraliziranom uredu za reviziju, glavni učesnici u ovoj fazi su rukovodeći revizor i revizorski tim koji pripremaju nacrt izvještaja; odgovorni višu menadžer i direktor revizije koji vrše pregled nacrt izvještaja; i rukovodilac VRI i/ili njegov zamjenik koji odobravaju izvještaj. U mnogim VRI nacrt izvještaja, prije njegovog dostavljanja višem menadžmentu na konačno odobrenje, također pregleda i drugi nezavisni pojedinac ili grupa.

U revizijskom sudu, učesnici u fazi izvještavanja će zavisti od strukture suda. U nekim su slučajevima procedure slične onima u uredu za reviziju. U drugim se vrši kolegijalno pripremanje i odobravanje izvještaja. U tom slučaju, primarnu odgovornost ima rukovodeći revizor, nadzor vrše viši sudski službenik i pravno osoblje (*avocat général*), a konačne odluke donosi kolegij nadležne komore.

U svakom slučaju, dodatni učesnik u ovoj fazi je i subjekt revizije kroz kontradiktorni postupak.

Uloge i odgovornosti

Pri pripremanju nacrt izvještaja, rukovodeći revizor i njegov tim, pod nadzorom direktora revizije, posebnu pažnju treba da obrate na pitanja navedena u tabeli *Elementi kvaliteta u revizijskom izvještavanju i Standardni sadržaj jednog izvještaja o reviziji*.

Nakon što rukovodilac završi nacrt izvještaja, veoma je korisno ukoliko nacrt pregleda neki drugi revizor odgovarajućeg iskustva koji bi bio u stanju da opazi nedostatke ili druge greške u izvještaju koje je potrebno otkloniti. U revizijskom uredu, ovakav prvi pregled uglavnom vrši direktor revizije ili neki drugi službenik koji je, prema hijerarhiji, neposredno nadređeni rukovodiocu. U revizijskom sudu, ovaj pregled može vršiti viši sudski službenik.

Preporučuje se da se ovom pregledu prilože i drugi pregledi koji su vršeni na višim nivoima ili drugim dijelovima organizacije, a posebno ukoliko je predmet izvještavanja osjetljive prirode ili je materija neuobičajeno kompleksna. Na primjer, ukoliko se, uslijed obavljene revizije, postavljaju značajna pitanja pravne prirode, izvještaj bi trebalo uputiti pravnom osoblju VRI ili vanjskim pravnim stručnjacima. U reviziji učinka kojom su obuhvaćene kompleksne metodologije, može se javiti potreba za angažovanjem internih ili eksternih stručnjaka koji treba da utvrde da podaci i analiza potkrjepljuju donesene zaključke. Rezultate svih obavljenih pregleda treba dokumentovati i sačuvati u radnoj dokumentaciji, u nekim sudovima pregled izvještaja vrši pravno osoblje (*parquet*).

Elementi kvaliteta u revizijskom izvještavanju

Kvalitet izvještaja o reviziji treba prosuđivati u nekoliko dimenzija. U nastavku navodimo neke od ključnih elemenata kvalitetnog izvještaja o reviziji:

- struktura izvještaja odgovara važećim politikama i standardima VRI.
- Izvještaj je koncizan, jasan, blagovremen, precizan, jednostavan i objektivan. Zadržan je neutralan stav u prikazivanju činjenica. Izvještaj je konstruktivan i u njemu su prikazani i pozitivni i negativni zaključci.
- Svi revizijski nalazi su ocjenjeni u smislu njihove materijalnosti, zakonitosti i činjeničnih dokaza.
- Postoji jasan revizijski trag revizijskih koraka, zaključaka i preporuka koju je pripremio voditelj revizijskog tima sa članovima tima kao i dobro izrađenu povezanost radnih papira.
- Obuhvaćeni su svi relevantni materijalni nalazi. Svi konfliktni dokazi su pažljivo ocjenjeni i postoji valjano objašnjenje za njihovo neuvažavanje.
- U obzir su uzeti relevantni i materijalni događaji koji su se desili nakon revizije do te mjere da je rukovodilac bio, ili je trebao biti, svjestan njihovog nastanka.
- Sačinjene su pismene izjave od strane uprave revidiranog subjekta, posebno u slučajevima kada se materijalni revizijski nalazi ne mogu na drugi način potvrditi.
- Primijenjene su važeće procedure VRI na način da se poduzmu korektivne mjere za ozbiljne nepravilnosti i otkrivene prevare u reviziji.
- Izvršen je pregled prijedloga izvještaja unutar VRI u skladu sa politikama VRI, uključujući i pregled izvršen od strane pravnih ili drugih stručnjaka, u skladu sa potrebama.
- Revidiranom subjektu je dana mogućnost pregleda i odgovora na nacrt izvještaja. Gledišta revidiranog subjekta se navode u izvještaju, u skladu sa okolnostima. Sve razlike u mišljenjima sa revidiranim subjektom ili sporna pitanja koja revidirani subjekt pobija su raspravljena i riješena na završnom sastanku ili tokom kontradiktornog postupka.
- Izdavanje konačnog izvještaja je odobreno u skladu sa politikama VRI.
- Rokovi su ispoštovani.

Standardni sadržaj izvještaja o reviziji

Izvještaji o reviziji pravilnosti i reviziji učinka treba da budu standardnom formata. U skladu sa *Evropskim smjernicama za primjenu*, revizor treba da posebnu pažnju obrati na sljedeće:

- Naslov izvještaja
- Potpis i datum
- Ciljeve i obim revizije
- Cjelovitost (potrebno je navesti područja koja nisu pokrivena revizijom)
- Primaoca
- Utvrđivanje predmeta revizije
- Zakonsku osnovu
- Pridržavanje standarda
- Pravovremenost

Izveštaji o reviziji finansijskih izvještaja

Mišljenje u vezi sa revizijom finansijskih izvještaja se obično daje u standardiziranom formatu, i odnosi se na finansijske izvještaje kao cjelinu. Na formulaciju mišljenja će uticati zakonski okvir za reviziju, ali sadržaj mišljenja treba da nedvosmisleno ukazuje na to da li se radi o mišljenju sa ili bez kvalifikacije.

U smislu Međunarodnog revizijskog standarda 700 Međunarodne federacije ovlaštenih računovođa (IFAC) i poglavlja 4.0.10 Etičkog kodeksa i standarda revizije INTOSAI-a (INTOSAI standardi), *Mišljenje bez kvalifikacije (pozitivno mišljenje)* se daje onda kada revizor može, u svim materijalnim pogledima, potvrditi da su:

- (a) finansijski izvještaji pripremljeni u skladu sa prihvatljivim računovodstvenim osnovama i politikama čija je primjena bila dosljedna;
- (b) izvještaji u skladu sa zakonskim obavezama i odgovarajućim propisima;
- (c) gledišta prikazana u finansijskim izvještajima u skladu sa znanjem koje revizor ima o subjektu revizije;
- (d) pruženi adekvatni dokazi u vezi sa svim materijalno značajnim pitanjima relevantnim za finansijske izvještaje.

Ukoliko je neko neuobičajeno ili važno pitanje (“*isticanje predmeta*”) potrebno uključiti u izvještaj o reviziji kako bi se čitaocu omogućilo da razumije finansijske izvještaje, ono se navodi u pasusu koje je odvojeno od mišljenja revizije kako se ne bi stekao pogrešan utisak da izvještaj o reviziji sadrži kvalifikaciju (poglavljje 4.0.11 standarda).

Ukoliko revizor nije u mogućnosti dati *mišljenje bez kvalifikacije*, revizor će obično dati jedno od sljedećih mišljenja (poglavljja 4.0.13 – 4.0.15 INTOSAI standarda i MRS 700):

Mišljenje sa kvalifikacijom ukoliko postoji ograničenje u obimu revizorovog ispitivanja ili ukoliko se revizor ne slaže sa načinom obrade ili prikazanim podacima u vezi sa jednom ili više pozicija u finansijskim izvještajima koje su materijalne, ali ne i temeljne za razumijevanje finansijskih izvještaja;

Negativno mišljenje ukoliko revizor nije u stanju da izrazi mišljenje bez kvalifikacije o finansijskim izvještajima kao cjelini, uslijed neslaganja koje je materijalno i temeljno zbog čega se može donijeti ozbiljan pogrešan zaključak u vezi sa finansijskim izvještajima;

Suzdržavanje od davanja mišljenja ukoliko revizor nije bio u mogućnosti pribaviti dovoljno dokaza na osnovu kojih može da izrazi svoje mišljenje o finansijskim izvještajima kao cjelini uslijed nesigurnosti ili ograničenja obima koje je materijalno značajno i temeljno.

VRI obično sačinjava detaljan izvještaj kojim obrazlaže mišljenje u slučajevima u kojima VRI nije bila u mogućnosti dati *mišljenje bez kvalifikacije* (poglavljje 4.0.16 INTOSAI standarda).

Izveštaji revizije učinka

Izveštaji o reviziji učinka obično sadrže sljedeće elemente (tačka 7.2 smjernice broj 41 *Evropskih smjernica za primjenu*):

- Kratak opis okruženja u kojem se odvija aktivnost koja je predmet revizije;
- Ciljeve revizije;
- Pregled revizijskih metodologija korištenih za prikupljanje i analizu podataka i navođenje izvora podataka;
- Objašnjenje kriterija, kao što su referentna mjerila učinka, koja su korištena za tumačenje nalaza;
- Nalaze koji se smatraju materijalnim za korisnike izvještaja;
- Zaključke u vezi sa ciljevima revizije; i
- Preporuke.

Upravi subjekta revizije treba dati mogućnost da komentira nacrt izvještaja i da se ti komentari uključe u izvještaj, ukoliko se to smatra potrebnim.

Mišljenje revizora (nalazi, zaključci i preporuke u izvještajima o reviziji učinka) može biti ili pozitivno mišljenje ili se njime naglašavaju svi značajni slučajevi neusklađenosti i kritike koje su u vezi sa ciljevima revizije. Njime se također daje i nezavisna informacija o tome da li je postignuta ekonomičnost, efikasnost i efektivnost i na koji način ih povećati.

Nakon završetka procesa pripreme nacrtu i internog pregleda izvještaja, izvještaj se dostavlja subjektu(ima) revizije na pregled, objašnjenje i davanje komentara. Ovime se subjektu revizije daje mogućnost da osporava tvrdnje sa kojima se ne slaže ili da ponudi izmijenjeno, povoljnije tumačenje podataka. Ukoliko revidirani subjekt ima čvrstu osnovu za neslaganje sa revizorom, takva sporna pitanja je bolje riješiti u ovoj fazi, ukoliko je to moguće, umjesto da ona postanu predmet javnog rješavanja.

Kako bi se izbjegla nepotrebna kašnjenja u izdavanju konačnog izvještaja, uobičajena je praksa da se revidiranom subjektu ostavi određeni rok za dostavljanje komentara. Rok koji se dopušta se razlikuje od jedne do druge VRI, ali nije rijetkost da se rok za dostavljanje komentara ograniči na 30 ili 45 dana, uz mogućnost produženja ukoliko se to smatra opravdanim. Vođa tima i njegov tim dužni su pažljivo razmotriti sporna pitanja koja revidirani subjekt iznese u kontradiktornom postupku. Potrebno je uložiti sve napore kako bi se neslaganja riješila i izvještaj uskladio u skladu sa valjanim činjenicama koje revidirani subjekt iznese. U nekim se VRI komentari subjekta revizije izneseni u kontradiktornom postupku moraju uputiti odgovornim osobama na višem hijerarhijskom nivoima na rješavanje.

U mnogim je VRI ustaljena praksa da se komentari izneseni u kontradiktornom postupku uključe u konačan izvještaj o reviziji zajedno sa rezultatima analize i radnjama koje je VRI poduzela u vezi sa ovim komentarima.

Nakon okončanja kontradiktornog postupka, pristupa se objavljivanju konačnog izvještaja. Proces donošenja odluke o objavljivanju nije isti kod svih VRI. U hijerarhijski uređenom uredu za reviziju, ovu odluku obično donosi generalni revizor ili drugi viši službenik ureda. U sudu za reviziju, nadležnost za donošenje ove odluke može imati komora koja je bila zadužena za obavljanje revizije ili kolegij najviših službenika suda, u zavisnosti od strukture suda.

U decentraliziranom sudu za reviziju, kontradiktorni postupak može uključiti i formalni postupak pred kolegijumom komore. U tom slučaju, kolegij nadležne komore razmatra nacrt izvještaja i rezultate pregleda, uključujući i kontradiktorni proces, i donosi konačnu odluku o objavljivanju izvještaja. I u ovom slučaju je radnje i postupke potrebno posebno dokumentovati.

Uslovi i mjere potrebne za osiguranje kontrole kvaliteta u izvještavanju

Obaveza pripremanja izvještaja treba biti uzeta u obzir u fazama planiranja i izvršavanja revizije. Ova dužnost se uglavnom izvršava vođa tima zajedno sa direktorom revizije. Mjere kontrole kvaliteta za vrijeme faze izvještavanja podrazumijevaju procedure davanje uputa, vršenja nadzora i pregleda u kako bi se osiguralo da se sadržaj izvještaja pripremi u skladu sa zakonima, praksama i procedurama VRI i da se uzmu u obzir elementi kojima se osigurava kvalitetan izvještaj a koji su navedeni u tabelama *Elementi kvaliteta u revizijskom izvještavanju i Standardni sadržaj izvještaja o reviziji*.

Nakon što se završi i odobri rad na terenu, nalazi se mogu prikazati u privremenom izvještaju kojeg priprema vođa tima uz pomoć članova tima, a pregleda direktor revizije, nakon čega se ovaj izvještaj dostavlja revidiranim subjektima na pregled i odgovor. Svrha izrade ovakvog izvještaja je provjera tačnosti nalaza prije početka izrade nacrt izvještaja.

Nakon što se dostavi odgovor na privremeni izvještaj i isti razmotri, revizorski tim sačinjava nacrt konačnog izvještaja, pod nadzorom direktora revizije.

Direktor revizije – i druge osobe koje nakon njega budu vršile pregled izvještaja – treba da pažljivo procijeni stepen u kojem izvještaj zadovoljava kriterije navedene u tabelama *Elementi kvaliteta u revizijskom izvještavanju i Standardni sadržaj izvještaja o reviziji*.

Neke VRI smatraju korisnim uspostavljanje sistema prema kojem se izvještaj dostavlja određenoj službi unutar VRI koja je nezavisna u odnosu na revizorski tim koji je izvještaj pripremao, kako bi izvršila pregled izvještaja u smislu tehničke ispravnosti i usklađenosti sa politikama VRI, prije nego se izvještaj dostavi nadležnom višem menadžeru na konačan pregled. Ovaj se korak može, u nekim slučajevima, poduzeti i nakon što nadležni viši menadžer izvrši pregled izvještaja, ali uvijek prije njegovog dostavljanja rukovodiocu VRI i/ili njegovom zamjeniku na odobrenje.

Neke VRI praktikuju dostavljanje izvještaja na pregled drugom višem menadžeru koji je nezavisan u odnosu na revizorski tim. Ovakva praksa, koja je prvi put uočena u nekim privatnim revizijskim firmama gdje se naziva "pregled od strane drugog partnera", omogućava dodatnu provjeru kvaliteta rada na reviziji.

Izvještaj i dokumentacija se zatim dostavlja nadležnom višem menadžeru na konačan pregled. On vrši pregled izvještaja i provjerava da li je direktor revizije na adekvatan način izvršio pregled izvještaja sa svoje strane. U slučaju da se pojave osjetljiva pitanja pravne prirode (nalazi koji ukazuju na značajno kršenje zakona, na primjer, ili pitanja u vezi sa sigurnošću podataka), nadležni viši menadžer VRI će zatražiti pravni savjet, nakon čega će izvještaj odobriti ili, u skladu sa potrebama, izmijeniti.

Sljedeći korak, prije dostavljanja izvještaja rukovodiocu VRI i/ili njegovom zamjeniku, može biti uređivanje teksta izvještaja od strane lektora iz ili izvan VRI. Ovakav lektorski pregled može doprinijeti jasnoći teksta izvještaja. Još jedan mogući korak bi mogao biti slanje izvještaja na pregled osobi, iz ili izvan VRI, koja ne poznaje materiju koja je predmet datog izvještaja o reviziji (ali koja se ne smatra potpunim laikom). Ovime se osigurava razumljivost izvještaja od strane osoba koje se ne bave revizijom, kao što su članovi parlamenta i opća javnost.

Izmijenjeni konačni izvještaj se zatim dostavlja rukovodiocu VRI i/ili njegovom zamjeniku, koji će, nakon izmjena koje on smatra da treba napraviti, potpisati izvještaj.

Kao što je u ranijem tekstu već pomenuto, procedure u nekim sudovima za reviziju su značajno drugačije, ali temeljni ciljevi su i dalje isti.

Naknadno praćenje (*Follow-up*)

Svrha naknadnog praćenja revizije je dvojak. Jedna svrha je poticanje odgovarajućih mjera kod revidiranog subjekta i drugih nadležnih subjekata u skladu sa nalazima revizije. Ukoliko je revidirani subjekt poduzeo mjere sa ciljem otklanjanja nedostataka pronađenih tokom revizije, VRI treba tu činjenicu i da potvrdi. Ukoliko, s druge strane, subjekt revizije nije poduzeo nikakve mjere u skladu sa nalazima revizije, VRI, i tom slučaju, treba da ukaže da se nedostaci, bez obzira na preporuke revizije, i dalje ponavljaju.

Druga svrha naknadnog praćenja je postavljanje osnova za rad revizije u budućnosti. Ukoliko se smatra da su nedostaci otkriveni u prethodnoj reviziji uklonjeni, naknadni rad revizije u toj oblasti može se svesti na minimalna testiranja kako bi se ustanovilo da je problem zaista otklonjen. Ukoliko problem nije riješen, može biti potreban i dodatni rad revizije po tom pitanju kako bi se potvrdila vrsta i značajnost problema, u nadi da će to navesti revidiranog subjekta da poduzme odgovarajuće mjere.

Mjere koje potrebno poduzeti da bi naknadno praćenje bilo efektivno će se razlikovati od slučaja do slučaja. Ponekad je dovoljno uputiti jednostavni upit upravi subjekta revizije. U drugim slučajevima će bit potrebno provesti detaljnija ispitivanja i testiranja. Izbor mjera zavisiće od vrste problema.

VRI izvršavaju svoje odgovornosti u vezi sa naknadnim praćenjem revizije na razne načine. Naknadno praćenje se nekada provodi kao posebna faza revizije. Ovaj će se pristup primijeniti ukoliko je vjerovatno da subjekt predmetne revizije neće biti ponovo revidiran u bližoj budućnosti. U ostalim slučajevima, naknadno praćenje rezultata prethodnih revizija se može uključiti u plan za vršenje naknadnih revizija. Ovo će biti slučaj ukoliko se revizija često ponavlja kod istog subjekta.

POGLAVLJE 3 – NAKNADNI PREGLED KVALITETA REVIZIJE

Opće informacije

Svaka organizacija koja provodi revizije treba da ima uspostavljen odgovarajući interni sistem kontrole kvaliteta u svakoj fazi revizije, kao što je to obrazloženo u prethodnom poglavlju. Pored takvog sistema, VRI treba da vrši i dodatne interne ili eksterne naknadne preglede kvaliteta revizije. Ovi tzv. "hladni" pregledi pomažu VRI da ustanovi da li ovi sistemi funkcionišu na efektivan način i obično rezultiraju preporukama za unaprjeđenje budućih revizija.

U tački 2.1.25 INTOSAI standarda navodi se da:

"VRI treba da usvoji politike i procedure za pregled efikasnosti i efektivnosti njenih internih standarda i procedura"

Ovaj se standard dalje obrazlaže tačkom 2.1.27, gdje se kaže:

"One bi trebale da uspostave sisteme i procedure kako bi se:

- (a) potvrdilo da integralni procesi osiguranja kvalitete funkcionišu na zadovoljavajućem nivou;*
- (b) osigurao kvalitet izvještaja o reviziji i omogućila daljnja unaprjeđenja; i*
- (c) izbjeglo ponavljanje propusta."*

I tačkom 2.1.28, prema kojoj je:

"... za VRI poželjno da uspostavi svoje vlastite procedure osiguranja kvaliteta. To znači da planiranje, izvršavanje i izvještavanje u odnosu na neki uzorak revizija može detaljno pregledati odgovarajuće kvalificirano osoblje unutar VRI koje nije uključeno u ove revizije, uz konsultacije sa odgovarajućim rukovodiocima ovih revizija, a u vezi sa rezultatima primjene internih procedura osiguranja kvaliteta i periodičnim izvještavanjem prema najvišem rukovodstvu VRI."

I tačkom 2.1.29, koja propisuje:

"VRI može uspostaviti vlastitu funkciju interne revizije sa širokim ovlaštenjima koja bi pomogla VRI da efektivno upravlja vlastitim operacijama i održi kvalitet svog rada."

Ovi su standardi dodatno obrazloženi u Evropskoj smjernici za primjenu broj 51 u kojoj se kaže da je osiguranje kvaliteta proces koji se sastoji od dvije faze. U smjernici se dalje navodi:

"VRI prvo mora svojim politikama odrediti i odlučiti o odgovarajućim standardima i nivou kvaliteta za proizvode svog rada, a zatim uspostaviti sveobuhvatne procedure uz pomoć kojih će postići željeni nivo kvaliteta. Ove politike i procedure treba sačiniti u skladu sa globalnim ciljevima VRI kojima se, po pravilu, treba da uzmu u obzir zakonske obaveze i socio-politička očekivanja sa kojima se VRI suočava."

Smjernica 51 navodi i sljedeće:

"Iako se njima stvara temelj za postizanje željenog nivoa kvaliteta, čime se postiže i usklađenost rada sa INTOSAI standardima revizije, obično nije dovoljno samo usvojiti gore navedene politike i procedure. Potrebno je, također, i uvjeriti se da se one primjenjuju i da se njima postižu ciljevi zbog kojih su i uspostavljene."

Vrste naknadnih ("hladnih") pregleda kvaliteta revizije

Naknadni pregled kvaliteta revizije se može sprovesti na više načina:

- *Interne evaluacije:* ove evaluacije vrše revizori unutar VRI ili drugi stručnjaci koji su nezavisni u odnosu na reviziju o kojoj je riječ. Stručnjaci ocjenjuju prezentaciju i format, tehnički sadržaj i kvalitet revizije, prvobitni učinak i cjelokupnu procjenu.
- *Eksterne evaluacije:* ove evaluacije vrše eksterni stručnjaci – iz akademskih ili drugih stručnih tijela, drugih VRI, ili drugih eksternih organizacija – koje VRI može da angažuje kako bi ispitali kvalitet određenih revizija.
- *Povratne informacije koje dostavlja subjekt revizije:* VRI traži od subjekta revizije da dostavi svoje komentare o provođenju revizije i izvještaju sa ciljem dobijanja mišljenja ovog subjekta o nivou kvaliteta na kojem je revizija obavljena i o tome da li je postignuta "dodana vrijednost", na primjer, putem preporuka VRI.
- *Timski pregled:* tim koji je obavljao reviziju raspravlja o poukama izvučenim iz revizije, koji dio posla je dobro odrađen i zašto, koji je dio bio manje uspješan i zašto, i koje se pouke mogu izvući za buduće revizije.

Bitna vrsta eksternog pregleda je 'kolegijalni' pregled (peer review) koji se obično provodi u intervalima od nekoliko godina. U ovoj vrsti pregleda, iskusniji članovi druge (ekvivalentne) VRI vrše ocjenu organizacione strukture i radnih metoda revizijske institucije i o tome prave izvještaj u kojem se predlažu mjere za unaprjeđenje. Kolegijalni pregledi koje organizira SIGMA za zemlje potencijalne kandidate za EU, u kojima se angažuju viši revizori iz VRI zemlje članice EU, spadaju u ovu kategoriju, iako se ovim pregledima, pored kontrola kvaliteta, obuhvaćaju i druge oblasti.

Pod indirektnim "hladnim" pregledima mogu se podrazumijevati pregledi koje vrše zainteresirane strane, povratne informacije koje dostavljaju parlamentarne komisije ili parlamentarci nakon što pregledaju izvještaje o reviziji, komentari o izvještajima koje daju mediji, i drugi oblici izražavanja mišljenja o reviziji i izvještaja o reviziji koja se daju nakon okončanja određene revizije.

Ciljevi naknadnog pregleda kvaliteta revizije

Efektivne procedure procjene kontrole kvaliteta obavezno obuhvaćaju ispitivanje određenih revizija. Međutim, svrha pregleda nije analizirati detalje tih revizija nego utvrditi koje kontrole je bilo planirano primijeniti na ove revizije, na koji su način te kontrole sprovedene, da li je potrebno otkloniti nedostatke u vezi sa tim kontrolama i druge načine unaprjeđenja efikasnosti i/ili efektivnosti sistema kontrola.

Onima koji provode interne i eksterne preglede revizija i izvještaja kako bi ocijenili adekvatnost kontrola kvaliteta VRI, mogu poslužiti kontrolne liste iz **Aneksa F**. Druga pitanja u vezi sa naknadnim pregledom obrađena su u **Aneksu G**.

Neke VRI smatraju korisnim ukoliko same urade procjenu cjelokupnog učinka i kvaliteta svojih izvještaja i revizijskog rada ili traže mišljenje revidiranih subjekata o kvalitetu izvještaja o reviziji. Komentari subjekta revizije mogu sadržavati korisna opažanja, a posebno ako su VRI i subjekt revizije izgradili odnos uzajamnog poštovanja.

Interne procjene

Odgovarajući načini procjene kontrola kvaliteta angažovanjem internih resursa VRI će umnogome zavisiti od strukture VRI. U uredu za reviziju sa relativno velikim stepenom centraliziranog upravljanja, uobičajen pristup je uspostavljanje posebnog ureda, nezavisnog u odnosu na odjeljenja revizije, koji odgovara neposredno generalnom revizoru. Ovakav ured može izabrati jedan uzorak revizija koji je reprezentativan

za rad ureda (ili za jednu od sastavnih jedinica ureda), detaljno ga ispitati i sačiniti izvještaj o rezultatima takvog ispitivanja sa preporukama za unaprjeđenje rada i dostaviti ga najvišem rukovodstvu ureda. Sličan pristup se može koristiti i u revizijskom sudu u kome cjelokupnu odgovornost upravljanja ima kolegijum.

Dosta drugačiji pristup će vjerovatno biti potreban decentraliziranom revizijskom sudu u kojem odgovornost upravljanja imaju sastavne jedinice ili komore. Jedan od mogućih pristupa je da svaka komora traži pomoć druge komore u obavljanju potrebnih pregleda. Rad druge komore rezultira davanjem savjeta komori čiji rad se pregleda.

Eksterne procjene

Za procedure interne procjene značajnu korist mogu imati i procjene koje vrše eksterni stručnjaci, nezavisni u odnosu na VRI. Jedan od pristupa je angažovanje stručnjaka iz privatnog sektora ili akademske zajednice da izvrše pregled određenih segmenata rada VRI. Na primjer, uglednoj privatnoj revizijskoj firmi se može dati da izvrši pregled jednog uzorka finansijskih revizija VRI. Na sličan se način može zatražiti od konsultantske firme ili uglednih akademika da izvrše pregled odabranih revizija učinka u kojima su primijenjene metodologije koje su njima poznate. Ovakav pristup može koristiti svaka komora decentraliziranog revizijskog suda, kao i druge VRI s većim stepenom centraliziranog upravljanja.

Druga vrsta pristupa za provođenje eksterne procjene je dosta uobičajena. Ona podrazumijeva procjenu rada i kontrola kvaliteta jedne VRI od strane druge VRI. Ono što je važno kod vršenja ove vrste pregleda - koji se naziva "kolegijalni" pregled (*peer review*) - je da VRI koja vrši pregled ima iskustva u vrsti posla koju obavlja VRI koja je zatražila pregled. Također je korisno ukoliko obje VRI imaju slične strukture upravljanja. Decentraliziranom revizijskom sudu, na primjer, bi bilo veoma teško da usvoji kontrolne procedure koje predloži centralizirani ured za reviziju na osnovu vlastitih praksi i iskustava.

Kolegijalnim pregledom sa fokusom na pitanja kvaliteta treba da se utvrdi da li je, tokom perioda za koji se vrši pregled, interni sistem kontrole kvaliteta VRI bio adekvatan i da li su se ispoštovale politike i procedure kontrole kvaliteta i na taj način steklo razumno uvjerenje da VRI posluje u skladu sa primjenljivim profesionalnim standardima.

Nešto drugačija vrsta ovog tipa pregleda su kolegijalni pregledi koje organiziraju i podržavaju VRI stručnjaci iz SIGMA-e. U ovakvom procesu SIGMA okuplja tim iskusnih viših revizora iz različitih VRI koji vrše pregled jedne VRI. Ovakav pregled, u principu, može biti fokusiran na kvalitet rada VRI i kvalitet njenih kontrola kvaliteta. Međutim, ovi su pregledi u praksi imali širi obim obuhvaćajući, npr., zakonski temelj i nezavisnost VRI i njene kompletne uprave. Svrha ove vrste kolegijalne pomoći je motivisati upravu da uvede pozitivne promjene donošenjem preporuka za unaprjeđivanje rada VRI, koje zajedno donose revizori SIGMA-e i revizori VRI.

VRI, u saradnji sa osobom ili osobama koje vrše naknadni pregled, treba da uspostavi procedure kojima će se odrediti vrsta, obim, učestalost i vrijeme obavljanja naknadnog pregleda revizije. Ovim procedurama se treba obezbijediti razuman pristup svim potrebnim dokumentima osobama koje vrše pregled, kao i specificirati očekivano vrijeme i iznos troškova pregleda.

Zaključci

Naknadni pregledi revizije, ukoliko se sprovode na ispravan način, predstavljaju važnu vrstu pregleda, obzirom se njima na nezavisan i objektivan način utvrđuje da li je sistem kontrole kvaliteta VRI efikasan i da li se njime zaista postižu zacrtani ciljevi.

Poželjno je sačinjavati interne godišnje izvještaje o naknadnim pregledima revizije u kojima se daje kratak pregled općih nalaza i preporuka i koji se prezentira i raspravlja između revizorskog osoblja VRI. Ovi izvještaji su korisni u procesu objektivnog utvrđivanja nedostataka i potrebnih unaprjeđenja i peticanja na poduzimanje odgovarajućih korektivnih mjera.

S tim u vezi je veoma bitno da uprava VRI, uključujući i rukovodioca VRI, igra aktivnu ulogu u razvijanju procesa osiguranja kvaliteta. Ovakav aktivni angažman u da se obave potrebni naknadni pregledi revizije i u preuzimanju odgovornosti za poduzimanje odgovarajućih mjera u vezi sa njima – uključujući i odluku da se poduzmu sve potrebne korektivne radnje – je ključni element za stvaranje okruženja u VRI orijentisanog na postizanje kvaliteta.

POGLAVLJE 4 – INSTITUCIONALNO UPRAVLJANJE

Uvod

Kontrole kvaliteta su ključne da bi se faze planiranja, izvršavanja i izvještavanja na pravilan način sprovele. Naknadnim pregledom kvaliteta revizije vrši se procjena efektivnog funkcionisanja ovih kontrola i utvrđuju načini unaprjeđenja njihove efektivnosti.

Kontrole kvaliteta i naknadni pregled kvaliteta revizije imaju za cilj da osiguraju da izvještaji o reviziji koje izdaje VRI i drugi produkti rada VRI zadovoljavaju minimalne standarde kvaliteta. Međutim, VRI treba nastojati da kvalitet njenog rad bude iznad ovog minimuma. Da bi se to postiglo potrebno je da uprava VRI posjeduje vještine ne samo za tehnike revidiranja nego i za tehnike upravljanja i vršenja nadzora. Ove vještine neki menadžeri stiču iskustvom, ali se one također mogu – i to često – naučiti i unaprijediti putem efektivne obuke. Potrebne vještine podrazumijevaju kako sposobnost vođenja i poticanja stručnog i pomoćnog osoblja na svakodnevnoj osnovi tako i šire sposobnosti budžetiranja i strateškog planiranja. Najuspješnije VRI ulažu značajno vrijeme i resurse kako bi osigurale kontinuirano unaprjeđenje ovih sposobnosti kod menadžera na svim nivoima unutar institucije.

Efektivno institucionalno upravljanje zahtijeva organizacionu strukturu kojom se maksimizira efektivnost i produktivnost kadrovskih resursa i osigurava izvrsnost osoblja u izvršavanju svoji radnih dužnosti.

Postizanje potrebnih promjena u državnim organima putem revizije također zahtijeva efektivne odnose sa onima koji imaju kapaciteta da uvedu takve promjene ili onima koji imaju uticaja da dovedu do tih promjena.

Ovo poglavlje se fokusira na ova pitanja.

Organizaciona struktura

Način na koji je organizacija strukturirana može imati velikog uticaja na njenu efikasnost i efektivnost. Struktura organizacije također utiče i na kvalitet rada bilo sprječavanjem ili omogućavanjem individualnih inicijativa i efektivnog davanja uputa, vršenja nadzora i pregleda. Ne postoji jedinstven model organizacione strukture ili način kojim će se zadovoljiti potrebe svih VRI. Međutim, svaka VRI treba da ispita svoju sadašnju strukturu i pažljivo procjeni mogućnosti za poboljšanja.

Strukturu treba posmatrati u dvije dimenzije:

- pod *horizontalnom strukturom* se podrazumijeva broj posebnih jedinica (službi) u koje je osoblje raspoređeno.
- pod *vertikalnom strukturom* se podrazumijeva broj nivoa u upravljačkoj hijerarhiji.

Ove dvije dimenzije su često međusobno povezane. Obično, na primjer, veći broj pojedinačnih službi podrazumijeva i veći broj hijerarhijskih nivoa. Ipak, ove se dvije dimenzije trebaju posmatrat odvojeno, jer one na različite načine djeluju na organizacijsku efektivnost.

Horizontalna struktura

Odluke o odgovarajućem broju operativnih jedinica neizbježno podrazumijevaju kompromis između brojnih konfliktnih ciljeva. Na primjer, struktura sa velikim brojem relativno manjih jedinica može omogućiti specijalizaciju i razvoj stručnosti u pojedinim oblastima javnog upravljanja. Ovo može biti korisno jer omogućava VRI da brzo i efektivno odgovara na situacije koje se javljaju u tim u tim oblastima.

Ali, obično je organizacija koja je na taj način strukturirana relativno nefleksibilna kada treba odgovoriti na probleme koji nastaju i prioritete koji se mijenjaju. Osoblje raspoređeno na revizijama određenog dijela strukture državne uprave obično nastavlja da rade u toj oblasti, iako se ukupni prioriteti VRI s vremenom mijenjaju.

Organizacija koja ima manji broj relativno većih operativnih jedinica od kojih svaka pokriva širu oblast strukture državne uprave je fleksibilnija u prilagođavanju na takve promjene u prioritetima. Osoblje se može prerasporediti sa jedne oblasti na drugu bez da se premještaju iz jedne organizacione jedinice u drugu. Ovakva struktura je poželjna jer stalno premještanje osoblja negativno utiče na uspostavljene radne odnose i na moral zaposlenika. Međutim, ovakva struktura može osoblju otežati sticanje specijalizacije u određenim oblastima koja može ubrzati revizijske procese.

Neke VRI su prešle na princip "matrične" strukture upravljanja, a posebno u provođenju revizija učinka. U ovakvim se slučajevima sastavlja revizorski tim koji treba da ispuni posebne zahtjeve neke specifične revizije. Na primjer, tim se može sastojati od revizora koji su stručnjaci za određenu oblast (npr. obrazovanje, zdravstvo, nacionalna sigurnost) i drugih koji imaju razvijene posebne tehničke ili analitičke vještine (npr. IT, statistika, ekonomija). Za vođu tima se može odrediti osoba iz bilo koje grupe, u zavisnosti od fokusa same revizije.

Podružni uredi, smješteni izvan sjedišta VRI, su često ključni element u horizontalnoj strukturi. Ovakvi uredi su korisni zbog njihovog poznavanja lokalnih uslova i njihove sposobnosti da brzo odgovore na probleme koji se jave unutar geografskog područja njihove odgovornosti. Međutim, oni također mogu ozbiljno narušiti fleksibilnost VRI. Usmjeravanje na nove prioritete može zahtijevati geografski premještaj osoblja, kao i premještaj iz jedne jedinice u drugu. Neke VRI su, nakon izvršene procjene troškova i koristi od strukture podružnog ureda, odlučile smanjiti broj i/ili veličinu podružnih ureda. Ovakve odluke se obično donose zbog, između ostalog, velikih unaprjeđenja u posljednjih nekoliko decenija, uslijed čega je putovanje postalo dosta lakše i jeftinije, kao i zbog dostupnosti telekomunikacijskih veza kojih karakterišu velika brzina i pouzdanost.

Vertikalna struktura

Vertikalna struktura je naročito prisutna kod ureda za reviziju i onih revizijskih sudova koji imaju hijerarhijsku strukturu upravljanja.

Odluke o uspostavljanju vertikalne strukture – broju nivoa upravljanja – odražavaju kompromis, kao što je to slučaj i sa horizontalnom strukturom. Neke vertikalne strukture upravljanja očigledno moraju da:

- osiguraju upute, nadzor i pregled;
- komuniciraju politike i proceduralna pravila osoblju revizije; i
- osiguraju konzistentnost među različitim komponentama organizacije.

U hijerarhijskoj organizaciji, postoje određena ograničenja u pogledu broja osoba i operativnih jedinica koje jedan menadžer može voditi i nadzirati. Ovi parametri, koji su obrađeni u mnogim udžbenicima i priručnicima o upravljanju, se mogu iskoristiti za uspostavljanje minimalnog mogućeg broja nivoa upravljanja.

Ipak, većina se organizacija suočava sa mnogo većim rizikom od prevelikog broja nivoa menadžera nego od premalog. Prekomjerna hijerarhija može imati nepovoljno djelovanje na organizaciju na nekoliko načina:

- njome se iscrpljuju kadrovski resursi, a pogotovo najiskusniji revizori čiji rad bi bio dosta korisniji ukoliko bi se usmjerio na stvarno obavljanje revizija.

- ona može ozbiljno omesti ili narušiti uzlazni (od viših nivoa ka nižim unutar organizacije) i silazni (od nižih nivoa ka višim unutar organizacije) tok komunikacije.
- može dovesti do prekomjerno detaljnog nadzora čime se prigušavaju individualne inicijative onih na nižim nivoima strukture.
- može dovesti do nepotrebnih odlaganja okončanja izvještaja o reviziji.

Neke VRI su, posljednjih godina, donijele svjesne odluke da "suze" strukturu upravljanja eliminišu jedan ili više nivoa hijerarhije i time povećale cjelokupnu efikasnost i efektivnost organizacije.

U sudovima revizije koji imaju visoko decentraliziranu strukturu, i u kojim najveći dio odgovornosti upravljanja imaju sastavni kolegiji ili komore, postoji manja vjerovatnoća suočavanja sa problemom prekomjerne hijerarhije. Međutim, u ovim VRI, odsustvo snažnog centralnog upravljanja otežava postizanje konzistentnosti među različitim komponentama.

Upravljanje ljudskim resursima

VRI ne smije biti organizirano samo da bi imala efektivno upravljanje, nego mora imati i odgovarajuće kvalificirano osoblje koje će obučiti i motivirati za izvršavanje radnih obaveza efikasno i na najvišem nivou kvaliteta. Proces putem kojeg se nastoje ostvariti ovi ciljevi se obično naziva "upravljanje ljudskim resursima", a sastoji se od nekoliko komponenti: zapošljavanje, obuka, razvoj osoblja, napredovanje osoblja, i efektivno angažovanje stručnjaka.

Zapošljavanje

Uspješne VRI izrađuju jasnu strategiju za zapošljavanje i selekciju novih članova. Jedan od elemenata ove strategije je pronalazjenje izvrsnosti kod osoba koje se zapošljavaju. Često korištena tehnika je javni konkurs za upražnjena radna mjesta, kako na početnim nivoima tako i na višim nivoima organizacije.

Drugi element strategije je predviđanje budućih potreba VRI i, umjesto repliciranja postojećeg osoblja, zapošljavanje novih osoba kako bi se zadovoljile ove potrebe. Na primjer, obavljanje modernih finansijskih revizija – čiji je glavni fokus ispitivanje računovodstvenih sistema i internih kontrola subjekta revizije – zahtijeva drugačije vještine od onih koje su potrebne za obavljanje drugih revizija pravilnosti. Isto tako, za obavljanje revizija učinka potreban je drugačiji i širi spektar vještina nego za finansijske revizije. Stoga bi vrsta posla koju VRI očekuje da će obavljati u budućnosti trebala biti ključna pri donošenju odluke o zapošljavanju.

Obuka

Proces obuke se obično sastoji od četiri dijela: uvodna obuka, tehnička i obuka za menadžere i kontinuirana edukacija.

Uvodna obuka je namijenjena novouposlenim (na bilo kojem nivou o organizaciji) a cilj joj je da se novouposleni upoznaju sa jedinstvenom kulturom i radnim metodama VRI. Njom se obuhvaćaju oblasti kao što je organizaciona struktura, interni i eksterni radni odnosi, etički standardi i standardi obavljanja revizije. Čak će i novouposlena osoba sa dugim radnim iskustvom naći da rad u javnom sektoru i pregled poslovanja institucija javnog sektora nudi nove i drugačije izazove u odnosu na rad u privatnom sektoru ili u akademskim institucijama.

Tehnička obuka ima za cilj da revizoru pruži metodološko znanje i vještine potrebne za planiranje, izvršavanje i izvještavanje u vezi sa bilo kojom vrstom revizije (finansijskom, revizijom učinka ili nekom drugom) za koju se od njega očekuje da će je obavljati i to na efikasan način i na visokom nivou kvaliteta.

Obuka za menadžere je namijenjena onima koji će upravljati ili nadzirati rad revizorskog tima jer razvijanjem revizijskih sposobnosti ne razvijaju se nužno i menadžerske. Potrebne nove vještine – kao što je rukovođenje, operativno i strateško planiranje i budžetiranje vremena i novca – postaju važnije kako se osoba sve više kreće kao višim nivoima unutar organizacije. Neke od ovih vještina se mogu steći radnim iskustvom. Međutim, istaknute VRI su shvatile da se ovakvo iskustvo treba nadopunjavati putem pohađanja formalne obuke.

Kontinuiranom edukacijom se osigurava da revizori na svim nivoima redovno pohađaju obuku kako bi održavali i unaprjeđivali svoje stručne sposobnosti. Mnoge VRI zahtijevaju od svog stručnog osoblja pohađanje minimalnog broja sati/dana kontinuirane edukacije svake godine ili tokom drugačijeg vremenskog razdoblja kojeg one odrede.

Uvodna obuka se obično odvija unutar organizacije. Tehnička obuka i obuka za menadžere, kao i kontinuirana edukacija, se može također odvijati unutar organizacije ili usluge takve obuke pružaju stručne organizacije ili akademske institucije. Izbor zavisi od toga koji od ova dva aranžmana će biti više troškovno efikasan, uzimajući u obzir veličinu VRI, kao i obim i vrstu potrebne obuke.

Razvoj osoblja

Ovaj element upravljanja ljudskim resursima usmjeren je na postizanje dva cilja. Jedan cilj je omogućiti svakom revizoru da svoje radne obaveze izvršava na što stručniji način. Drugi cilj je omogućiti pojedincima da se pripreme za vršenje odgovornijih poslova i menadžerima da odaberu najkvalifikovanije osobe za vršenje takvih poslova. Obuka je važan dio strategije VRI za ovu oblast, ali su i drugi elementi neophodni.

Jedan element u procesu razvoja osoblja je *sistem ocjenjivanja radnog učinka*, putem kojeg se osoblje na svim nivoima organizacije ocjenjuje od strane njihovih nadređenih – u odnosu na poznate i jasne standarde radnog učinka – za radno mjesto na koje je osoba trenutno raspoređena. U najuspješnijim VRI, ocjenjivanje radnog učinka se vrši najmanje jednom godišnje i njime se utvrđuju snage i slabosti svakog pojedinca. Radni učinak revizora se, u nekim VRI, ocjenjuje nakon što se završi svaka revizija u koju je on bio uključen.

Informacije koje se dobiju putem ocjenjivanja radnog učinka se mogu iskoristiti za sačinjavanje *individualnog plana razvoja* u kojem se navode potrebe za obukom i radnim iskustvom za svaku osobu pojedinačno. Ovaj plan zatim može poslužiti kao osnova za raspoređivanje osoblja za pohađanje obuke koja je na raspolaganju kao i za raspoređivanje osoblja na radna mjesta ili zadatke kojim će se proširiti ili probuditi iskustvo te osobe, u skladu sa datim okolnostima.

Napredovanje osoblja

Ukoliko dođe do upražnjavanja radnih mjesta na višim nivoima unutar VRI, važno je da se na ta radna mjesta rasporede osobe koje imaju najbolje kvalifikacije za obavljanje budućih dužnosti vezanih za to radno mjesto. Jednako je važno da proces popunjavanja takvog radnog mjesta bude:

- *transparentan*, tako da svaka osoba razumije osnovu za donošenje odluke o izboru; i
- *pravedan*, tako da se donošenje odluke vrši na objektivan način i bez favoriziranja bilo koje osobe.

Odsustvo transparentnosti i pravednosti u procesu odabira kandidata može imati ozbiljne posljedice na moral osoblja unutar VRI i na ugled koji VRI uživa u društvu. Napredne VRI ulažu značajne napore kako bi izbjegle ovaj rizik. Mnoge primjenjuju proces javnog natječaja putem kojeg se upražnjeno radno mjesto sa potrebnim kvalifikacijama za to radno mjesto naširoko objavljuje. Svaka osoba se može prijaviti na natječaj za upražnjeno radno mjesto. Nakon inicijalnog pregleda primljenih aplikacija u kojem se odbacuju prijave kandidata koji očigledno ne zadovoljavaju uslove natječaja u pogledu kvalifikacija,

pristupa se procesu intervjuiranja svih kandidata koji nisu odbijeni u ovo prvoj fazi pregleda primljenih prijava. Intervju sa ovim kandidatima vrše nekoliko viših menadžera koji ocjenjuju njihov rezime, radno iskustvo i kvalifikacije u odnosu na postavljene uslove za radno mjesto koje je u pitanju. Zapisnik sa intervjuja se zatim dostavlja osobi koja je ovlaštena za odabir kandidata za to radno mjesto ili komisiji koja donosi konačnu odluku o popunjavanju radnog mjesta. Obično je osoba koja vrši odabir kandidata neposredni nadređeni za radno mjesto koje se popunjava, ali konačna odluka se ponekad – u zavisnosti od vrste radnog mjesta – donosi i uz odobrenje osoba koje su na višim pozicijama unutar VRI.

Efektivno angažovanje stručnjaka

Nijedna osoba ne posjeduje svo znanje i vještine potrebne za obavljanje svake moguće vrste revizije. Svaka VRI će se naći u situaciju koja zahtijeva znanja i vještine koje timovi ne posjeduju. Česta potreba za osobama specijaliziranim za neka područja, kao što je IT ili statistička analiza, opravdava zasnivanje stalnog radnog odnosa sa ovakvim osobama. Uobičajena procedura je da se za ove osobe osnuje jedna ili više posebnih službi gdje će oni biti dostupni za savjete i pomoć revizorskom timu kojem njihove usluge budu potrebne.

Manje VRI mogu prosuditi da upošljavanje velikog broja stručnjaka na puno radno vrijeme ne bi bilo troškovno efektivno. Čak će se i VRI koje upošljavaju veliki broj osoblja, među kojima je i široki spektar stručnjaka, naći u situaciji u kojoj niti jedan interni član osoblja ne posjeduje sva znanja potrebna za vršenje određene revizije. Bez obzira da li se radi o manjoj ili većoj organizaciji, VRI treba da predvidi potrebu angažovanja stručnjaka za vrijeme trajanja neke revizije. Kako bi to i postigla, veoma je važno da VRI održava kontakte sa potencijalnim izvorima stručnog znanja: osobama, stručnim organizacijama, udruženjima, i akademskim institucijama.

Pored toga, zbog važne uloge koju mogu imati ovi privremeno angažovani stručnjaci ili konsultanti u procesu obavljanja revizije, VRI treba da prosudi da li je treba da izvrši "provjeru" njihove ekspertize i postojanja sukoba interesa. Nadalje, VRI treba da uspostavi procedure (kao što je "kolegijalni pregled" rada stručnjaka od strane drugih stručnjaka) kako bi se osiguralo da rad ovih stručnjaka zadovoljava standarde kvaliteta VRI.

Upravljanje institucionalnim rizikom

Revizije se razlikuju u pogledu njihove težine i rizika. Neke su relativno jednostavne i jasne, sa relativno malom vjerovatnoćom nastanka neočekivanih problema. Neke druge su mnogo kompleksnije, sa značajnim stepenom neizvjesnosti. Ovakve revizije predstavljaju mnogi veći rizik "revizijskog neuspjeha" koji – posebno ukoliko revizija obuhvata pitanja koja su veoma izložena javnosti i/ili su politički osjetljiva – potkopava ugled i kredibilitet VRI.

Mnogi revizori instinktivno odgovaraju na ovakve razlike, usklađujući planove i skrećući pažnju menadžmenta na relativne rizike revizija u koje su uključeni. Međutim, bolji i pouzdaniji pristup je uspostavljanje jasnih procedura za procjenjivanje ovih institucionalnih rizika i prilagođavanje na njih.

Primjerenu proceduru upravljanja rizikom bi trebalo započeti dokumentovanjem procjene rizika koji se javlja u vezi sa svakom revizijom, uzimajući u obzir pitanja kao što su:

- kompleksnost revizije;
- troškove revizije;
- sporna pitanja koja se očekuju u obavljanju revizije;
- očekivana saradnju ili nekooperativnost subjekta revizije; i
- postojanje i efektivnost interne revizije i sistema interne kontrole.

Na osnovu ovakve procjene uprava može donijeti eksplicitnu odluku o alociranju oskudnih resursa – kao što je tehnička ekspertiza i pažnja menadžmenta (davanje detaljnijih smjernica, vršenje detaljnijeg nadzora i pregleda) – na područja na kojima će se njima na najbolji način minimizirati institucionalni rizici. Na primjer, ukoliko se u jednoj reviziji očekuje veći stepen rizika nego što je to uobičajeno, VRI može odlučiti da u ovu reviziju uključi iskusnijeg revizora i iskusniji tim i zahtijevati veći stepen vršenja kontrole nad revizijskim radom i izvještajem.

Upravljanje vanjskim odnosima

Efektivno upravljanje ljudskim resursima i institucionalnim rizicima, uz efektivnu kontrolu kvaliteta i sisteme osiguranja kvaliteta, mogu obezbijediti VRI obavljanje visokokvalitetnog i utjecajnog rada. Međutim, cjelokupna efektivnost VRI u postizanju veće odgovornosti, ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja državnih organa umnogome zavisi i od odnosa sa drugima koje VRI uspostavi i održava. Menadžment visoko efektivne VRI obično posvećuje značajno vrijeme i pažnju unaprjeđenju ovih odnosa. Jedan od najvažnijih odnosa, odnos VRI sa parlamentom, je obrađen kao tema posebnog SIGMA dokumenta⁴. Međutim, i drugi odnosi su također važni i zahtijevaju kontinuiran i visok nivo pažnje menadžmenta VRI:

- Odnosi sa ministarstvom finansija putem kojih se ostvaruje uzajamna podrška su ključni u procesu unaprjeđivanja računovodstvenih sistema i internih kontrola organa uprave, što treba da bude zajednički cilj obiju organizacija.
- Održavanje odnosa uzajamnog poštovanja sa resornim ministarstvima i državnim agencijama su neophodni kako bi se revizorima omogućilo da svoje dužnosti izvršavaju na efikasan način, bez neprikladnih uplitanja i ometanja u radu, i kako bi se potaklo poduzimanje odgovarajućih mjera u vezi sa pitanjima koja se jave u procesu revizije.
- Dobri odnosi sa medijima su neophodni kako bi se javnost upoznala sa radom VRI i sa mjerama koje se poduzimaju (ili ne poduzimaju) kao odgovor na rezultate njenog rada.
- Dobri odnosi sa revizorima privatnog sektora i relevantnim stručnim udruženjima mogu rezultirati razmjenom iskustava koja može doprinijeti kvalitetu rada oba sektora.
- Dobri odnosi sa akademskom zajednicom mogu olakšati pronalazak specijaliziranih eksperta, kada se ukaže potreba za to, i upošljavanje visokokvalitetnih diplomanata.
- Dobri odnosi sa drugim VRI omogućavaju razmjenu iskustava putem bilateralnih i multilateralnih sastanaka, kao i razmjenu revizora i/ili angažovanje na zajedničkim revizijama.

Uspješna izgradnja ovih odnosa zahtijeva izradu jasne strategije za svaki od navedenih slučajeva, što može podrazumijevati ulaganje značajnih napora VRI.

Zaključci

Postizanje visokog nivoa kvaliteta u revizijskoj organizaciji podrazumijeva niz koraka koje potrebno poduzeti tokom određenog vremenskog razdoblja. To je, zapravo, trajni proces kontinuiranog unaprjeđivanja. Definisane standarde kvaliteta i uspostavljanje procedura kontrole kvaliteta kojima se osigurava pridržavanje ovih standarda predstavlja prvi korak u ovom procesu. Ovim procedurama se ne smije osujetiti inicijativa i dobra prosudba revizora pri adaptiranju na različite okolnosti. Međutim, ukoliko

⁴ *Odnosi između vrhovnih institucija za reviziju i parlamentarnih komisija*, SIGMA dokument broj 33, CCNM/GOV/SIGMA(2002)1, 9. decembar 2002. Dokument je dostupan na web stranici SIGMA-e, www.SIGMAweb.org.

revizor prosudi da je neophodno odstupiti od primjene uobičajenih revizijskih tehnika, on mora obrazložiti razloge tako donošene prosudbe, i pokazati na koji se će način pristupom koji je odabrao postići ciljevi revizije.

Sljedeći korak u razvoju procesa upravljanja kvalitetom unutar VRI jeste sticanje uvjerenja da procedure kontrole kvaliteta efektivno funkcionišu i pronalaženja načina da se unaprijedi efektivnost i/ili efikasnost ovih procedura. Najbolja tehnika za postizanje ovih ciljeva je primjena različitih vrsta naknadnih pregleda kvaliteta revizije.

Međutim, postizanje izvrsnosti u radu zahtijeva poduzimanje daljnjih mjera. To podrazumijeva izgradnju institucionalne kulture u kojoj će visoki kvalitet rada biti temeljna vrijednost koja će se odražavati kroz upravljanje institucijom i kroz njene odnose sa drugim institucijama.

PRILOG A: PRAKSE U REVIZIJSKIM SUDOVIMA

Ovaj prilog sadrži opise prakse kontrole kvaliteta i osiguranja kvaliteta u odabranim revizijskim sudovima. Opisi obuhvaćaju i sudove koji imaju uglavnom centralnu upravu kao i sudove gdje upravljačke ovlasti pripadaju različitim sudskim vijećima.

Čitalac treba imati na umu da su ovi opisi pripremljeni tokom određenog perioda, te iako su za tačni za taj period, postoji mogućnost da je u međuvremenu došlo do promjena opisanih uvjeta.

AUSTRIJA⁵

Kontrola kvaliteta u fazi planiranja revizije

Svaka revizija se definira kao projekat. Proces revizije je analogan organizaciji projekta. Organizacija se sastoji od projektnog tima, kojeg predvodi menadžer revizije (projektni menadžer) i rukovodilac revizije (obično je to odgovorni generalni direktor), koji delegira poslove i upravlja revizijom. Projektni tim radi na pojedinačnim projektnim fazama, a nalazi revizije se podnose direktoru revizije za preliminarno odobrenje.

Prije nego se izvrši delegiranje zadataka za reviziju, revizijski tim pravi nacrt plana revizije koji sadrži usaglašen minimalni sadržaj (tačnije opis cilja i svrhe revizije, tema i metoda revizije, kao i raspored i troškove), koji se podnosi direktoru revizije na odobrenje. Menadžer revizije određuje tematske odgovornosti članova revizijskog tima.

Kontrola kvaliteta u fazi izvršenja revizije

Tokom faze izvršenja revizije, menadžer revizije provodi redovne sastanke sa revizijskim timom kako bi uskladili nalaze i procjene (npr. kritike, pohvale, preporuke). On sa revizijskim timom raspravlja o svim prilagođavanjima ciljeva revizije u skladu sa planom revizije.

Menadžer revizije blagovremeno informira rukovodioca revizije o odstupanjima od revizijskog plana, predlaže izmjene i traži odobrenje direktora revizije.

Barem jednom tokom faze revizije na terenu održava se kontrolni informativni sastanak u kojem učestvuju direktor revizije i revizijski tim. Tokom ovog sastanka vrši se pregled napretka projekta tako što se poredi plan revizije (ciljevi) sa progresom revizije (stvarnim rezultatima).

Menadžer revizije provjerava da li su nalazi revizije i rezultati evaluacije obrađeni u pregledanim materijalima (npr. dokumentaciji revidiranog tijela, protokolima za intervju, evidenciji). Revizijski tim dokumentira rezultate analize i stadije revizije.

Pomoću revizijskih nalaza, revizijski tim procjenjuje u kolikoj je mjeri tijelo kod kojeg se obavlja revizija finaliziralo zadatke i postiglo ciljeve. Menadžer revizije verificira da je i odgovornim akterima, kao i jedinici kod koje se obavlja revizija, data prilika da iskažu svoje mišljenje.

Na samom kraju revizije na terenu, revizijski tim kroz debate predstavlja tijelu u kojem se obavlja revizija glavne nalaze i preliminarne procjene provedene revizije. Revizijski tim zajedno sa predstavnicima tijela kod kojeg se obavlja revizija traži progresivna rješenja (dio savjetodavne funkcije Revizijskog suda).

⁵ Doprinos primljen 14.11.2002 od strane Revizijskog suda Austrije.

Kontrola kvaliteta u fazi izvještavanja revizije

Na početku faze izvještavanja menadžer revizije sa članovima revizijskog tima usaglašava ciljeve, pitanja, sadržaj i obim materijala koji će članovi tima obezbijediti za pismene revizijske nalaze (tj. izvještaj za tijelo kod kojeg se obavlja revizija) te postavlja pravila za saradnju i protok informacija.

Svaki revizor je obavezan da dokumentira revizijske izvještaje sa odgovarajućim činjeničnim dokazima. Valjanost i tačnost brojeva ponovo provjerava drugi član revizijskog tima (tzv. *Princip dva para očiju*).

Menadžer revizije sažima materijale primljene od pojedinačnih članova tima u ravnomjerno strukturirane revizijske nalaze koji ne sadrže kontradiktornosti te o ovako uređenim materijalima diskutuje sa pojedinačnim članovima tima.

Kroz rangiranje i odvagivanje važnosti primljenih materijala, menadžer revizije osigurava da je aspektima hronologije, logike i razumljivosti u revizijskim izvještajima pridana dužna važnost. Štaviše, menadžer osigurava da je prezentacija izbalansirana i u kvalitativnom i u kvantitativnom smislu. Osigurava da postoji jasno razdvajanje činjenica i procjena (npr. kritika, pohvala i preporuka) i verificira da li postoji procjena svake činjenice koja izražava jasan stav Revizijskog suda Austrije.

Prethodno finalizaciji pismenih projektnih nalaza, revizijski tim prezentira njihov predviđeni sadržaj tijela kod kojeg se obavlja revizija tokom tzv. konačnog sastanka. Revizijski tim odvaguje važnost i valjanost istraženih činjenica te procjena koje su napravljene pomoću izvještaja subjekta revizije.

O revizijskim nalazima, koje je menadžer revizije uredio i prema potrebi modificirao, se raspravlja sa revizijskim timom. Implementacija revizije se poredi sa planom revizije te se uklanjaju velika odstupanja.

Nacrt revizijskog nalaza se zatim podnosi na preliminarno odobrenje rukovodiocu revizije, koji pregleda izvještaj da utvrdi da li je u skladu sa revizijskim zadatkom. Na kraju, izvještaj odobrava predsjedavajući Revizijskog suda.

Prakse vezane za naknadno osiguranje kvaliteta

Nakon što su revizijski nalazi odobreni, revizijski tim evaluira revizijski proces i raspravlja o mogućnostima za unapređenje.

Revizijski sud predaje nalaze subjektu revizije za komentar i federalnim ministarstvima koja imaju relevantne kompetencije (ova praksa se odnosi na revizije izvršene na centralnom nivou; slični aranžmani se primjenjuju na regionalne i lokalne revizije).

Revizijski tim proučava vrijednosti primljenih komentara te sastavlja protu-argumente (pobijanje komentara) ukoliko Revizijski sud ne može prihvatiti primljene komentare. Protu-argumente podnosi rukovodilac revizije Predsjedavajućem Revizijskog suda na odobrenje. Komentari i protu-argumenti se inkorporiraju u godišnji izvještaj Revizijskog suda. Godišnji izvještaj se podnosi nadležnim predstavničkim tijelima (na centralnom nivou, Državnom vijeću, na regionalnom nivou provincijskim parlamentima (saborima) u devet provincija; na lokalnom nivou općinskim vijećima za lokalne zajednice veličine najmanje 20 000 stanovnika, za čiju je reviziju nadležan Revizijski sud). Godišnji izvještaj se objavljuje te je dostupan općoj javnosti (i na Internetu – www.rechnungshof.gv.at).

Odgovarajuće opće predstavničko tijelo ili nadležni Odbor za kontrolu javne potrošnje (*Public Accounts Committee*) razmatra izvještaj Revizijskog suda i može tražiti dodatne informacije o izvještaju od predsjednika Revizijskog suda. Osiguranje kvaliteta – u smislu naknadnog praćenja preporuka revizije Revizijskog suda na parlamentarnom nivou, što seže dalje od procesa revizije – se postiže diseminacijom revizijskih nalaza u medijima i kroz godišnje pripreme ažurirane liste preporuka koje nisu provedene- koja je napravljena na osnovu izvještaja iz prethodne godine.

Praktični problemi u provođenju procedura kontrole kvaliteta i naučene lekcije

Revizijski procesi se redovno evaluiraju u smislu njihovog dodatnog unapređenja i ubrzanja.

FRANCUSKA

Francuski revizijski sud:

- djeluje kao sud (od 1807. godine);
- djeluje kao kontrolor ispravne upotrebe javnih sredstava;
- asistira parlamentu i vladi;
- informira parlament, vladu i građanstvo.

Opći principi:

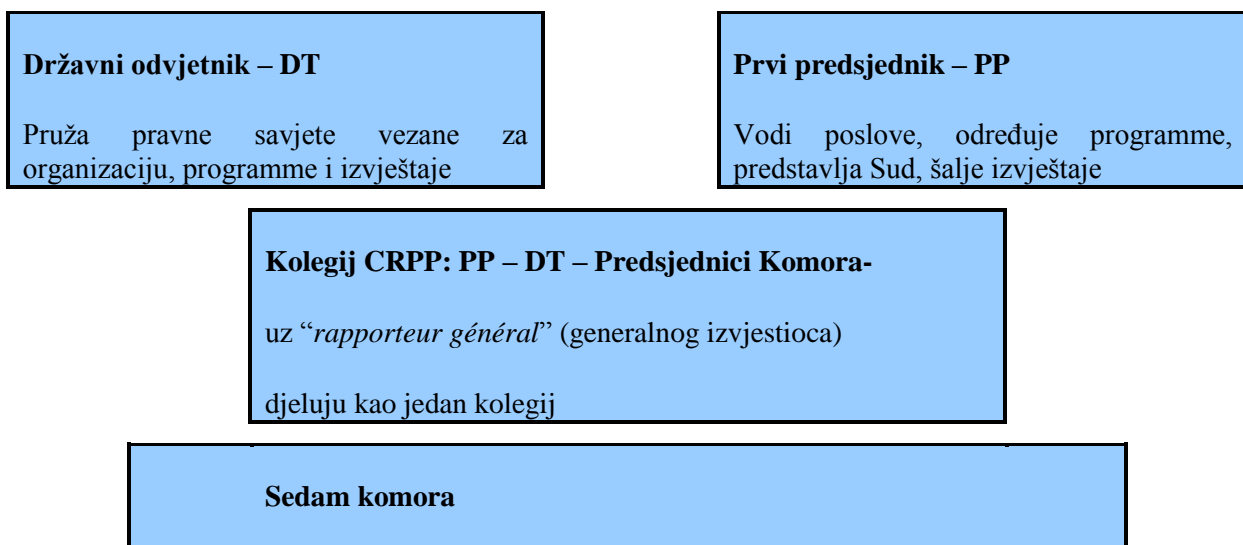
- nezavisnost od parlamenta i vlade;
- nepristrasnost članova Suda u procesu donošenja odluka;
- zapošljavanje istaknutih pravnika;
- kolegijalnost;
- potpuno poštivanje prava revidiranog subjekta da pruži protu-argumente.

Organizacija:

- Sudom predsjedava Prvi predsjednik.
- Kao i svim ostalim sudovima u Francuskoj, Revizijskom sudu pomaže tzv. *Parquet general* (Ured javnog tužilaštva) koji Sudu pruža pravne savjete, učestvuje u procesu kontrole kvaliteta te u nekim ograničenim slučajevima djeluje kao javni odvjetnik. Javni odvjetnik, uz pomoć državnih odvjetnika, vodi *Parquet*.

Sud je podijeljen na sedam komora.

Svakom od komora predsjedava predsjednik te svaka zapošljava oko 30 pravnika i revizora, kojima pomažu službenici i pomoćnici a u nekim slučajevima i stručnjaci. Glavni savjetnici (*conseillers maîtres*) djeluju kao kolegij.



Djeluju kao kolegiji

Kontrola kvaliteta

Kontrola kvaliteta može se provesti u pet različitih procesa, koji su direktno vezani i za revizijske i pravne misije:

- kreiranje programa i planiranje;
- implementacija (izvršenje) revizije;
- proces donošenja odluka vezanih za izvještaje;
- kontradiktorni procesi sa jedinicama kod kojih se vrši revizija;
- naknadno praćenje preporuka revizije - *follow up*.

Kontrola kvaliteta u kreiranju programa i sistemu planiranja

Kako je Sud neovisna institucija, on slobodno bira koje će revizije biti implementirane, izuzev u sljedećim primjerima:

- na zahtjev Parlamenta (koji su u porastu zbog novih budžetskih propisa);
- na zahtjev Državnog tužioca (u slučaju *de facto* upravljanja⁶, novčanih kazni); te
- žalbe uložene protiv presuda regionalnih sudova.

Treba zapamtiti da Sud jednom godišnje parlamentu podnosi izvještaj o implementaciji Zakona o finansijama iz prethodne godine a od 1995. godine podnosi i godišnji izvještaj o Zakonu o finansiranju socijalnog osiguranja. Sukladno novom Zakonu, od 2006. godine Sud također mora ovjeriti državne račune.

Godišnji javni izvještaj Sud podnosi Predsjedniku Republike i parlamentu. Sud također može odlučiti da objavi posebne izvještaje (u prosjeku četiri do šest posebnih izvještaja godišnje).

Sud za reviziju je obavezan da ocijeni svaki javni račun (930) za svaku fiskalnu godinu. Fiskalne godine mogu biti skupine od četiri ili pet godina. Pored ovoga i dalje ima dužnost da na stalnoj osnovi revidira i ocjenjuje državne račune, koje na uvid podnosi više od 100 blagajnika, kao i odvojene račune za državne agencije i kompanije u državnom vlasništvu.

Pored gore navedenih ograničenja, Sud može birati različite javne politike i javna tijela za dvije vrste svojih programa (trogodišnji i godišnji).

Kontrola kvaliteta u sistemu programiranja može se dakle sastojati od sljedećih provjera:

- da li su obavezne revizije i ocjena javnih računa redovni?
- da li je odabir predloženih revizija⁷ u skladu sa:
 - uložnim iznosom javnih sredstava i uključenih ljudskih resursa;

⁶ Vršenje funkcije upravljanja bez formalnog ovlaštenja kojim se vršenje takve funkcije dozvoljava.

⁷ Prijedloge obično daju revizori i viši revizori koji su zaduženi za neki sektor; o ovim prijedlozima se raspravlja unutar komore i sa predsjednikom prije nego što ih predsjednik uputi CRPP-u.

- važnošću javne politike koja se razmatra;
 - postojećim i budućim kontekstom (npr. zakonskim ili institucionalnim promjenama);
 - povećanim očekivanjima javnog mijenja;
 - iznosom i tipom resursa Suda za reviziju koji će biti potrebni;
 - rasporedom?
- da li, prema unaprijed određenim kriterijima, postoje zadaci koji su prioritetni za predložene i odabrane revizije?
 - da li se godišnji program podudara sa trogodišnjim programom?
 - da li se godišnji program podudara sa listom javnih računa koji nisu bili ocijenjeni duži vremenski period?

Nakon provedenog procesa "bottom-up" analize unutar svake od komora, predsjednici komora trebaju odgovoriti na ova razna pitanja prije nego daju svoje prijedloge.

O ovim prijedlozima se zatim raspravlja u CRPP-u (Kolegij sačinjen od PP, kojemu pomaže i generalni sekretarijat, te od Državnog tužioca, predsjednika komora i generalnog izvjestioca - rapporteur général) prije usvajanja. Državni odvjetnik ima zadnju riječ prije usvajanja. Konačnu odluku donosi PP (Premier Président).

Kontrola kvaliteta se ponavlja:

- za vrijeme polu-godišnjeg pregleda implementacije godišnjeg programa;
- kada počne naredna godina, uz pregled implementacije prethodnog programa.

Kvalitet implementacije revizije

Za svaki proces kontrole imenuje se jedan se revizor ili revizijski tim.

Viši sudski službenik se također imenuje kao "contre-rapporteur"⁸ od samog početka, tokom stadija kreiranja programa. On treba da prati reviziju, odgovara na pitanja revizora te im pruži pomoć ukoliko je to potrebno. Međutim, on ne smije nametati svoje osobno mišljenje vezano za samu implementaciju revizije jer bi time ugrozio neovisnost revizora.

Kvalitet revizije može se provjeriti uz pomoć sljedećeg:

- postojanje pisma o misiji načinjenog od strane predsjednika komore, u kojem su naznačeni ciljevi, sadržaj i raspored revizije te poređenje sa izvještajem;
- poređenje programa i stvarnih rezultata izvještaja (u smislu sadržaja, datuma, uloženog vremena);
- opis metoda koje su revizori odabrali (uzoraka, ekstremnih vrijednosti, geografskih područja, *benchmarking*-a, proporcije između revizije na terenu i revizije dokumentacije, omjer upotrebe intervjua i pismene dokumentacije, upotrebe ranijih izvještaja od drugih izvora, itd.);
- prezentacije revizijskog procesa jedinicama kod kojih se vrši revizija;

⁸ *Contre-rapporteur* – viši sudski službenik koji vrši pregled izvještaja kojeg priprema *rapporteur* (izvjestilac) ili revizorski tim (<http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html>).

- suradnja sa drugim revizorima (iz drugih komora, regionalnih sudova za reviziju, generalnih inspektorata iz ministarstava);
- pomoć stručnjaka (Na koji je način stručnjak odabran? Kakav je ugovor imao? Kako je vršen nadzor nad njegovim radom? Kako su rezultati njegovog rada integrirani u revizijski izvještaj?).

Sve ove stavke bi se trebale obraditi u dijelu vezanom za metodologiju, sa kojim izvještaj o reviziji mora da počne. Mogu se provjeriti u priloženim dokumentima (dossier liasse rapport – DLR).

Tokom ovog procesa revizijski tim mora održati povjerljivost.

Kvalitet u procesu donošenja odluka za izvještaje

Izvještaj treba da jasno i distinktivno predstavi činjenice, revizijsku analizu i prijedloge (apostilles).

Kada je revizijski izvještaj sastavljen, predsjednik komore ga prosljeđuje višem sudskom službeniku i zamjeniku državnog tužioca (javnom odvjetniku avocat général, koji je član Parquet général) koji je zadužen da prati aktivnosti komore, prije nego se pošalje na pregled kolegijima glavnih savjetnika komore.

Pregled izvještaja od strane višeg revizora (contre-rapporteur)

Na kraju revizije, od contre-rapporteur-a se očekuje da provjeri da li se svi nalazi i analize pomenuti u izvještaju baziraju na dokazima sadržanim u dokumentima koji su smješteni u dosjeu pod nazivom DLR. Kada se izvještaj ispita u komori, od contre-rapporteur-a se prvo traži opće mišljenje a onda i komentar na svaki od prijedloga revizora. Revizor može dati svoje mišljenje o kvalitetu izvršenja revizije u skladu sa sopstvenom istragom. Revizor ne daje mišljenje u pismenom obliku, osim u izuzetno rijetkim prilikama.

Sistematski pregled izvještaja od strane Državnog odvjetnika

Državni odvjetnik (avocat général) pažljivo čita izvještaj prije sastanka (najmanje tri sedmice) te zatim sastavlja preliminarno mišljenje o reviziji, koje se podnosi državnom tužiocu na potpis.

U preliminarnom mišljenju državni odvjetnik uglavnom istražuje da li su postignuti ciljevi revizije , uspoređuje reviziju sa predviđenim programom, provjerava konzistentnost analiza sa zakonima i propisima, ukazuje na postojeću jurisprudenciju, iznosi sugestije na revizijske prijedloge [(posebno u slučajevima kada je Državni odvjetnik uključen, na primjer u kaznenim postupcima, Sud za budžetsku i finansijsku disciplinu (CDBF - Court of Budgetary and Financial Discipline), komunikacija sa administracijom)]. Ovo mišljenje nije obavezujuće ali mora biti dostavljeno na sastanak komora. Na početku sastanka predsjednik čita ili sumira ovo mišljenje koje mu može pomoći da provede debatu i da fokus postavi na najvažnija pitanja (državni odvjetnik (avocat général) rijetko prisustvuje ovom sastanku).

Rasprave i odluke Kolegija

Svaki glavni savjetnik može tokom debate postavljati pitanja te obrazložiti sopstvene stavove. Ovakav kolegijalni pristup je odlučujući faktor za učinkovitost kontrole kvaliteta u procesu donošenja odluka za revizijske izvještaje. Ukoliko se ne postigne konsenzus, što je rijedak slučaj, svaki glavni savjetnik i revizori se formalno pozivaju na glasanje.

Kontradiktorna procedura sa tijelima kod kojih se vrši revizija

Kontradiktornom procedurom se pruža vrijedan doprinos za vanjsku kontrolu kvaliteta. Pruža se mogućnost provjere da li su nalazi (činjenice i analize) tačni.

Slanje nacrtu izvještaja revidiranom tijelu

U većini slučajeva, se revidiranom tijelu, nadležnim ministarstvima te svakoj osobi koja je imenovana u izvještaju šalje nova verzija revizijskog izvještaja – koja se naziva nacrt izvještaja. Nacrt izvještaja pripremaju revizori a revidira ga “*contre-rapporteur*” i sam predsjednik. Na osnovu revizijskog izvještaja, nacrtom izvještaja se uzimaju u obzir rezultati razmatranja te eliminiraju sva osobna mišljenja revizora. Može biti praćen specifičnim pitanjima koja su bila postavljena tokom ovih razmatranja. Bez obzira što se radi o provizornom izvještaju, on obavezuje cijeli Sud

Pismeni odgovori na nacrt izvještaja se šalju predsjedniku komore, a potom i revizorima i *contre-rapporteur*. Na zahtjev, može se također poslati i državnom odvjetniku (*avocat général*).

Konačni izvještaj

Revizori pripremaju drugi izvještaj (obično vrlo kratak dokument), u kojem su sažeti nalazi nacrtu izvještaja, prezentirani odgovori na nacrt izvještaja te komentari revizora, te konačno prijedlozi da se odgovori prihvate ili da se izvještaj ispravi sukladno ili, u drugu ruku, da se prihvate stajališta Suda. U slučajevima od više važnosti, ovaj drugi izvještaj se podnosi državnom odvjetniku (*avocat général*), koji zatim sastavlja drugo preliminarno mišljenje, u kojem ukazuje na to da su odgovori uzeti u obzir te informira o konačnim odlukama koje će Sud donijeti. *Contre-rapporteur* igra istu ulogu, te se održava novi sastanak komore.

Konačna razmatranja i odluke Kolegija

Konačnom sastanku kolegija može prethoditi razgovor sa predstavnicima revidiranog tijela i uključenih ministarstava, bilo na njihov zahtjev ili na inicijativu Suda. U toku ovih razgovora ne vodi se zapisnik.

U nekim slučajevima (*de facto* upravljanje i novčane kazne), sastanci kolegija su javni. Revidirana tijela, koji imaju pomoć pravnih savjetnika, imaju riječ.

Konačna rasprava vodi ka odlukama koje će biti inkorporirane u presudama, prijenosu slučajeva na druge jurisdikcije, administrativnim pismima revidiranim tijelima i uključenim ministarstvima, te, ukoliko je potrebno i ka publikaciji finalne verzije odgovora predstavnika revidiranih tijela. U slučaju da dođe do publikacije, ovim predstavnicima se prvo pruža prilika za intervju.

Za sve ove odluke potrebni su odgovori od strane revidiranih tijela, čime se pruža druga prilika za provjeru kvalitete nalaza i tvrdnji Suda. Ista kontrola kvaliteta će se referencirati i koristiti nakon nekoliko godina kroz sljedeću reviziju u istom tijelu području, ali također i za svaki polu-godišnji izvještaj, tokom kojeg komore pregledaju naknadno praćenje provođenja njihovih odluka.

Na koncu, treba istaći da se kontrola kvaliteta primjenjuje i na presude donesene od strane Suda. Državno vijeće (*Conseil d'Etat*) ima mogućnost da otkáže odluku suda ukoliko procedure nisu praćene ili je analiza zakona na kojoj se odluka bazira netačna.

NJEMAČKA⁹

Interne i eksterne studije o učinkovitosti Vrhovnih revizijskih institucija (VRI)

VRI su u potpunosti u pravu kada se žele fokusirati na učinkovitost njihovog sopstvenog rada. U ispitivanju troškovne učinkovitosti svoga rada, moraju u najmanju ruku primijeniti iste standarde koje su primjenjivale u revizijama izvršnih grana. Prvo, pravila pravednosti nalažu prihvaćanje ovakvog stava, zatim, to je zahtjev deriviran iz principa efikasnosti, a na trećem mjestu predstavlja i pitanje kredibiliteta. Transparentnost i otvorenost u sopstvenim poslovima daju VRI dozu autoriteta prema parlamentu te njegovim povjerenstvima koji VRI treba kako bi mogla pružiti pouzdane i čvrste argumente da potkrijepi nalaze svoje revizije.

Međutim, procedure za unapređenje efikasnosti i osiguranja kvaliteta ne smiju skrenuti pažnju sa osnovnih pitanja. Na koncu, ali ne i manje bitno, treba reći da obzirom na veliku raznolikost pitanja koja treba revidirati, kvalitet revizije ovisi i o fleksibilnosti i kreativnosti revizora. Ovo je razlog zašto bilo koja shema upravljanja kvalitetom koja se bazira na standardiziranom pristupu ne zaslužuje taj naziv.

Federalni sud za reviziju (*Bundesrechnungshof*) se suočava sa konstantnim izazovom postizanja najbolje prakse putem stalnog ažuriranja i prilagodbe ključnih alata za upravljanje kvalitetom, tj. Pravila procedure, Revizijskih pravila i Raspodjele odgovornosti. Ostali osnovni principi za osiguranje visokih standarda kvaliteta u reviziji su objašnjeni u Sudskom Vodiču za reviziju, a područja koja treba naglasiti su:

- analiza zadataka;
- metodološki odabir i određivanje prioriteta revizijskih angažmana;
- metodološki odabir revizijskog pristupa iz različitih opcija;
- oblikovanje procesa revizije; i
- evaluacija revizijske procedure, revizijskih nalaza te radnji koje su poduzete kao odgovor na preporuke revizije Federalnog Suda za reviziju.

Više riječi o ovim zadacima bit će u nastavku teksta.

Nadalje, procedure za upravljanje kvalitetom se koriste za specifične zadatke, npr. uređivanje godišnjeg izvještaja Federalnog suda za reviziju od strane Jedinice za reviziju I 1, koja je odgovorna za fundamentalna pitanja revizije. Radi podrške planiranja revizije, postavljena je potpuno revidirana verzija Automatiziranog sistema za planiranje revizije i informatiku Suda (*APIS - Automated Audit Planning and Information System*).

Federalni sud za reviziju (*Bundesrechnungshof*) je usvojio za cilj unapređenje vidljivosti procesa povećanja učinkovitosti i osiguranja visokog kvaliteta njegovih revizija. Međutim, Sud ne smatra da standardizirani računovodstveni sistemi u kojima se evidentiraju troškovi i rezultati poslovanja koji se koriste u javnom i privatnom sektoru nisu adekvatni za dobro predstavljanje radnih metoda i proizvoda revidiranja vladinog sektora. Zbog toga je imperativ stvaranje rješenja koja ispunjavaju specifične zahtjeve funkcija revizije vladinog sektora. Sud je u procesu implementacije eksperimentalnog projekta, koji obuhvata sve njegove jedinice za reviziju, što predstavlja prvi korak ka razvijanju odgovarajućeg koncepta troškovne učinkovitosti. Od početka 2002. godine koristi se sistem za bilježenje unosa vremena i troškova

⁹ Materijal primljen 19. novembra 2002. godine od Federalnog suda za reviziju Njemačke (*Bundesrechnungshof*).

za svakog višeg direktora revizije, direktora revizije, i revizora. Ovaj sistem pruža pregled upotrebe resursa.

Od oktobra 1998. godine poduzimaju se koraci da se osmisle transparentne procedure i, koliko je to moguće, uniformni standardi za sva područja revizijskog rada. Radna grupa je provela istraživanje, u uskoj suradnji sa „kolegijima“ Federalnog Suda za reviziju (kolegiji su odgovorni za upravljanje radom revizijskih jedinica), kako bi se identificiralo kakva je podrška potrebna u smislu alata za analizu i upravljanje. Nakon završetka ovog istraživanja, radna grupa je dala prijedloge za unaprjeđenje osnovnih funkcija sistema za upravljanje kvalitetom. Ovi prijedlozi su postali nezamjenjiv alat za svakodnevni rad revizijskih jedinica Suda u smislu provođenja osnovnih funkcija analize zadataka, kreiranja procesa revizije, i evaluacije.

1. Analiza zadataka

Analiza zadataka je glavni aspekt za upravljanje kvalitetom. Ovo je polazna tačka za sve ostale korake. Analiza zadataka je pripremni stadij za planiranje revizije. Štaviše, ona predstavlja osnovu za sistematsko planiranje pojedinačnih revizija. Kompleksna analiza zadataka pomaže da se postigne bolja identifikacija jazova u obimu revizije. Na koncu, analiza zadataka omogućava Federalnom sudu za reviziju (*Bundesrechnungshof*) da usmjeri svoje ograničene resurse za reviziju kako bi se postigao optimalni rezultat revizije.

U slučajevima gdje ovlasti u sklopu revizije predstavljaju ovlasti jednog ili više vladinih odjeljenja, analiza zadataka može početi analizom budžetskih podstavki relevantnog odjela. Takva analiza može generirati informaciju koja je korisna za definiranje područja koja će biti revidirana te identifikaciju odgovarajućeg metodološkog pristupa reviziji.

Kako bi se napravila što relevantnija cjelokupna analiza zadataka, potrebno je postaviti kriterije koji omogućuju formulaciju sistematskog opisa zadataka koji je u najmanju ruku komparativan za jednu grupu revizijskih jedinica. Klasifikacijom opisa zadataka u tipove može se uzeti u obzir budžetska struktura unutar budžeta odjela, obim troškova, subjekti revizije, fokus i kriteriji revizije.

2. Oblikovanje procesa revizije

S obzirom na uobičajeno veliki broj stvari koje trebaju biti revidirane a koje su identificirane analizom zadataka, neophodno je definirati pojedinačne subjekte za reviziju koji su sposobni da budu odabrani za planiranje revizije. Zbog toga je neophodno odrediti opisne kriterije za odabir subjekata za reviziju. Ovi kriteriji moraju sadržavati najjasnije moguće interpretacije i specifikacije relevantnih odredbi Pravila revizije Federalnog suda za reviziju (sekcija 13, paragraf 1, rečenica 2; sekcija 13, paragraf 2; te sekcija 15).

Kao sljedeći korak, postavlja se pitanje kako dati subjekt za reviziju može biti segmentiran i aranžiran po temama pomoću biranja odgovarajućih kriterija za reviziju, tipa revizije i pristupa reviziji. Polazna tačka za formulaciju takvih kriterija se opet nalazi u Pravilima revizije (tema revizije: sekcija 17, paragraf 1 Pravila revizije Suda; kriteriji za reviziju: sekcija 4 Pravila revizije; tipovi revizije: sekcija 18 Pravila revizije). Ukoliko, na primjer, neki vladin odjel ili agencija nisu još revidirani ili nisu revidirani duži vremenski period, opća revizija bila bi najpogodnija da se uradi sveobuhvatan pregled finansijskog upravljanja i poslovanja. Ako je opća revizija tog tijela urađena prilično nedavno, predlaže se naknadna (*follow up*) revizija, možda uz dodatak selektivne revizije manjeg sektora operacija u slučaju da je prethodna revizija generirala nalaze koji ukazuju da postoji potreba za dublje ispitivanje ili da je takvo ispitivanje svrsishodno. U slučajevima gdje je u pitanju dodjela zakonskih beneficija, mogući su različiti revizijski pristupi. Pored verifikacije ispravnosti dodjele beneficija, može biti potrebno revidirati ovo finansiranje ili uticaj koji relevantne zakonske odredbe imaju u smislu pravednih rezultata i utroška administrativnih resursa. U zadnjem slučaju, međutim, ne može se iznijeti otvorena kritika, nego se samo mogu dati preporuke. Revizija projekata, programa i sistema može dati povoda pitanjima o potrebi, potencijalnom preklapanju sa drugim mjerama te razmatranje mogućih alternativa.

Kada su revizije adekvatno definirane u smislu teme, pristupa, tipa te kriterija, također se moraju pronaći odgovarajući kriteriji za određivanje prioriteta za revizijske zadatke na suvisao način, imajući na umu ograničenost resursa za reviziju. U ovom smislu, planiranje revizije bilo bi podržano u skladu sa sekcijom 14, paragraf 3 Pravila revizije Federalnog suda za reviziju.

Za pripremu pojedinačnih revizija, odgovorno osoblje mora biti u stanju da izdvoji iz niza karakteristika one koje omogućavaju da se odrede ciljevi, fokus, raspored, obim revizije te metode koje će se koristiti. Svi ovi faktori omogućuju upravljanje i evaluaciju revizije (kreiranje procesa revizije, utjelovljen u *rasporedu revizije*: sekcija 23 Pravila revizije Suda). Kreiranju procesa revizije prethodi prikupljanje materijala, tj. skupljanje i analiza dokumenata i informacija o temi revizije. Dostupne izvore treba u

potpunosti iskoristiti. U ovom stadiju analiza prikupljenih materijala može također imati uticaj na subjekt i fokus revizije. Raspored revizije pokazuje razloge ili motive iza revizije, teme revizije i cilja revizije. Raspored specificira tijela koja će biti revidirana, i, gdje je neophodno, bilo koja druga tijela u čijim prostorijama će se prikupljati dokazi za reviziju. Nadalje, raspored identificira koji će revizori biti dodijeljeni za neku reviziju te indicira terminski plan za sukcesivne korake prema kojima će se izvršiti revizija. Raspored revizije mora objasniti pristup koji će se usvojiti, obim revizije te metode revizije. Kada se sve komponente revizijskog rasporeda gledaju zajedno one formiraju strukturu ciljeva i meta koji moraju biti upoređeni sa stvarnim postignućima tokom svih stadija implementacije revizije.

3. Evaluacija revizija

Evaluacija nije jedna radnja nego više proces koji prati svako izvršenje revizije. Proces evaluacije služi da se unaprijede već započete revizije kao i da se generira znanje za buduće revizijske zadatke. U suštini evaluacija je poređenje između strukture ciljeva i meta sa stvarnim postignućima za svaki stadij revizije. Ovim poređenjem dolazi se do zaključaka, posebno u smislu optimalnog upravljanja izvršenjem tekuće revizije, unapređenja budućih planiranja revizije, te odabira i prezentacije rezultata revizije onih kojima je revizijski izvještaj namijenjen.

Ispravno je uraditi evaluaciju izvršene revizije nakon završetka prikupljanja revizijskih dokaza *in situ* i u vrijeme sklapanja revizijske evidencije. Rezultati revizije bi trebali biti evaluirani nakon primitka komentara od strane primaoca pisma upravi i po završetku revizije. Rezultati evaluacije se pismeno evidentiraju.

4. Pristup i rezultati

Radna grupa Federalnog suda za reviziju zadužena za upravljanje kvalitetom je angažiranim „kolegijima“ i revizorima pružila smjernice i kontrolne liste koje im omogućavaju da samostalno izvedu analizu zadatka i evaluaciju. Prilagodba i dalje unapređenje ovih alata su predmetom konstantne razmjene ideja između radne grupe i revizijskih divizija. Pravila revizije i Vodič za reviziju u Sudu sadrže glavne nalaze i smjernice za procedure. Sud će nastaviti sa procesom unapređenja svojih alata kako bi generirao nalaze i upravljao revizijskim radom. Stalni naponi Suda u ovom pravcu motivirani su idejom Suda da se revizija vladinog sektora ne može, bez pomnog razmatranja, osloniti na gotova rješenja koja mogu biti prigodna za reviziju drugih javnih i privatnih organizacija. Zbog toga Sud ostaje posvećen razvijanju specifičnih alata za monitoring učinkovitosti misije i osiguranje visokog kvaliteta njenog rada, imajući na umu specifični izazov kada je u pitanju revizija vladinog sektora. Sud ovakvo stalno usavršavanje primarno smatra svojim zadatkom, koji se mora obavljati simultano sa izvršenjem revizijskih funkcija Suda, te time Sud postavlja visoke zahtjeve za interne komunikacije i upravljanje. Postavljanje visokih standarda za revizijski rad te stalni nadzor usaglašenosti sa ovim standardima predstavlja osnovni zadatak za vladina revizijska tijela. S obzirom na prirodu njihove misije, ova tijela rijetko mogu računati na vanjsku podršku osim u izoliranim slučajevima, a svaka podrška te vrste će neophodno biti ograničena u smislu njenog uticaja.

PRILOG B – PRAKSE U UREDIMA ZA REVIZIJU

Ovaj Prilog opisuje prakse za kontrolu kvaliteta i osiguranje kvaliteta u odabranim uredima za reviziju. Svi ovi uredi imaju hijerarhijski uređenu strukturu upravljanja, koju obično vodi jedan zvaničnik, a koji često ima titulu Generalni revizor. Švedska čini izuzetak u ovom pogledu, jer ima tri Generalna revizora sa jednakim mandatima.

Kao i u prethodnom Prilogu, čitalac treba imati na umu da ovaj materijal prikazuje uslove koji su postojali u određenom vremenu, te da je moguće da su ti uslovi izmijenjeni.

DANSKA¹⁰

Uvodne opaske

Danski Državni ured za reviziju (NAOD) je 2002. godine počeo rad na implementaciji novog sistema podrške za reviziju, pod nazivom *TeamMate*. Ovaj sistem, za koji se očekuje da će biti u upotrebi od 1. januara 2003. godine, će rezultirati značajnim promjenama u procedurama osiguranja kvaliteta te kontroli kvaliteta.

Sljedeći materijal opisuje iskustva NAOD-a sa osiguranjem kvaliteta u finansijskoj reviziji kao i reviziji učinka.

NAOD je namjerno odabrao termin „osiguranje kvaliteta“ radije nego izraz „kontrola kvaliteta“. Osiguranje ima pozitivne konotacije, za razliku od kontrole, koja daje utisak negativnih sankcija. Filozofija osiguranja kvalitete jeste da nema upiranja prstom u nekoga, nego da se na osnovu profesionalnih kvaliteta uči i da se razvijaju revizijske usluge koje NAOD pruža.

U modernoj revizijskoj organizaciji, osiguranje kvaliteta – kao razmišljanje – postaje zasebna tema – proces učenja, koji kreira krug povratnih informacija za iniciranje procesa unapređenja. Ovo je posljedica činjenice da se tokom procesa revizije proizvode revizijski dokazi kao dokumentacija za revizijske izvještaje i iskaze, te istovremeno svaka revizija implicira i određeni rizik. U modernim VRI osiguranje kvaliteta je sredstvo za smanjenje revizijskog rizika u toku procesa revizije. Osiguranjem kvaliteta se uspostavlja proces učenja, a konačni cilj je unapređenje procesa revizije i fundamentalno smanjenje rizika revizije.

Prema Nacionalnim standardima revizije koji su uspostavljeni za reviziju javnog sektora u Danskoj, od izuzetne je važnosti da se kvalitet revizije evaluira tokom procesa revizije. Cilj ove evaluacije jeste da omogući izvršenje osiguranja kvaliteta revizije.

Nacionalni standardi revizije nalažu da je preduslov za osiguranje kvaliteta postojanje usaglašenih ciljeva i procedura revizije, koji imaju svrhu osiguranja prihvatljivog nivoa kvaliteta revizijskih zadataka. Od izuzetne je važnosti da se pripreme planovi revizije te da su na raspolaganju članovi revizijskog osoblja koji posjeduju potrebne kvalifikacije za izvršenje revizijskog zadatka.

Svrha osiguranja kvaliteta jeste da se procijeni do kojeg se stepena prate propisane politike i procedure, te da se ustanovi da li su ove politike i procedure imale željeni uticaj na reviziju.

¹⁰ Materijal primljen 15.11.2001. od Danskog Nacionalnog ureda za reviziju.

Planiranje

Na osnovu Nacionalnih standarda revizije NAOD je razvio priručnik za reviziju u kojem su opisane procedure i proizvodi revizije. Ovi opisi uključuju zahtjeve za planiranje proizvoda revizije, njegovu implementaciju te esencijalnu dokumentaciju u svakom revizijskom dosjeu.

Priručnik za reviziju pruža osnovu za evaluaciju kvaliteta revizijskog rada. Ovaj priručnik je polazna tačka za odgovore na sljedeća pitanja:

- do kojeg stepena revizori prate procedure za planiranje i implementaciju revizije koje nalaže priručnik za reviziju?
- Da li revizijski dosje sadrži relevantne dokumente za planiranje i dokumentaciju za reviziju, koji NAOD-u daju dovoljno revizijskih dokaza?

Planiranje revizije je podijeljeno u dvije faze. Uvodom se obezbijeduje cjelokupno planiranje i određivanje prioriteta, nakon čega pojedinačni uredi planiraju i određuju prioritete za različite revizije.

Cjelokupno planiranje

Kada se planira revizija, pokušavaju se obuhvatiti svi državni računi, jer ovakav obim pruža osnovu za izvještaj Generalnog revizora za državne račune, u kojem se daje mišljenje o kvalitetu državnih računa te računa u određenim područjima unutar nekog ministarstva. Planovi su napravljeni tako da pojedinačni proizvodi revizije mogu zajedno osigurati zadovoljavajući stepen obuhvaćenosti državnih računa.

Godišnji plan NAOD-a za finansijsku reviziju mora biti pripremljen na osnovu cjelokupne strategije te ciljeva u smislu učinkovitosti koje svake godine objavljuje uprava NAOD-a.

U procesu planiranja, revizije koje su planirane pojedinačno se registriraju u bazi podataka. Nadalje, ova baza podataka se ažurira uporedo sa izvršenjem revizija.

Kontrola kvaliteta na administrativnom nivou

Sukladno pravilima, osiguravanje da je kvalitet planiranja usklađen sa internim revizijskim smjernicama jeste odgovornost direktora revizije. Njegova odgovornost je također da osigura da se revizija provede u skladu sa planom. U praksi, revizori su ti koji međusobno osiguravaju kvalitet svoga rada, a direktor revizije je taj koji naknadno potvrđuje i odobrava plan revizije.

Izvršavanje

NAOD prati proceduru opisanu u prethodnom paragrafu, budući da su procedure kontrole kvaliteta u fazi izvršavanja iste kao i procedure koje se vrše na administrativnom nivou.

Osiguranje kvaliteta za reviziju učinka se razlikuje od finansijske revizije jer su okolnosti te samo provođenje revizije učinka drugačiji od finansijske revizije.

Nakon što se nekoliko godina provodilo interno osiguranje kvaliteta na specijalnim revizijskim izvještajima, NAOD je došao do zaključka da je proces evaluacije nazadovao. Javila se potreba za novim procesom osiguranja kvaliteta kojim će se pružiti više materijala za interni razvoj i proces učenja.

U tu svrhu, sastavljen je panel od šest neovisnih univerzitetskih profesora iz različitih danskih institucija te iz disciplina kao što su pravo, ekonomija, računovodstvo i političke nauke. NAOD je pozvao ove evaluatore da prezentiraju svoju stručnu evaluaciju izvještaja o reviziji učinka (VFM11), sa ciljem identificiranja mogućnosti za unapređenje. Rezultati njihovog ispitivanja su predstavljeni u pismenom

¹¹ VFM = Vrijednost za novac.

izvještaju. Evaluatori su kasnije i usmeno izložili ove rezultate grupi revizora koji su sastavljali izvještaje za NAOD. Vanjska evaluacija VFM izvještaja je stalan proces.

Ovi evaluacijski izvještaji su dostupni svim članovima osoblja na intranet stranicama NAOD-a. Prema Zakonu o slobodnom pristupu informacijama ovi izvještaji se na zahtjev mogu dati štampi ili bilo kojem građaninu koji ih zahtijeva.

Izvještaj o vanjskoj evaluaciji uključuje i sadržaj izvještaja o reviziji učinka, i metodologiju i pitanja kao i prezentaciju opažanja i nalaza.

Rezultati prvih evaluacija su općenito bili pozitivni. Sve evaluirane revizije učinka bile su ocijenjene kao revizije visokog kvaliteta, a prezentacija teme davala je utisak da je to područje bilo pažljivo ispitano. Podaci su prikupljeni na odgovarajući način a analiza je stručno izvedena, iako metodologija nije uvijek bila dovoljno sofisticirana.

Izvještavanje

NAOD prati procedure opisanu u prethodna dva paragrafa, budući da su procedure kontrole kvaliteta u fazi izvršavanja iste kao i procedure koje se vrše na administrativnom nivou.

Problemi sa kontrolom kvaliteta

NAOD još uvijek nije iskusio nikakve probleme, jer će sa upotrebom sistema TeamMate početi isključivo prije januara 2003. godine.

Zaključne napomene

U novembru 2000. godine uspostavljena je radna grupa sa Pomoćnikom generalnog revizora na čelu. Dva rukovoditelja i nekoliko viših revizora imenovani su za članove.

Grupa je počela sa seminarom na kojem je trebalo razmatrati pristup osiguravanju kvaliteta. Kako bi prikupili što više informacija na ovu temu, kontaktirali su kolege iz lokalne komercijalne revizijske firme, čije su vodeće partnere intervjuisali u smislu njihovog iskustva sa osiguranjem kvaliteta. Ove kolege su netom prije intervjuja proveli osiguranje kvaliteta u njihovoj revizijskoj kompaniji. Ovakva razmjena informacija pružila je neke ideje posebno o tome kako da se izbjegnu neki socio-psihološki problemi kada se kontroliraju revizijski dosjei koje su izradili druge kolege revizori.

Ova grupa razvila je neophodne radne dokumente, kao što su koncepti, smjernice za osiguranje kvalitete i upitnici.

Odabir revizijskih spisa napravljen je u suradnji sa odgovornim rukovoditeljem i revizorom. Grupa za osiguranje kvalitete odabrala je da analizira revizijske dosjee prosječnog kvaliteta, a ne one slabije ili najkvalitetnije, jer dosjei prosječnog kvaliteta predstavljaju reprezentativan uzorak za ovaj proces. Ovaj odabir nije bio teoretski odabir da se uspostavi reprezentativni uzorak revizijskih dosjea, nego je bio odgovarajući za društveno okruženje u kojem je primijenjen. Bilo je izuzetno važno da svi prihvate nalaze koji su bazirani na revizijskim spisima koji su pomno pregledani.

Na osnovu ispitivanja odabranih revizijskih spisa, generalni zaključak bio je da je NAOD provodio revizije dobrog kvaliteta. Naravno još uvijek je bilo mjesta za unapređenja u različitim fazama revizijskog procesa i u smislu revizijske dokumentacije.

FINSKA¹²***Finansijska revizija*****Kontrola kvaliteta u fazi planiranja revizije**

- Priručnik za finansijsku reviziju nalaže pripremu plana revizije koji se bazira na analizi rizika, što zauzvrat nalaže dovoljno upoznavanje klijenta, njegovog računovodstvenog sistema, te stila upravljanja koji ima njegov rukovoditelj. Upoznavanje klijenta obuhvata (a) upoznavanje sa propisima i drugim normama, opisima, planovima, budžetom, ugovorima o ostvarenom učinku, izvještajima o aktivnostima i revizijskim izvještajima; (b) rasprave sa menadžerom za reviziju te sa prethodnim revizorom ukoliko se revizor kod klijenta promijenio; (c) upoznavanje sa procesima revizija učinka koje je obavljala VRI i drugi revizori unutar djelatnosti u kojoj klijent posluje; (d) poznavanje finansijskih pravila koje klijent primjenjuje; i (e) uspostavljanje preliminarnih analitičkih procedura.
- Potrebni su dokumenti o analizi rizika i plan revizije. Priručnikom za reviziju određen je opći sadržaj plana revizije te je pružen primjer plana revizije. Menadžer revizije pregleda dokumente za analizu rizika i plan revizije te daje smjernice revizorima za unapređenje ovih dokumenata. Menadžer revizije potpisuje plan za reviziju kada je siguran da je plan usklađen sa priručnikom i sa zahtjevima postavljenim od strane rukovoditelja odjela.
- Plan revizije mora biti završen unutar fiksnog roka.

Kontrola kvaliteta tokom faze izvršenja revizije

- Revizijske procedure su dokumentirane u revizijskom priručniku i prilogima. Menadžeri revizije kontroliraju izvršenje revizije na osnovu sopstvenog prosuđivanja. Na svakom je menadžeru revizije da odluči od čega se sastoji ta kontrola. Međutim, ukoliko se problemi ne mogu riješiti putem suradnje sa odgovornim revizorom i njenim/njegovim menadžerom revizije, menadžer revizije će kontaktirati vođu odjela.
- Priručnik za reviziju zahtijeva od revizora da podnesu najmanje dva privremena izvještaja tokom revizije.
- Revizori prijavljuju broj dana koji su radili na raznim revizijskim projektima i drugim aktivnostima, a ovi izvještaji se također šalju menadžerima.

Kontrola kvaliteta u fazi izvještavanja

- Revizori podnose privremene izvještaje, koji opisuju obim, postignuti rad, te zaključke revizije i njihove osnove, kao i moguće preporuke. Potrebna je ukazati na revizijsku vezu od zaključaka do nalaza, koju kontroliše menadžer revizije.
- Tokom pripremanja konačnog revizijskog izvještaja, revizori moraju završiti upitnik o reviziji i njenim rezultatima. Ovaj upitnik može se smatrati kontrolnom listom kojom se osigurava da je revizija izvršena korektno u svim njenim bitnim aspektima.
- Vođa odjela za finansijsku reviziju priprema rad kojim određuje izraze koji će se koristiti u revizijskom izvještaju, vođa ovog odjela također priprema uzorak revizijskog izvještaja.

¹² Materijali primljeni od Finskog Državnog ureda za reviziju 11. novembra 2002. Godine.

- Revizori pripremaju nacrt revizijskog izvještaja, koji pregledaju menadžeri revizije. Oni podnose nacrt vođi odjela nakon što su napravljene usaglašene korekcije.
- Prag izvještavanja određuje vođa odjela, koji se vezano za ovo obično savjetuje sa rukovoditeljima revizije.

Praktični problem u izvršenju procedura za kontrolu kvaliteta i naučene lekcije

Javili su se neki problemi vezani za prag izvještavanja.

ŠVEDSKA¹³

Osiguranje kvaliteta u Švedskom Državnom uredu za reviziju (RRV)

Ovaj rad sažima pristup RRV-a upravljanju kvalitetom i osiguranju kvaliteta. Ovaj pristup najviše liči na model potpunog upravljanja kvalitetom (*Total Quality Management - TQM*), koji pruža standarde, savjete kao i naknadno praćenje svih glavnih aktivnosti unutar RRV koje utiču na konačan kvalitet.

RRV radi na revizijama punog obima (revizijama učinka i finansijskim revizijama) te sa širokim revizijskim ovlastima koje pokrivaju cijeli državni sektor, uključujući i preduzeća u vlasništvu ili pod kontrolom države, državne fondacije, vladine grantove općinama i okruzima. U julu 2003. godine RRV je iz izvršne grane prešao u zakonodavnu granu (parlament).

RRV svoju posvećenost Upravljanju kvalitetom (QM) vidi kao stalnu aktivnost, u čemu se ogledaju zahtjevi i očekivanja javnosti prema revizijskoj profesiji koji su u stalnom porastu. Ambicija u finansijskoj reviziji jeste da se postignu stručni standardi privatnog sektora u svim relevantnim aspektima, a u reviziji učinka ambicija je da se na istraživačke izvještaje primjeni razuman broj akademskih kriterija. Sadašnji status upravljanja kvalitetom predstavlja stalno unapređenje razvoja, tokom perioda od sedam godina. U posljednjih nekoliko godina veći će fokus stavljati na pristup potpunog upravljanja kvalitetom - *Total Quality Management (TQM)*, a i više sredstava se ulaže u proces upravljanja kvalitetom (QM). RRV je tokom ranijih faza razvoja QM-a pokušavao da izbjegne stručne greške pri procjeni nepravilnosti, lošeg upravljanja te slabe efikasnosti i učinkovitosti kod njegovih klijenata. Ovo je predstavljalo najbitnije pitanje na svim nivoima „supervizije“ tj. provjere kvaliteta nacrta izvještaja prije same finalizacije rada na reviziji. Rezultat ovoga je da se RRV u finansijskoj reviziji preusmjerio na zahtjevniji zadatak predstavljanja dobro potkrijepljene stručne procjene godišnjih finansijskih izvještaja, u skladu Općeprihvaćenim standardima revizije (Generally Accepted Auditing Standards - GAAS), tipa poput INTOSAI i IFAC. U reviziji učinka RRV se preusmjerio na izučavanje bolje definiranih „revizijskih pitanja“ u povećanoj upotrebi Općeprihvaćenih akademskih kriterija (Generally Accepted Academic Criteria - GAAC) za prikupljanje i analizu informacija.

Važnije zajedničke platforme TQM-a koje su napravljene i koje imaju široku podršku i učešće osoblja su:

- izjava o misiji i viziji;
- etički pravilnik;
- godišnja procjena učinkovitosti osoblja.

Finansijska revizija

Koncept za *Total Quality Management (TQM)* je detaljno analiziran, prodiskutovan, prihvaćen te dokumentiran u „Vodiču za reviziju“ (RRV 2000:22, dostupan i na engleskom jeziku). U ovom dokumentu u kojem su kombinirano izložene i politike i glavni standardi definirane su i temeljne pretpostavke na kojima počiva proces upravljanja kvalitetom. Kvalitetan rad je kategoriziran kao ambicija da se kvalitet uključi u sve faze revizije: a) kvalitet kadrova, b) kvalitet procesa, i c) kvalitet rezultata.

Kvaliteta ulaznih materijala

Program certifikacije za finansijske revizore traje pet godina, sadrži 400 sati predavanja a osmišljen je tako da se nastavi na diplomu iz oblasti računovodstva. Asocijacija provodi eksterni ispit kojim certificira

¹³ Materijal pripremio Bo Sandberg (Državni ured za reviziju Švedske), SIGMA stručnjak (materijal zaprimljen 18.11.2002., uz manje izmjene napravljene 15.2.2003.).

ovlaštene računovođe u privatnom sektoru. Jedan ispit se daje nakon tri godine a konačni ispit nakon pet godina. Ispitni materijal je isti (do 75%) kao za revizore u privatnom sektoru i održava se istog dana. Do danas je 90% osoblja počelo ovaj program. Primjenjuje se i finansijski poticaj u smislu 10% povećanja plate nakon certifikacije.

Uspostavljena je jasno definirana hijerarhija revizijskih odgovornosti – slična hijerarhiji koja se primjenjuje u privatnom sektoru: 1) rukovodeći revizor 2) menadžer tima koji je zadužen za određeni revizijski zadatak 3) revizor u timu koji vodi proces revizijskog ispitivanja i 4) član tima. Da bi se napredovalo ka višim nivoima potrebno je, pored ostalih kvalifikacija, posjedovati i gore navedeni certifikat.

Kvalitet procesa

Svake godine RRV vrši interni naknadni pregled kontrole za jednu petinu revizija koje obavi (unakrsni pregled vrše menadžeri). Ovaj pregled je očigledno tip osiguranja kvalitete (QA). Do danas, nakon pet godina implementacije, sve (tj. nekoliko stotina) revizija su pregledani i dokumentirani barem jednom.

RRV ima ugovor sa ovlaštenom računovodstvenom firmom koja svake godine provjerava rezultate ovog internog pregleda i izvještava Pomoćniku generalnog revizora.

Kvalitet rezultata

Uspostavljene su uobičajene prakse za sistematsko praćenje rada RRV-a. Revizije se evaluiraju iz raznih perspektiva, kao što su: a) učinkovitost rada, b) komentari i primjedbe koji su načinjeni tokom revizije, i c) radnje koje su poduzete u skladu sa nalazima i preporukama revizije.

Upitnici koje popunjavaju ministarstva i agencije pružaju RRV-u povratno mišljenje primaoca izvještaja o kvalitetu rada RRV-a u smislu obima, fokusa, dostupnosti revizora, stručnosti te relevantnosti ispitanih područja. Ove ankete se provode svake treće godine; a zadnje ankete, provedene 2001. i 1998. godine su obje pokazale da se rad RRV-a cijeni u skoro svakom pogledu. Ovo se pokazalo izuzetno vrijednim u diskusijama sa direktorom RRV-a.

Zajednička pitanja kvaliteta za finansijsku reviziju

Uspostavljeni su Savjetodavno revizijsko povjerenstvo i Savjetodavno računovodstveno povjerenstvo, sačinjen od članova osoblja sa višim rangom, sa zadatkom pružanja stručnih savjeta i smjernica za reviziju tj. računovodstvena pitanja.

Temeljito definirana i slojevita Strategija izvještavanja koja se tiče različitih nivoa najviših državnih tijela i subjekata revizije na kojima se donose odluke je imala sljedeće rezultate: a) izdavanje Formalnog revizijskog mišljenja Vladi, mišljenje je u skladu sa INTOSAI Revizijskim standardima i IFAC smjernicama; ukoliko je ovo kvalificirano mišljenje, primjerak se šalje državnom povjerenstvu pri parlamentu; b) revizijski izvještaj, koji sadrži detaljnije nalaze i preporuke gdje je primjenjivo, se šalje odboru revidirane agencije; i c) revizijski memorandum Glavnom finansijskom direktoru revidirane agencije, ukoliko je primjenjivo. Jednom godišnje RRV prosljeđuje konsolidirani Godišnji revizijski izvještaj vladi, sa primjercima za informaciju koji su poslani u stalna povjerenstva pri parlamentu. U ovom izvještaju sažeti su glavni nalazi i preporuke kako finansijske revizije tako i revizije učinka.

Ovlaštena računovodstvena firma unajmljena je da pripremi dokument o politikama kojim se prati rad revizijskog koncepta TQM-a [*Opće kontrole primjene Općeprihvaćenih standarda revizije(GAAS) i Pravila stručne etike za računovođe (RPEA)*]. Najvažniji aspekti općih kontrola su: a) neovisnost revizora od klijenta; b) dovoljan broj osoblja, koje ima odgovarajuće kvalifikacije za određenu reviziju; c) neophodne smjernice za revizijski tim; d) postojanje programa inspekcije za kontrolu kvaliteta (QC)/osiguranje kvaliteta (QA) za GAAS i RPEA. Ovlaštena računovodstvena firma izvještava Pomoćniku generalnog revizora. Stoga je ovaj aranžman tip eksternog *kolegijalnog pregleda*.

Revizija učinka

Total Quality Management (TQM) pristup za reviziju učinka je osmišljen tako da uključi i poseban karakter fokusa koji RRV stavlja na učinkovitost. Sve više interesa i resursa se posvećuje tome da se kvalitet ugradi u reviziju od samog početka. Niže je prikazana odgovarajuća struktura koja obuhvata tri faze revizije: planiranje, izvršenje i izvještavanje.

Planiranje

Da bi poboljšao kvalitet planiranja revizije, RRV pravi više značajnih studija od kojih se svaka naziva "Strategija za područje XX". Svrha ovih studija, koje se obično sastoje od 30-70 stranica, jeste da se naglase važni problemi i pitanja za reviziju u datom području, i to uz pomoć normalnih revizijskih kriterija: materijalnosti i rizika. Zatim se definira nekoliko pogodnih revizijskih projekata, tj. projekata za koje se smatra da će imati najvišu dodanu vrijednost od revizije učinka. Ove studije imaju još jednu funkciju, a ona je da se RRV prizna kao relevantan činilac od čijeg visoko-kvalitetnog doprinosa zainteresirane strane mogu očekivati koristi.

Pri planiranju pojedinačnih revizija, obavezno je da se izvede pred-studija kojom će se definirati revizijska pitanja koja treba proučiti, opisati i poduprijeti metode koje će se koristiti za prikupljanje i analizu podataka i informacija, te ukazati na moguće koristi i rizike revizije. Rezultat ove faze je pred-studijski izvještaj koji čini osnovu i logičku podlogu za glavnu studiju, pojedinačnu reviziju.

U svim dosadašnjim fazama planiranja, RRV je pokušao da uključi, obično kao članove tima, stručnjake visokog profila u datoj oblasti koji posjeduju neosporen stručni prestiž među zainteresiranim stranama za određenu studiju. Relativno nova karakteristika jeste češće uključivanje statističkih i ostalih istraživačkih stručnjaka na stalnoj osnovi kako bi pružili neovisno drugo mišljenje o nacrtu izvještaja prije donošenja konačnih odluka.

Rezultate ove tri faze – strategije za područje, pred-studijskog izvještaja i plana za glavnu studiju – odobrava Pomoćnik generalnog revizora ili Generalni revizor.

Izvršenje

Vođa i članovi tima, uključujući eksterne stručnjake, vode projekat, te priređuju formalne informativne sastanke za vođu jedinice i Pomoćnika generalnog revizora. Dosta čest problem u prošlosti predstavljala je činjenica da se projekat proširio u pravcu koji nije predviđen planom revizije. Sada vođa projekta mora da ima formalnije odobrenje da skрати ili proširi plan revizije. Također su postavljeni detaljni zahtjevi u smislu odnosa sa klijentom tokom rada na reviziji.

Izvještavanje

Od temeljne je važnosti za kvalitet revizije učinka da postoji jasna razlika između činjenica i opaski te da se one drže odvojeno od procjene te konačnog zasebnog dijela – preporuka. Opća ambicija koju RRV ima jeste da se revidirana jedinica i revizori mogu složiti oko toga šta je činjenica, a šta opaska. Dobro je ukoliko se revidirana jedinica može složiti sa procjenom, a još više ukoliko može prihvatiti preporuke. Međutim, moguće je da se revidirana jedinica neće složiti sa procjenom pa na ovakvu neusaglašenost treba ukazati, ukoliko adekvatno opravdana.

U fazi izvještavanja, primjenjuje se kontradiktorna procedura. U ovom slučaju od revidirane jedinice traže se komentari na sve činjenice, procjenu i preporuke date od strane RRV. Ovakva procedura, skupa sa činjenicom da izvještaj revizije o učinka mora uključiti sve činjenice i analize koje su napravljene da podrže procjenu i preporuke, predstavljaju dva najučinkovitija faktora koji pospješuju i održavaju dobar nivo kvaliteta. Izvještaj o reviziji učinka može biti doveden u pitanje u smislu kvaliteta i nakon nekoliko godina, i ukoliko se dokaže kao opravdana, takva tvrdnja može imati ozbiljne posljedice po sve uključene

strane. Svi su svjesni ove činjenice, pa i to sprječava “navlačenje” nalaza izvještaja kako bi se dobilo pozitivno odobrenje klijenta.

U izvještaju se trebaju obraditi i relevantni prigovori i kritike od strane klijenta. Jedna opcija, a koju je RRV zanemario, jeste da se revidiranoj jedinici pruži mogućnost da ima zaseban prilog u kojem može navesti osporavanja RRV-ovih nalaza. Razlog zbog kojeg se ova opcija ne koristi jeste jer RRV misli da bi se njome mogle izazvati nedoumice među primateljima izvještaja. U većini slučajeva, potrebne su pozamašan nivo stručnosti kao i vrijeme da bi se procijenila dva različita mišljenja, što bi dovelo do smanjenja naklonosti ka poduzimanju mjera u skladu za revizijskim izvještajima. Međutim, od revidirane jedinice se zahtijeva da u roku od šest mjeseci pruži formalni odgovor u smislu mjera koje je poduzela kao odgovor na revizijske izvještaje. Naravno, revidirana jedinica također ima pravo da bilo kakvu kritiku izvještaja predstavi i u medijima. Ovo se dešava, iako ne često. Mogućnost da se kritike iznesu pred direktora RRV, ministra finansija, se koristi izuzetno rijetko. Ovo je vjerovatno zbog toga što se direktor nikada ne može umiješati iako kritike mogu biti opravdane. Ukoliko se negativni komentari pojave u medijima, politika RRV-a jeste da ne ulazi u medijske rasprave o revizijskom izvještaju. Ovakva pozicija je zauzeta iz jednostavnog razloga – takve rasprave mogu stvoriti zabunu u smislu stava koji RRV ima nakon izdavanja izvještaja. Međutim, u štampi i na radiju/televiziji se često pojavljuju intervjui sa predstavnicima RRV-a vezani za revizijske izvještaje.

Njabitnija faza za RRV je izvještavanje o reviziji učinka. Zbog toga više revizore obučavaju medijski stručnjaci kako da pišu precizne i jasne izvještaje. Cijela medijska funkcija, za koju RRV ima sopstvene stručnjake, je ključna za učinkovit prijem revizijskog izvještaja. Da bi se poruka komunicirala te da bi se poboljšalo poduzimanje mjera u skladu sa izvještajima o reviziji učinka potrebna je dobra medijska pokrivenost.

Elaboriran je poseban model za interno praćenje izvještaja o reviziji učinka (nalazi i preporuke), na osnovu poređenja tekuće i tri prethodne godine, u sklopu dijaloga RRV-a sa zainteresiranim stranama. Među važnijim temama ovog modela nalaze se a) relevantnost b) izvršavanje državnih obaveza c) prihvatanje preporuka revizije i d) stručni razvoj.

Uobičajena pitanja vezana za kvalitet revizije učinka

Postoji dokument koji sadrži politike i smjernice za reviziju učinka i postavlja platformu za upravljanje kvalitetom (QM). Smjernice pružaju vođenje za, između ostalog, iste aspekte kvaliteta kao za finansijsku reviziju (kvalitet kadra, kvalitet procesa, i kvalitet rezultata), ali sa nekim dodatnim aspektima.

Još jedna karakteristika koju revizori jako cijene je baza podataka pod nazivom “Memorija revizijskih metoda”. Nakon što se za svaki projekat završi eksterni izvještaj, mora se pripremiti izvještaj o revizijskoj metodi, u kojem se opisuju korištene metode i njihova primjena. Posebna grupa za kvalitet revizije pomno pregleda nacrt izvještaja o revizijskoj metodi. Nakon što ova grupa da svoje odobrenje, izvještaj se prenosi u internu bazu podataka u koju se bilježe zajednička iskustva, a njegovi razni aspekti se mogu elektronički pretraživati.

VELIKA BRITANIJA

I. Kontrole kvaliteta u procesu finansijske revizije¹⁴

Procedure kontrole kvaliteta u Državnom uredu za reviziju Velike Britanije (NAO) su regulirane Izjavom o standardima revizije (SAS) 240 Odbora za revizijske prakse Velike Britanije. Ova izjava pruža široke smjernice koje reguliraju pojedinačne revizije, i procedure za cijeli ured kojima se osigurava kvalitet rada NAO kada su u pitanju finansijske revizije.

A. *Prakse i procedure kontrole kvaliteta u stvarnom vremenu*

Prije početka svake revizije, direktori timova moraju pregledati revizijske resurse koji su dostupni da prihvate zadatak i da potvrditi da je revizijski tim neovisan i adekvatan za taj zadatak. Pored toga, cjelokupno osoblje za finansijske revizije mora jednom godišnje dati godišnju izjavu o kodu ponašanja, kao i kompletirati potrebne nivoe učenja i razvoja. Ovim dokumentima se potvrđuje da je osoblje „pogodno“ (u skladu sa Revizijskim propisima Velike Britanije) da provede reviziju, te da je njihovo stručno znanje ažurno.

Pregled se provodi u dvije faze – prva faza je detaljan pregled od strane menadžera tima ili vođe tima, i druga faza pregleda glavnih prosudbi, zaključaka i procjena od strane direktora tima. U predmetima revizije visoke vrijednosti, visokog rizika ili onim za koje se daje mišljenje sa kvalifikacijom, drugi, neovisni direktor također pregleda glavne odluke i prosudbe u svakoj fazi revizije, od planiranja do zaključka.

NAO pruža usluge centralne tehničke podrške gdje daje savjete i smjernice revizijskim timovima kada je potrebno, a sukladno uredskim politikama za konsultacije. Kada se predlaže izdavanje revizijskog mišljenja sa kvalifikacijom, centralni tehnički tim pruža dodatni nivo pregleda prije nego se mišljenje podnese Glavnom revizoru na certifikaciju. Savjet se također može tražiti i od glavnog direktora za finansijsku reviziju.

B. *Pregled kvaliteta nakon revizije*

NAO godišnje provodi krug “hladnih pregleda”. Ovim krugom pregleda pruža se osiguranje kvaliteta revizijskog rada NAO za viši menadžment. Pregleda se uzorak od otprilike 5% po broju i 8-10% po vrijednosti revizija. Rad svakog direktora tima se pregleda jednom godišnje, a svakog menadžera jednom u tri godine. U skladu sa SAS 240, zasebni članovi upravljačkog odbora su odgovorni za kvalitetu revizije i za metodologiju revizije s tehničkog gledišta.

Preglede radi tim sastavljen od iskusnih menadžera i direktora. Na kraju svakog pregleda, revizije se ocjenjuju. Ukoliko postoje revizije koje su ocijenjene kao slabe, taj račun će se pregledati opet tokom sljedeće godine. Isto tako, primjer rada bilo kojeg menadžera ili direktora koji je prethodno bio povezan sa slabo ocijenjenom revizijom također će biti predmet pregled sljedeće godine (jednom za menadžera, dva puta za direktora).

Za Upravljački odbor NAO priprema se godišnji izvještaj, a nalazi objektivnog pregleda od strane NAO se također dijele u cijelom uredu da bi se pronađene slabosti mogle obraditi tokom faza planiranja u budućnosti.

¹⁴ Ovaj dio materijala za Veliku Britaniju je pripremljen od strane Marka Babingtona (Državni ured za reviziju Velike Britanije), SIGMA stručnjak (primljen 22.10.2002.).

NAO je također predmetom pregleda od strane Zajedničke jedinice za nadzor, tijelo za nadzor standarda kvaliteta pri Institutima ovlaštenih računovođa. Procedure nadzora ove jedinice objedinjuju niz objektivnih pregleda i ispitivanje uredskih procedura u NAO-u koje su osmišljene za osiguraju kvalitet osoblja u NAO-u. Ova Jedinica proizvodi izvještaj za upravu NAO-a, a nalazi ovog izvještaja se dijele osoblju kako bi se osigurali da su relevantna pitanja obrađena u krugovima revizije u budućnosti.

C. Dobre prakse

- redovne i pravodobne podjele rezultata pregleda po cijelom uredu sa ciljem osiguranja da se svi problemi odmah obrade;
- neovisna ocjena kvalitete revizijskog rada u NAO;
- proces hladnog pregleda potiče one koji ocjenjuju revizije da identifikuju područja sa dobrim praksama, koja se u budućnosti mogu podijeliti sa kolegama;
- pregled neovisnog direktora i centralni tim za tehničku podršku koji pruža potvrdu ključnih prosudbi i zaključaka.

II. Kontrole kvaliteta u VFM revizijskom procesu¹⁵

A. Prakse i procedure kontrole kvaliteta u stvarnom vremenu

Ciljevi osiguranja kvaliteta u NAO su:

- Organizacija VFM rada od strane NAO tako da je osiguranje kvaliteta integralni dio svih faza;
- Evaluacija snaga i slabosti VFM rezultata i upravljanja ovim rezultatima kako bi se naučile i primijenile pouke za budući rad;
- Pružanje sistematičnih i pouzdanih informacija o kvalitetu VFM ispitivanja višem menadžmentu.

Direktori projekata i njihovi timovi imaju odgovornost da isporuče svoje odobrene programe VFM rada po visokim standardima kvaliteta. Oni moraju odrediti najprirodniju formu osiguranja kvaliteta, u ovisnosti od veličine i kompleksnosti ispitivanja, osjetljivosti, trajanja i iskustva osoblja koje radi na njemu.

Dobivanje stručnih savjeta i drugih mišljenja

Radnje i procedure kojima se postiže osiguranje kvaliteta uključuju:

- Konsultacija sa stručnjakom, bilo internim ili eksternim, u smislu savjeta za ključne aspekte VFM ispitivanja u kritičnim fazama, a posebno u fazi osmišljavanja, prije donošenja krucijalnih odluka;
- Izvore stručnih mišljenja uključuju- interno - Tehnička savjetodavna grupa i eksterno- specijalistički konzultanti i akademski paneli te drugi stručnjaci;
- “Vruće izmjene” – neovisni pregledi izvještaja dok su još uvijek u procesu pisanja a sa ciljem procjene da li su tehnički valjani, da li je struktura jaka, dolazi jasno prikazani i da li će izvještaj generalno prenijeti poruke čitaocu na jasan i brz način;
- Zahtjev da rad mora biti pregledan od strane iskusnog osoblja koje nije direktno uključeno u rad.

¹⁵ Ovaj dio materijala za VB je pripremio Mark Popplewell (Državni ured za reviziju VB), SIGMA ekspert (primljen 29.11.2002).

Ugrađivanje kvaliteta

Dobro upravljanje i pregled mogu također promovirati kvalitet a pretpostavka da je kvalitet osiguran može se napraviti ukoliko postoje dokazi da su dobro upravljanje i pregledi pouzdani i konzistentni. Ovo se postiže na sljedeće načine:

- Raspoređivanje osoblja sa odgovarajućim vještinama i iskustvom na odgovarajuće zadatke;
- Česta komunikacija sa osobljem kako bi se osiguralo da razumiju svoje uloge i zadatke u sklopu ciljeva i konteksta pregleda;
- Redovne diskusije sa osobljem kojima se potvrđuje koje su stvari radile dobro, te stvari koje su bile manje uspješne i razlozi za to, obim za unapređenja, te načini za njihovu implementaciju;
- Dokumentiranje ključnih dokaza i njihova interpretacija na način da se ostavi jasan trag o tome kako su donošene odluke koje utiču na ispitivanje i zaključke ispitivanja;
- Nadgledanje napretka studije kao i troškova kako bi se predvidjeli problemi i interveniralo dovoljno rano da se mogu iznaći odgovarajuće mjere i rješenja;
- Sveobuhvatan i pravovremen pregled rada kojim se osigurava da su svi zaključci čvrsto zasnovani i poduprijeti pouzdanim i dostatnim dokazima.

B. Prakse vezane za osiguranje kvalitete nakon revizije u toku procesa revizije (“hladni pregledi”)

Postoje četiri tipa završnih pregleda koji se rade nakon revizije: interne procjene, eksterne procjene, povratna informacija od revidiranog tijela, i timski pregled. Nijedna od ovih procjena nije sama po sebi ključna, a njihov cilj jeste da omoguće NAO-u da kroz učenje novih lekcija nastavi unapređivati svoj rad.

Interni pregledi

Tim koji izvršava preglede objavljuje izvještaje koristeći se standardnim formatom. Procjenama se obuhvataju:

- prezentacija i format;
- tehnički sadržaj i kvalitet;
- inicijalni uticaj;
- opća procjena.

Eksterni pregledi

Da bi dobio neovisno mišljenje o kvalitetu rada NAO, Ured imenuje eksternu organizaciju da pregleda izvještaje koje je NAO objavio. Eksterni evaluator je obično akademsko tijelo priznato kao okosnica ekspertize. Evaluator sastavlja panel akademskih stručnjaka iz raznih disciplina. Stručnjaci primaju kopije svih izvještaja čim se objave. Ovaj panel ocjenjuje izvještaje prema sličnim kriterijima koji se koriste za interne preglede. Eksterni evaluatori obično proizvode dva sažeta izvještaja svake godine, u kojima spajaju ključne poruke koje se nalaze u njihovim pregledima za osiguranje kvaliteta.

Povratna informacija od revidiranih tijela

Mišljenja revidiranih tijela koja su predmetom NAO-ovih VFM pregleda su važna, uključujući i njihov pogled na uticaj i dodanu vrijednost koji su proizašli iz studije te njihovo mišljenje o tome upravljanje

studijom bilo adekvatno upravljalo te da li se osoblje ponašalo profesionalno. Povratna informacija od revidiranih tijela mora biti u standardiziranom formatu a direktor revizije je šalje revidiranom tijelu nakon objavljivanja izvještaja.

Timski pregled

Nakon objavljivanja izvještaja timovi vrše pregled u kojem obrađuju naučene lekcije i utvrđuju:

- aspekti koji su dobro funkcionirali i objašnjenje zašto;
- aspekti koji su bili manje uspješni i objašnjenje zašto;
- lekcije za budućnost i moguća šira primjena svih VFM ispitivanja.

Poduzimanje mjera u skladu sa nalazima

Centralni VFM tim u sklopu NAO povremeno priprema sažete izvještaje za višu upravu, u kojima se naglašavaju: lekcije naučene iz pregleda za osiguranje kvaliteta; potreba za mjerama za promoviranje unapređenja, poput obuke i smjernica; te širih pitanja koja zahtijevaju dalje istraživanje i razmatranje. Ključne poruke koje proizilaze iz osiguranja kvalitete se komuniciraju VFM osoblju putem seminara, radionica i kroz samo vođenje.

C. Dobre prakse

Neke pojedinosti koje treba imati na umu kada je u pitanju osiguranje kvaliteta:

- osiguranje kvaliteta treba smatrati stalnim procesom a ne samo jednokratnom procedurom ili događaju koji se odvija nakon pregleda;
- tokom ranih stadija ispitivanja utvrditi mjere koje treba poduzeti za unapređenje kvaliteta;
- tražiti drugo mišljenje tokom ključnih faza kojim će se potvrditi, na primjer, odabir studije, pitanja koja će se ispitati, dizajn i metodologija;
- identificirati kritične tačke u ispitivanju gdje je pregled posebno potreban da bi se osiguralo da studija ispunjava svoje ciljeve;
- koristiti “vruće izmjene” pomoću kojih će se pružiti konstruktivni komentari za poboljšanje nacrtu izvještaja i prezentacije općenito (ali pod uvjetom da su prijedlozi praktični);
- dodijeliti dovoljno vremena za interne i specijalističke preglede nacrtu izvještaja;
- pozitivno odgovoriti na nalaze eksternih pregleda za osiguranje kvaliteta i na povratne informacije od revidiranih tijela, s tim da treba tražiti pojašnjenje ukoliko njihovi komentari ili nedoumice nisu jasne;
- razmotriti zašto su neki aspekti studije bili uspješniji od drugih;
- ukoliko studija prelazi zadani vremenski okvir ili budžet, identificirati glavne pokretače ovog prekoračenja te razmotriti šta bi se moglo učiniti da se on izbjegne u budućnosti (istovremeno ne treba zanemariti prednosti ovog previda);
- putem radionica i seminara osigurati ekstenzivnu komunikaciju svih lekcija naučenih iz pregleda za osiguranje učinkovitosti;
- povrh svega, usvojiti pozitivan pristup: pregledi osiguranja kvalitet ne smiju biti negativna ispitivanja nego prilika za konstruktivnost i učenje iz iskustva.

SJEDINJENE AMERIČKE DRŽAVE¹⁶

Osiguranje kvaliteta u Glavnom računovodstvenom uredu SAD-a (GAO)¹⁷

Uvod

Ovaj kratki rad sadrži kratki opis pristupa koji GAO ima prema osiguranju kvaliteta, koji se ne fokusira isključivo na proces revizije. Tačnije, naglasak na postizanju najvišeg mogućeg kvaliteta posla prožima institucionalnu kulturu i nalazi se u svim politikama i praksama upravljanja.

Neovisnost, integritet i objektivnost

GAO se pridržava standarda neovisnosti u sklopu njegovih *Standarda revizije vladinog sektora*. Članovi osoblja na svim nivoima se također moraju pridržavati relevantnih zakona i propisa o sukobu interesa te su odgovorni da svojim nadređenima ukažu na potencijalne sukobe interesa. Oni pripremaju godišnje izvještaje o otkrivanju finansijskih podataka, u kojima se prikazuju detalji o prihodu nekog člana osoblja, sredstava i obaveza - i to za člana osoblja i njegovu bližu porodicu. Ove izvještaje pregledaju viši dužnosnici – a izvještaji sa njihovim finansijskim podacima su javno dostupni za inspekciju. Članovi osoblja također moraju potpisati godišnju Izjavu o neovisnosti, te moraju dobiti dozvolu za određene aktivnosti van Ureda, uključujući i zaposlenje.

Od nedavno je GAO dodatno pooštrio standard za neovisnost. Revizorima, kao i organizacijama u kojima su zaposleni, se zabranjuje uključivanje u drugačiju značajna vrsta posla za revidirano tijelo. Na primjer, ukoliko je neka organizacija pomogla tijelu koje se revidira da konstruira svoj IT sistem, ta ista organizacije ne može kasnije raditi reviziju za ovo tijelo. Ova restrikcija se uglavnom odnosi na privatne revizijske firme koje mogu biti angažirane za reviziju vladinih tijela.

Upravljanje ljudskim kapitalom

GAO pokušava regrutirati pojedince sa izvanrednim intelektualnim kapacitetom, tehničkim i međuljudskim vještinama te sposobnostima za vođenje. Generalni direktor u svakom području revizije (ekvivalent Pomoćnika generalnog revizora) određuje sastav osoblja koje je potrebno da se ispune ciljevi u tom području. Ovi zahtjevi se upućuju centralnoj upravi, koja ih mora uskladiti sa raspoloživim budžetskim sredstvima te odlučiti koliko se osoblja može angažirati za svako od područja. Za popunjavanje pozicija GAO regrutira kandidate na odabranim univerzitetima, ali zapošljava ih kroz druge izvore.

Za područje finansijskog upravljanja, GAO obično regrutira kandidate sa jakim računovodstvenom podlogom. Za područja revizije učinka, relevantne discipline su dosta raznolike, a uključuju javnu upravu, ekonomiju, informacione tehnologije i drugo.

Odabir pojedinaca se vrši nakon što prođu intervju sa nekoliko članova uprave. GAO zatim pruža program orijentacije za nove zaposlenike. Tek zaposleno osoblje i članovi osoblja koji se prebacuju iz jednog revizijskog područja u drugo pohađaju kurseve za relevantnu revizijsku metodologiju i druge značajne predmete.

GAO pruža formalnu obuku u učionici kao i individualne studijske programe, od kojih su neki dostupni i online. Većinu obuke razvija i održava Centar za učinkovitost i učenje. Međutim, pored ove vrste obuke, finansijske grupe razvijaju i predstavljaju neke specijalizirane kurseve u tom području.

¹⁶ Materijal pripremio Harry Havens, SIGMA stručnjak (primljen 30.10.2002.).

¹⁷ 2004. godine ime je promijenjeno u "Ured za odgovornost vlade SAD-a".

Svi revizori moraju imati najmanje 80 kredita kontinuiranog stručnog obrazovanja (CPE) u toku svake dvije godine, uključujući i najmanje 24 kredita koji se direktno odnose na okruženje u javnom sektoru i reviziju javnog sektora. Pridržavanje ovih kriterija je pod temeljitim nadzorom.

Članove osoblja ocjenjuju njihovi nadređeni u skladu sa objavljenim mjerama i standardima učinkovitosti, minimalno jednom godišnje. GAO vrši unapređenja članova osoblja na osnovu njihove učinkovitosti i demonstrirane spremnosti i sposobnosti da prihvate veći stepen odgovornosti. Slobodna radna mjesta, na koja pojedinci mogu aplicirati, se javno objavljuju. Kandidate procjenjuju paneli za godišnji odabir, koji daju preporuke zvaničniku koji vrši selekciju, a to je obično rukovodilac.

Pri raspoređivanju osoblja, cilj je da se osigura da unutar svakog revizijskog tima postoji adekvatan nivo profesionalnog znanja, ali istovremeno i da članovi osoblja mogu unaprijediti svoj profesionalni razvoj. Pojedinci se dodjeljuju revizijskim grupama prvenstveno na osnovu potreba koje grupa ima, ali isto tako uzimajući u obzir potrebe koje taj pojedinac ima u smislu stjecanja određenog tipa iskustva. Vođa grupe raspoređuje pojedinca na određenu reviziju, u kojoj će pojedinac raditi pod nadzorom njegovog pomoćnika ili menadžera revizije, koji upravljaju radom na reviziji.

Svaki revizijski tim ima osoblje sa odgovarajućim znanjem. Revizije finansijskih izvještaja uvijek vodi Ovlašteni javni računovođa (CPA), koji ima potrebno iskustvo u provođenju takvih revizija.

Izvršenje revizije

GAO za svoj rad priprema petogodišnji strateški plan. Ovaj rad čine tri tipa: rad koji zahtijeva Kongres, rad koji je zakonski mandat, te rad na istraživanju i razvoju koji predstavlja osnovnu zakonsku odgovornost GAO-a.

GAO je objavio Kongresni protokol kao vodič za odnos sa Kongresom. Protokol uključuje procedure za pregovaranje o uslovima zahtjeva te potvrdu prihvatanja zahtjeva. Generalni revizor može odbiti kongresne zahtjeve ukoliko prosudi da je njihova priroda neumjesno politička ili da su van obima odgovornosti GAO.

Odluka da se inicira neki zadatak se odobrava na Sastanku za prihvatanje revizije kojem prisustvuje najviši nivo uprave GAO, a na kojem se učesnici usaglašavaju o nivou rizika zadatka, čime se određuje kasniji nivo pregleda posla.

Primarna odgovornost za svaku reviziju jeste na "prvom partneru", koji je obično na nivou direktora, odmah ispod rukovodioca. Prvi partner planira i nadgleda reviziju, zajedno sa pomoćnicima direktora i menadžerima. Nakon prikupljanja savjeta u čitavom GAO, po potrebi, odluke za planiranje koje su uključene u finansijsku reviziju se dokumentiraju u *Design Matrix*, Generalnu analizu rizika i Analizu rizika računa.

Odnosi sa revidiranim tijelom se uspostavljaju putem Pisma o angažmanu i Uvodni sastanak, gdje se izlažu ciljevi, obim, metodologija i terminski plan revizije. Na kraju revizije priređuje se Konačni sastanak sa revidiranim tijelom tokom kojeg se diskutuje o činjenicama prikupljenim tokom revizije.

Nakon završetka rada na terenu, priprema se Memorandum o sažetku revizije kojim se opisuju rezultati revizije te se pokazuje adekvatnost revizijskih procedura i zaključaka revizije. Unaprijed definirani Set radnih papira, Kontrolna lista za kompletiranje revizije i drugi alati pomažu da se osigura da su izvršeni svi potrebni koraci. Svi relevantni radni papiri prolaze barem primarni pregled a ključni papiri prolaze i sekundarni pregled prije izdavanja izvještaja. Sve proizvode "referencira" osoba koja je neovisna o reviziji. Ova osoba prati sve činjenice i brojke od faze nacrtu do radnih papira.

Prvi partner odobrava izvještaj i drugu prateću dokumentaciju. Drugi partner (drugi direktor koji ne učestvuje u reviziji ili rukovodilac) vrši neovisni pregled značajnijih dijelova. Za reviziju finansijskih izvještaja, drugi partner mora biti CPA te posjedovati značajno iskustvo u datom području. Od stručnjaka iz drugih dijelova GAO može se tražiti da pregledaju nacrt izvještaja kako bi pomogli pri osiguranju validnosti analize i tačnosti nalaza i zaključaka.

Nakon kompletiranja procesa internog pregleda, svi nacrti izvještaja se šalju revidiranom tijelu na pregled. Obično se za ovu fazu dopušta 30 dana. Svi komentari revidiranog tijela se analiziraju te se, ukoliko se pokažu tačnim, u nacrtu prave odgovarajuće izmjene. Svi ovakvi komentari kao i analiza od strane GAO se objavljuju u završnom izvještaju, koji postaje javni dokument, osim ukoliko je distribucija ograničena zbog razloga nacionalne sigurnosti.

Za razmatranje statusa i napretka značajnijih revizija organiziraju se često Sastanci za pregled angažmana sa Generalnim revizorom i drugim članovima osoblja najvišeg nivoa.

Konsultacije i istraživanje

U čitavom GAO dostupne su biblioteke koje stoje na raspolaganju članovima osoblja za njihove potrebe u vidu stručne literature. Usto, *Referentna revizijska biblioteka* je dostupna *online*.

Revizore se potiče da traže savjet od stručnjaka u pitanjima koja su van dometa znanja koje posjeduju članovi revizijskog tima. Brojni stručnjaci se nalaze unutar organizacije, ali osoblje GAO-a može tražiti savjete i van organizacije, ukoliko je potrebno.

Nadgledanje kvaliteta rada

Ured za upravljanje kvalitetom i rizikom provodi Program procjene kontrole kvaliteta (QCAP) kako bi izvršio naknadne inspekcije odabranih revizija učinka te finansijskih revizija. Revizije finansijskih izvještaja pregleda tim koji izvještaja rukovodilac za to područje. Ove inspekcije uključuju pregled radnih papira, testova funkcionalnih područja te intervju osoblja. Rezultati se podnose upravi i osoblju, koji pripremaju planove akcija kako bi se suočili sa nalazima, ukoliko se ukaže potreba.

GAO je također počeo da traži eksterne kolegijalne preglede kvaliteta revizija. Prva, koja je obuhvatala područje finansijske revizije, je nedavno završena i rezultat je bio pozitivno mišljenje. Za drugu, koja će obuhvatati područje revizije učinka, se očekuje da će biti poduzeta u 2005. godini, a obuhvatit će rad izvršen u 2004. godini.

PRILOG C – PRAKSE U VRI UČESNICAMA

Uvod i sažetak

Ovo poglavlje opisuje status kontrole kvaliteta u procesu revizije u VRI u Albaniji, Bugarskoj, Hrvatskoj, Kipru, Češkoj Republici, Estoniji, Mađarskoj, Latviji, Litvaniji, Malti, Poljskoj, Rumuniji, Slovačkoj, Sloveniji i Turskoj. Informacije su preuzete iz odgovora na odgovore u upitnicima, koje su VRI učesnice dostavile u period između maja i novembra 2002. godine.

Obim, nivo te složenost procesa kontrole kvaliteta dosta je varirala između ovih VRI u vrijeme kada je upitnik rađen. Neke od njih su imale relativno ekstenzivne procedure kojima su pokušavale da osiguraju visok kvalitet kroz revizijske faze planiranja, izvršenja i izvještavanja. Druge su bile na dosta nižem stadiju razvoja procesa za kvalitet. Iz odgovora primljenih od VRI, izdvojio se jedan poseban element upravljanja kvalitetom koji je trebalo uvesti tamo gdje nije korišten (što je, čini se, bio slučaj sa većinom učesnica). Taj element je bio pregled kvaliteta nakon završetka zadatka od strane iskusnih revizora koji su neovisni od revizije nad kojom se vrši pregled. Ovi pregledi trebali bi se vršiti, naknadno, na priličnom dijelu revizija koje vrši VRI svake godine. Svrha ovih pregleda nije kritikovanje odabranih revizija, nego prije da se utvrdi sljedeće:

- da li se postojeće procedure kontrole kvaliteta primjenjuju konzistentno i učinkovito; i
- kako se sistemi kontrole kvaliteta u VRI mogu unaprijediti i ojačati.

Pri razmatranju informacija koje su navedene u ovom prilogu, čitalac treba imati na umu da ovi podaci pokazuju situaciju u određenoj vremenskoj tački te da su se u međuvremenu vjerovatno izmijenili u nekom stepenu.

Generalna pitanja

Većina VRI učesnica su poduzele korake da osiguraju barem osnovne elemente sistema za kontrolu kvaliteta revizijskih postupaka. Da bi se postigao odgovarajući nivo posvećenosti kvalitetu, od izuzetne je važnosti da stavljanje naglaska na kontrolu kvaliteta počne sa rukovodiocem VRI. Ova posvećenost na najvišem nivou je izgleda je slučaj u većini, ako ne i u svim, učesnicama VRI.

Problem razvoja kvaliteta može se razmatrati na dva nivoa:

- osiguranje bolje funkcionisanja postojećih elemenata kontrole kvaliteta;
- koordinacija postojećih elemenata, dodavanje drugih elemenata po potrebi, te osiguravanje koherentnog pristupa kontroli kvaliteta u procesu revizije.

U nekim VRI – u zemljama poput Litvanije, Poljske, Rumunije i Slovačke – mehanizmi kontrole kvaliteta revizije se trenutno transformiraju i proširuju.

Osnovni faktori za osiguranje kontrole kvaliteta su uspostavljanje i praktična primjena revizijskih standarda i metodoloških smjernica, kojima se naglašava obaveza da se revizije vrše u skladu sa određenim revizijskim procedurama i metodologijama. Do nedavno su važeći propisi koji su usvojeni u nekim učesnicama VRI obuhvatali uglavnom revizijske procedure i samo djelomično revizijsku metodologiju. Međutim, u posljednjih nekoliko godina novi i širi propisi su stupili na snagu. Prema anketi koju je provela SIGMA u junu 2002. godine, od 13 VRI koje su odgovorile na anketu, devet koristi svoje sopstvene revizijske standarde dok su preostalih četiri u procesu pripremanja ovih standarda.

Povremeno, kao u Bugarskoj ili Litvaniji, novi državni zakon o reviziji jasno nalaže da VRI treba izdati revizijske standarde ili druge propise ove vrste. Neki od novih državnih zakona o reviziji – u Estoniji ili Litvaniji – sadrže reference o opće usvojenim revizijskim standardima. Isto tako, VRI može u svojim internim propisima, nalogati pridržavanje određenih međunarodnih standarda; kao što je slučaj u Hrvatskoj, Mađarskoj i Poljskoj.

Za pružanje kontrole i osiguranja kvaliteta, VRI mora definirati kriterije za procjenu revizijskog rada. Takve kriteriji kvaliteta zatim treba da primjenjuju revizori i uprava. Na primjer, kriteriji procjene treba da uključuju:

- adekvatnu upotrebu državnih i međunarodnih standarda;
- adekvatnu upotrebu smjernica i priručnika;
- izvršenje revizija u skladu sa godišnjim planom revizije i sa detaljnim revizijskim programima.

U većini VRI učesnica, pitanja vezana za kontrolu kvaliteta potječu iz revizijskih standarda, propisa ili priručnika koji definiraju različite revizijske procese. Neke VRI, poput one u Sloveniji, imaju zasebne smjernice koje su više specifične u smislu kvalitete.

Mjere kontrole kvaliteta se dosta razlikuju između različitih VRI. Čak i unutar iste VRI mjere koje se primjenjuju mogu se razlikovati u ovisnosti od tipa revizije (regulatorna revizija ili revizija učinka) ili u ovisnosti o složenosti revizije. Na primjer, revizija koja uključuje više revizijskih timova na brojnim lokacijama, kao što su u Poljskoj „koordinirane revizije“ (koje mogu obuhvatiti i do 100 tijela za reviziju i koje se provode po uniformiranom programu u do 20 revizijskih jedinica), zahtijeva kompleksnije upravljanje i mjere kontrole kvaliteta nego što bi to bilo za tipični aranžman od jednog revizijskog tima koji radi na jednoj lokaciji.

Planiranje revizije

Planiranje revizije ima dvije zasebne faze. Prva faza je proces putem kojeg VRI odlučuje koje revizije će izvršiti. Druga faza je proces putem kojeg VRI odlučuje kako prići izvršenju revizija koje je odabrala. Neophodno je da se osigura donošenje visoko-kvalitetnih odluka u obje faze.

Odabir tijela i aktivnosti za reviziju

Kontrolom kvaliteta u prvoj fazi planiranja pokušava se osigurati da se resursi revizije koriste na najučinkovitiji mogući način te da se ovi resursi primjenjuju na najprioritetnije ciljeve revizije.

U većini VRI učesnica, revizije se planiraju za sljedeću godinu. Godišnji plan revizije služi kao osnova za pripremu detaljnih programa za određene revizije. Usto, u nekim VRI, određuju se upute za prioritetne revizije za duže vremenske periode, obično za tri godine (npr. na Malti i u Poljskoj). Ovakvi srednjoročni planovi i strategije identificiraju problematična područja sa tačke gledišta države i privrede (npr. ekonomsko prestrukturiranje rizika korupcije). Generalno postavljanje prioriteta omogućava da se u revizijski plan uključe razne teme, dok u isto vrijeme postavlja barijeru kojom ograničava druge prijedloge.

U nekim slučajevima postoji praksa izrade "rolling" prenosnih planova (npr. u Mađarskoj). Ovo znači da se godišnji planovi pripremaju kada se ažuriraju srednjoročni trogodišnji planovi. Još jedan pristup je usvajanje revizijskih planova za period od više godina.

U procesu planiranja revizije, prioritet se mora dati zadacima koji su zakonska obaveza (npr. revizija izvršenja državnog budžeta). Ove mandatorne revizije mogu zauzeti i do 60 posto – ili čak i više – dostupnih revizijskih resursa. Proces odlučivanja o tome kako raspodijeliti preostale revizijske resurse dosta varira među učesnicama VRI. Ovo može biti prepušteno inicijativama pojedinačnih revizijskih jedinica ili prijedlozi mogu doći sa viših nivoa VRI. U svakom slučaju, bitno je da je ovaj dio revizijskog

plana odobren od strane rukovodioca VRI kako bi se osiguralo da je u skladu sa generalnim prioritetima VRI.

U brojnim VRI, kao što je Vrhovni ured za reviziju u Češkoj Republici, revizijske jedinice redovno kreiraju i ažuriraju trajnu dokumentaciju o potencijalnim tijelima za reviziju u području njihove jurisdikcije, što može biti jako korisno pri postavljanju prioriteta za reviziju i pri razvoju revizijskog programa za pojedinačne zadatke.

Rad na kreiranju određenih revizijskih tema se vrši uglavnom u revizijskim jedinicama u VRI. Najčešće, prijedloge (uz potporne argumente) predstavljaju visoko-pozicionirani članovi osoblja. Direktor određene jedinice provjerava tačnost prijedloga (uključujući njegovu usklađenost sa prioritetima i i formalnom izvodljivošću revizijskog zadatka) te procjenjuje svrsishodnost poduzimanja datog zadatka, uzimajući u obzir smjernice postavljene od strane najvišeg nivoa uprave VRI. Razmatraju se i revizijske teme koje podnose parlamentarna povjerenstva i druga javna tijela.

Neke VRI – na primjer VRI u Republici Češkoj – koriste „kutiju za prijedloge“. Nakon analize prikupljenih informacija jedinica za reviziju elaborira specifične prijedloge za reviziju. Rukovodilac službe stavlja ove prijedloge u kutiju za prijedloge jedinice i redovno ih prezentira višem direktoru. Viši direktor zatim odlučuje koji će prijedlozi biti preporučeni.

Po pravilu, za nacрте prijedloga koje podržavaju revizijske jedinice (ili druga interna tijela, poput višeg direktora ili članova VRI), razvijaju se jasne pretpostavke prije nego što se prijedlozi prosljede upravi VRI. Nacrti prijedloga određuju, između ostalog, i ciljeve revizije, period koji će se revidirati, opravdanost revizije, moguće rezultate, osnovne revizijske teme, područja rizika, terminski plan revizije, te procjenu potrebnih resursa.

Opisi se upoređuju i rangiraju uz pomoć kriterija za odabir revizije koji su obrazloženi u revizijskoj strategiji VRI. Obično ovaj zadatak izvršava odjel za planiranje ili slična jedinica podrške. Zatim se nacrt godišnjeg plana za reviziju podnosi tijelu unutar VRI koje je nadležno za donošenje ovakvih odluka (viši direktor, rukovodilac VRI ili vijeće).

Obično svi rukovodioci službi, savjetnici rukovodioca VRI, i najviši nivo uprave VRI pregledaju nacrt plana. Konačno, rukovodilac VRI ili vijeće (ili drugo nadležno tijelo u sklopu VRI) odobrava godišnji plan revizije.

Planiranje određenih revizija

Druga faza planiranja revizije sastoji se od razvoja, usaglašavanja i usvajanja dokumenta kojim se određuje pravac datog revizijskog zadatka, pod nazivom „revizijski program“. Glavni elementi kontrole kvaliteta su obaveza da se kroz revizijski program omogući prikupljanje informacija koje su navedene u internim pravilima VRI i participacija brojnih jedinica i tijela koja donose odluke unutar VRI, koji pregledaju, razmatraju i usvajaju nacrt programa revizije.

U Poljskoj u koordiniranim revizijama, nacrt programa obično pravi osoba koja će biti koordinator revizije. Ova osoba uzima u obzir širok spektar pitanja, uključujući i parlamentarna pitanja. Često se radi priprema revizija u tijelu koje je tipično za subjekte koji će biti revidirati.

U nekim VRI (na Malti, na primjer), važan element pripreme u nekim programima revizija pravilnosti i svih revizija učinka jeste tzv. „pred-revizija“. Pred-revizija se vrši kako bi se ustanovilo da li postoji opravdana osnova za izvršenje potpune revizije i da li je potpuna revizija izvodljiva.

Izvršenje revizije

U ovoj fazi, vođa tima i drugi revizori rade na terenu. Veoma je bitno da, prije samog početka rada na terenu, svi članovi tima imaju jasno shvatanje revizijskih zadataka i načina na koji će biti izvršeni.

U svim VRI kontrola kvaliteta izvršenja revizije se vrši na raznim nivoima. Ova kontrola počinje sa osnovnim pravilom da je svaki od članova tima lično odgovoran za kvalitet njenog/njegovog rada.

Usto, vođa tima mora svakodnevno usmjeravati, nadgledati i pregledati rad tima, osiguravajući pritom da se revizija provodi u skladu sa općim pravilima VRI i sa programom revizije. Također, u ovisnosti od dužnosti koje su definisane internim pravilima VRI, može biti potrebno više viši menadžeri koji će održavati kontakt sa revizijskim timom, pregledati reviziju korak po korak, te kada je to neophodno za važnija pitanja, redovno izvještavati najvišem nivou uprave VRI. U velikom broju učesnica VRI, čini se da se koriste procedure za djelotvorno nadgledanje i pregledanje tokom faze izvršenja revizije. U malteškom NAO, na primjer, vođa tima priprema izvještaj, na kraju svake od faze revizije, o svim nalazima koji su napravljeni tokom rada na reviziji. Menadžer revizije pregleda tačnost ovih izvještaja.

Važan element kontrole kvaliteta jeste pravilno dokumentiranje revizijskog rada. U Uredu za reviziju na Kipru, na primjer, pregled revizijskog dosjea vrši vođa odjela, vođa tima i, u ključnim područjima, i direktor revizije. Osigurava se da su radni papiri odgovarajuće pohranjeni, međusobno referencirani i potpisani, te da trajna dokumentacija redovno ažurira.

Još jedan važan element kontrole kvaliteta u izvršenju revizije jeste i obaveza da se prikupe informacije definisane u internim pravilima VRI i da se osigura učestvovanje brojnih članova za pregled, diskusiju i - u nekim VRI – usvajanje nacrt revizijskog protokola ili prijedloga revizijskih nalaza prije nego se uvrste u nacrt izvještaja ili prije nego se daju na razmatranje revidiranom tijelu.

Nekoliko VRI imaju sistem za nadgledanje vremena i budžeta koji se utroše na provođenje određenih revizijskih zadataka. U Državnom uredu za reviziju Estonije, na primjer, sve revizije imaju vremenske rokove kao i ograničenje za utrošene radne sate. Sistem izvještavanja za utrošeno vrijeme upoređuje stvarni rad na reviziji sa odobrenim vremenskim ograničenjima i rokovima. Vođa svakog odjela za reviziju pravi mjesečni izvještaj o napretku za rukovodioca VRI o svim revizijskim projektima te pitanjima koja su se pojavila u revizijskim projektima.

Izvještavanje o reviziji

Izvještavanje o reviziji se provodi u skladu sa zakonom o VRI, revizijskim standardima (standardima VRI ili prihvaćenim međunarodnim revizijskim standardima), drugim internim pravilima te priručniku za reviziju (ukoliko je primjenjivo).

Prvi cilj kontrole kvaliteta u ovoj fazi trebao bi biti osiguranje da su svi izvještaji, tvrdnje, nalazi i zaključci potpuno potkrijepljeni dokazima prikupljenim za vrijeme revizijskog procesa. Drugi cilj bi trebao biti osiguranje da je taj izvještaj kompletan, tačan, objektivn, ubjedljiv te jasan i koncizan koliko to sama tema dozvoljava.

Priprema nacrt izvještaja

Priprema inicijalnog nacrt revizijskog izvještaja je obično odgovornost vođe revizijskog tima, često uz pomoć drugih članova tima. Kvalitet se u ovoj fazi poboljšava ako ovi pojedinci imaju jasno shvatanje kako treba pripremiti izvještaj i šta taj izvještaj treba da sadrži. U Državnom uredu za reviziju u Hrvatskoj, Priručnik za reviziju sadrži detaljne smjernice za izvještavanje. Prema Standardima izvještavanja Državnog ureda za reviziju u Latviji, revizor na kraju svake revizije mora pripremiti pismeno mišljenje, u kojem izlaže nalaze. Sadržaj ovog mišljenja treba da bude lako razumljiv te da ne sadrži nejasnoće ili dvosmislenosti, kao i da sadrži samo informacije koje su potkrijepljene mjerodavnim i relevantnim revizijskim dokazima; mišljenje treba biti neovisno, objektivno, pravedno i konstruktivno.

Interni pregled nacrt izvještaja

U većini VRI jedan ili više nadređenih u organizaciji pregleda inicijalni nacrt revizijskog izvještaja.

Procedure kontrole kvaliteta uključuju pregled radnih papira i relevantnog nacrtu izvještaja od strane rukovodioca odjela koji provodi reviziju-istragu, nadležnog vođe tima te, u ključnim područjima, još od jednog ili više zvaničnika sa višeg nivoa. Ovim pregledom se osigurava, između ostalih stvari, da radni papiri pružaju dovoljno informacija te da su pravilno međusobno referencirani kao i da su svi revizijski nalazi vrednovani u smislu njihove materijalnosti i zakonitosti, kao i da su bazirani na stvarno pouzdanim revizijskim dokazima. Radni papiri sadrže evidenciju o tome ko ih je pripremio i ko je izvršio pregled. Također, se velika pažnja posvećuje tome da se osigura da je korišteni jezik lako razumljiv i da su opisani nalazi i preporuke u izvještaju poduprti dostatnim, relevantnim i pouzdanim informacijama.

Iako se procedure među različitim učesnicama VRI dosta razlikuju, čini se da sve imaju adekvatne propise za interni pregled nacrtu izvještaja, koji obično podrazumijevaju nekoliko nivoa pregleda.

Eksterni pregled nacrtu izvještaja

Obično se nacrt izvještaja razmatra skupa sa revidiranim tijelom, a u brojnim VRI su stavovi revidiranog tijela uključeni u konačni izvještaj (možda u sažetoj formi). Ovakvo uključivanje gledište revidiranog tijela može predstavljati vitalni element u kontroli kvaliteta, jer revidirano tijelo predstavlja dobro informiranu stranu koja ima podsticaj da osporava nepovoljne nalaze ukoliko se čine netačnim ili nedovoljno potkrijepljeni revizijskim dokazima. Istovremeno, treba priznati da revidirano tijelo predstavlja zainteresiranu stranu, koja može željeti da umanjí kredibilitet ili značaj nepovoljnih revizijskih nalaza. Dakle, iako se stavovima revidiranog tijela mora pružiti dužna pažnja, odgovornost stoji na VRI da pažljivo ispita te stavove i da utvrdi kolika im se važnost treba dati, uključujući tu analizu i u revizijski izvještaj, ukoliko je potrebno.

Većina, ako ne i sve, učesnice VRI, provode i kontradiktorne procedure.

Druga pitanja

U brojnim VRI – na primjer, u Uredu za reviziju na Kipru – svi događaji koji su relevantni za reviziju a do kojih dođe između datuma pripreme izvještaja i datuma njegovog izdavanja se razmatraju, te se, ukoliko su ocijenjeni kao materijalni, uvrštavaju u konačni izvještaj. Propuštanje da se ovo uradi može potkopati kredibilitet izvještaja.

Još jedna uobičajena i korisna praksa je objavljivanje revizijskih izvještaja, bilo u papirnoj ili elektronskoj verziji. Ovo može poboljšati kvalitet revizije na dva načina. Prvo, te izvještaje će vjerovatno pročitati stručnjaci za područje koje se obrađuje u izvještaju, koji mogu ponuditi korisne sugestije za revizije u tom području u budućnosti. Drugo, ukoliko su revizori svjesni da će izvještaji biti široko dostupni to ih može ponukati da budu još pažljiviji tokom svog rada na reviziji. S druge strane, široka distribucija kritičnih revizijskih izvještaja, posebno onih koji su kritični u smislu politički osjetljivih područja, može izazvati neobično jak odbrambeni stav revidiranog(ih) tijela.

Konačno, samo-preispitivanje završene revizije, od strane revizijskog tima, može pomoći članovima tog tima da shvate šta su mogli uraditi drugačije ili učinkovitije. Ovakvo samo-preispitivanje može biti korisno iskustvo za članove tima i može dovesti do unapređenja kvaliteta budućih revizija. Državni ured za reviziju u Estoniji, između ostalih, koristi i ovu tehniku.

Interni pregled nakon završetka revizije

Učinkovit sistem upravljanja kvalitetom mora sadržavati procedure kojima se određuje da li su mjere kontrole kvaliteta koji su se namjeravale koristiti, zaista i implementirane pravilno i konzistentno, te da identificira načine jačanja postojećih kontrola kvaliteta. Iskustvo je pokazalo da se ovo najbolje postiže uz pomoć provođenja neovisnog, detaljnog, naknadnog pregleda uzorka završenih revizija.

Nekoliko, ali ne i sve, VRI učesnice su imale takve procese internog pregleda ili su bile u procesu njihove pripreme.

Kolegijalni pregled

Većina učesnica VRI su zatražile kolegijalni pregled kojim koordinira SIGMA a koji pomaže njihove napore da se ojača i unaprijedi kvalitet njihovih institucija. Činjenica da su ocjenjivači zvaničnici sa viših pozicija – koji posjeduju dugogodišnje revizijsko iskustvo – iz različitih VRI, i koji upotrebljavaju drugačije metodologije, je uveliko poboljšala vrijednost ovih pregleda. Jasno je da je ovo vrlo koristan proces za VRI za pregled njihove zakonodavne, organizacijske, metodološke i druge ključnih funkcija.

Zaključak

Evidentno je da su učesnice VRI poduzele značajne korake za uspostavljanje i jačanje njihovih procesa za osiguranje kvaliteta njihovog revizijskog rada. Međutim, jednako je jasno da daljne mjere u ovom području i dalje trebaju biti najviši prioritet za mnoge od njih.

PRILOG D – SMJERNICE ZA KVALITET REVIZIJE

Sljedeće smjernice se baziraju na smjernicama koje su odobrene od strane predsjednika VRI učesnica na sastanku u Rigi u aprilu 2004. godine, uz manje modifikacije koje reflektuju kasnije diskusije. Same smjernice, sa popratnim objašnjenjima i dodacima, mogu se preuzeti u elektronskom formatu sa sljedećih web-stranica:

- www.SIGMAweb.org
- www.asz.hu
- www.nao.gov.mt
- www.nik.gov.pl

Općenito

Vrhovna revizijska institucija (VRI) treba pokušati da konzistentno provodi svoje revizije na visokom nivou kvaliteta u sljedećim dimenzijama:

- Značaj i vrijednost pitanja obrađenih u revizijama;
- Objektivnost i fer pristup u osnovi napravljenih procjena i datih mišljenja;
- Obim i kompletnost planiranja i izvršenja provedenih revizija;
- Pouzdanost i validnost mišljenja, ili nalaza i zaključaka; adekvatnost preporuka; te važnost drugih pitanja predstavljenih u revizijskim izvještajima institucije i drugim proizvodima;
- Pravovremenost izdavanja revizijskih izvještaja i drugih proizvoda u odnosu na obavezne rokove i potrebe predviđenih korisnika;
- Jasnoća u prezentaciji revizijskih izvještaja i drugih proizvoda;
- Učinkovitost u provođenju revizija i rada povezanog sa revizijama; i
- Učinkovitost u smislu postignutih rezultata i uticaja.

Za postizanje ovog cilja, svaka VRI treba da uspostavi politike, sisteme i procedure kojima će potaknuti mjere potrebne za visok kvalitet te destimulirati ili spriječiti mjere koje mogu umanjiti kvalitet. Ovakve kontrole kvaliteta trebaju biti razvijene i implementirane u svim fazama revizijskog procesa, uključujući:

- Odabir predmeta za reviziju;
- Odlučivanje o vremenskom rasporedu revizije;
- Planiranje revizije;
- Izvršenje revizije;
- Izvještavanje o rezultatima revizije; i
- Praćenje i evaluacija nalaza revizije, zaključaka i preporuka.

Odabir i terminski plan revizija

VRI treba da osigura da se pri odlučivanju o područjima revizije i o vremenskom rasporedu revizija posveti adekvatna pažnja sljedećem:

- Relativnom prioritetu među potencijalnim predmetima za reviziju, uključujući razmatranje zakonski obaveznih revizija tamo gdje je to primjenjivo, i ograničenjima mandata VRI;
- Finansijskim i ljudskim resursima koji su potrebni za izvršenje određenih revizija, uključujući razmatranje dostupnosti revizijskog osoblja sa potrebnim znanjem;
- Vremenu u kojem će se određene revizije pokazati najkorisnijima, uključujući i razmatranje vremenskih rokova koji su nametnuti zakonom;
- Potencijalnoj potrebi da se revidiraju revizijski prioriteti kao odgovor na promjenu okolnosti;
- Odabir i terminski plan revizija u ovisnosti o radu internih revizora ili drugih revizora koji provode revizije nad istim tijelima;
- Procjena rizika, i značaja, osjetljivosti i materijala tema revizije.

Planiranje revizije

U svakoj reviziji, prvi korak bi trebao biti razvoj potpuno dokumentiranog plana revizijskih zadataka. Ovaj plan bi trebao pripremiti vođa tima, ili neki drugi dovoljno stručan i kvalificiran revizor, a poželjno je da se savjetuje sa drugim članovima tima, ukoliko ih ima, ili sa kolegijem. Plan bi se trebao razviti posvećujući dužnu pažnju za sljedeće, između ostalog:

- Broj i znanje osoblja dostupnog za reviziju;
- Vrijeme, finansijski i drugi resursi, uključujući, gdje je adekvatno, eksterne stručnjake koji su potrebni za izvršenje revizije; i
- Rizike do kojih može doći u reviziji i revizijskim testovima koji će se ticati specifično tih rizika.

Plan revizijskih zadataka bi trebao dovoljno detaljno da opiše:

- Svrhu i ciljeve revizije;
- Proces odabira i izračunavanja materijalnosti;
- Metodologije koje će se upotrijebiti;
- Revizijski zadaci koji će se izvršiti;
- Vrijeme i drugi resursi koji su dodijeljeni za svaki od tih zadataka, kao i identifikacija osobe(a) koja je dodijeljena određenom zadatku te njenih odgovornosti;
- Planirani datum završetka svakog zadatka, za svaku posebnu fazu revizije, te za cjelokupnu reviziju.

Plan revizijskih zadataka treba da pregleda, izmjeni ukoliko je potrebno i odobri zvaničnik koji ima autoritet nadgledanja revizijskog tima, ukoliko struktura VRI ima takav nivo nadgledanja. U suprotnom, plan treba da pregleda drugi revizor koji ima adekvatnu poziciju i autoritet u VRI i koji je uspješno provodio revizije sličnog tipa i kompleksnosti, te je neovisan od revizijskog tima. Svi takvi pregledi i odobrenja trebaju se dokumentirati.

Izvršenje revizije

Prije početka revizije vođa tima treba da osigura da:

- Svi koji su uključeni u reviziju shvataju plan u cijelosti te pojedinačno dodijeljene zadatke;
- Svaka osoba koja je uključena u reviziju posjeduje znanje za izvršenje dodijeljenih zadataka; i
- Nema sukoba interesa ili drugih faktora koji bi mogli bilo koga ko je uključen u reviziju spriječiti da izvrši dodijeljene zadatke na kompetentan i objektivan način.

Revizija bi se trebala izvršiti u skladu sa odobrenim planom. Međutim, proces planiranja ne završava sa početkom faze izvršenja. Kako implementacija revizije teče, plan će se često morati mijenjati zbog neočekivanih okolnosti. Takve izmjene bi trebalo dokumentirati, zajedno sa razlozima za izmjene. Ukoliko se uslijed bilo kakvih promjena značajno izmjeni metodologija revizije ili vrijeme i drugi resursi koji su potrebni za njeno izvršenje, te izmjene treba da pregleda i odobri zvaničnik koji je odobrio prvobitni plan, ukoliko takav zvaničnik postoji. Ovakva odobrenja treba se dokumentirati.

Vođa tima treba održavati adekvatno nadgledanje svih koji su uključeni u reviziju da osigura da se revizijski zadaci adekvatno izvršavaju. Ukoliko neko ima poteškoća sa izvršenjem dodijeljenog zadatka, to treba odmah prijaviti nadređenom, koji će trebati pružiti dodatnu pomoć. Ukoliko dođe do značajnih nepredviđenih problema, ili ukoliko se rezultati revizije za materijalna pitanja bitno razlikuju od očekivanih, to treba prijaviti vođi tima koji će možda morati da prilagodi obim revizije i/ili plan revizijskih zadataka.

Završetak svakog zadatka iz plana revizijskih zadataka kao i detaljna evidencija rezultata trebali bi odmah biti dokumentirani od strane pojedinca (pojedinaca) koji su izvršili zadatak. Tu dokumentaciju treba da pregleda, evidentira i odobri prvi nadređeni odgovornom revizoru, kao i barem još jedan nadređeni tokom kasnijih faza revizije. Pregledi se trebaju jasno evidentirati i datirati.

Radni papiri revizije su osnovni dio revizijskog procesa. Njih treba sistematski prikupljati, pregledavati i održavati. Radni papiri bi trebali biti organizirani na način kojim se olakšavaju kasnija priprema i pregled revizijskog izvještaja.

Faza izvještavanja

Revizijski izvještaji treba da budu jasni, pravovremeni, koncizni i objektivni. Treba da pruže fer sažetak svih bitnih činjenica. Svi nalazi i zaključci moraju biti potkrijepljeni adekvatnim, pouzdanim i fer revizijskim dokazima u revizijskim radnim papirima. Prijavljena revizijska sporna pitanja treba adekvatno analizirati i zaključiti. Poglede revidiranih tijela izraženi tokom revizije o značajnim pitanjima koja su postavili revizori treba pomenuti i razmotriti u izvještaju. Bilo kakvi konfliktni materijalni dokazi trebaju se pokazati u izvještaju, uz objašnjenje zašto su odbačeni ili nisu uvršteni u zaključke izvještaja. Standardi materijalnosti i značaja će ovisiti o prirodi revizije te tipu izvještaja ili drugih proizvoda.

Nacrta revizijskog izvještaja bi trebao pripremiti vođa tima, obično uz savjetovanje sa drugim članovima tima, ukoliko ih ima.

Iskusan revizor i/ili revizijski kolegij neovisan od revizijskog tima bi trebao pažljivo da pregleda adekvatnost nacрта revizijskog izvještaja. Vođa tima bi trebao prikladno da odgovori na sve komentare ovog evaluatora. Pregled, te svi komentari koje ocjenjivač daje, kao i mjere poduzete kao odgovor na ovaj pregled trebaju biti dokumentirane i sačuvane u revizijskim radnim papirima.

Nakon internog pregleda nacрта izvještaja, uključujući – ukoliko je potrebno – i kolegijalni pregled, on se treba dostaviti revidiranom tijelu na pregled i komentare unutar određenog vremenskog roka. Vođa tima treba pažljivo razmotriti komentare primljene od revidiranog tijela te izvijestiti o njima ocjenjivača i

revizijski kolegij, ukoliko je primjenjivo. Materijalne nesuglasice trebaju se razriješiti, što može dovesti do dodatnog rada na reviziji. Revizijski izvještaj treba se prilagoditi u skladu sa činjeničnim, dobro potkrijepljenim komentarima revidiranog tijela, ukoliko je to primjenjivo.

Treba da postoji jasna zakonska odredba i interna smjernica kojom će se odrediti osoba koja će biti ovlaštena za odobravanje i izdavanje izvještaja o reviziji.

Naknadno praćenje revizije

Nakon određenog vremena poslije izdavanja revizijskog izvještaja, VRI treba da poduzme odgovarajuće korake za određivanje mjera koje je revidirano tijelo poduzelo, da ispravi probleme navedene u revizijskom izvještaju i učinke koje su takve mjere imale, ukoliko su takve mjere poduzete.

Osiguranje kvaliteta – Procjena kontrola kvaliteta

VRI treba da uspostavi procedure za procjenu svoga sistema za kontrolu kvaliteta kojim će:

- Odrediti da li se koriste potrebne kontrole;
- Odrediti da li se postojeće kontrole adekvatno implementiraju;
- Potvrditi kvalitet revizijskih praksi i izvještaja; i
- Identificirati potencijalne načine jačanja ili drugačijeg unapređenja kontrola.

Procedure procjene kontrole kvaliteta treba da uključe i preglede nakon revizije za odabrani uzorak završenih revizija i prateće radne papire, koje će izvršiti pojedinci i/ili grupe koji su neovisni od revizija koje su pod pregledom.

Institucionalno upravljanje

Da bi kreirala okruženje koje vodi ka konzistentnom visokom kvalitetu i stalnom unapređenju učinkovitosti, VRI treba dati najviši prioritet sljedećem:

- Upravljanju ljudskim resursima, sa naglaskom na:
 - Rekrutaciju
 - Obuku
 - Razvoj osoblja
 - Etičke standarde
- Upravljanju institucionalnim rizicima; i
- Građenju djelotvornih vanjskih odnosa.

PRILOG E – UPUTE, NADZOR I PREGLED

Ovaj prilog pruža smjernice – osnovane na iskustvu naprednih VRI – za ključne elemente za upravljanje procesom revizije: upute, nadzor i pregled. Prvi dio opisuje način na koji se ove funkcije obično izvršavaju u decentraliziranom revizijskom sudu, u kojem većinu upravljačkih odgovornosti snose sastavni kolegiji i sudske komore.

Drugi dio opisuje način na koji ove funkcije treba izvršavati u nekoj VRI uz hijerarhijsku upravljačku strukturu, tipičnu za većinu „uredskih“ VRI i centraliziranih revizijskih sudova.

Upute, nadzor i pregled u decentraliziranim revizijskim sudovima

U decentraliziranim revizijskim sudovima, bez obzira da li posjeduju sudske funkcije, zahtjevi za – ali i ključne komponente – upute, nadzor i pregled su iste kao za revizijski ured, koje su opisane u sljedećem dijelu. Međutim, postoje značajne razlike u smislu procesa i sistema koji su postavljeni kako bi se postigao kvalitet revizije, koji se odnose na institucionalno uređenje i strukturu, uključujući:

- Članovi uživaju visok nivo zakonske neovisnosti (suci ili članovi sa ekvivalentnim statusom) i operativnu slobodu u obavljanju dužnosti;
- U nekim slučajevima, nekoliko nivoa uputa i nadzora;
- U nekim slučajevima, intervencija ureda Državnog tužioca, koji je neovisan od suda;
- U svim slučajevima, aranžmani za donošenje odluka na nivou kolegija.

U ovom kontekstu, procesi pregleda mogu uključiti i sljedeće mogućnosti:

- Rad revizijskog osoblja pregleda osoblje „višeg nivoa“ (ili visoko pozicionirani sudski službenici) kao u hijerarhijskim strukturama i/ili rad pregledaju “kolege“ (na primjer, *contre-rapporteurs*), koji daju svoje stavove;
- U nekim revizijskim sudovima, Državni odvjetnik ili njegovi odvjetnici mogu dati neovisno mišljenje koje se fokusira na revizijski rad, posebno kad su u pitanju pravni aspekti;
- U svim slučajevima, revizijski rad pregleda barem jedan kolegij, a odluke se donose zajednički.

Usto, kad su u pitanju sudske odluke, kontradiktorna procedura je predmetom detaljnih i obavezujućih postupaka, uključujući mogućnost žalbe na presudu. Ovim postupcima se omogućava potpuno razmatranje stavova revidiranih tijela te se time uvećava i kvalitet revizije.

Upute, nadzor i pregled u hijerarhijski organiziranim VRI

Kadgod se rad delegira drugima, uputama, nadzorom i pregledom mora se pružiti razuman nivo osiguranja da se taj rad izvršava kompetentno. Također je potreban formalni proces pregleda ovog rada. Obim ovih procedura za kontrolu kvaliteta će ovisiti o sposobnostima stvarnog osoblja koje izvršava ove zadatke.

Upute: prikladne upute osoblju kojem se delegira rad podrazumijevaju informiranje osoblja o njihovim odgovornostima i ciljevima revizijskih procedura koje će se primjenjivati. Upute također uključuju informiranje osoblja o prirodi poslovanja tijela te mogućim računovodstvenim i revizijskim problemima koji mogu imati uticaja na prirodu, vrijeme i obim ovih revizijskih procedura. Sredstva za komuniciranje uputa za reviziju – uz informativne sastanke, sastanke i neformalnu usmenu komunikaciju – uključuju revizijske priručnike i kontrolne liste kao i plan za određenu reviziju.

Nadzor: je usko povezan sa uputama i pregledom i može sadržavati elemente i jednog i drugog. Osoblje koje ima odgovornost da nadzire izvršava sljedeće funkcije tokom revizije:

- Nadgledanje napretka revizije kako bi se utvrdilo da li:
- Revizori posjeduju potrebno znanje i sposobnosti za izvršenje zadataka koji su im dodijeljeni;
- Revizori razumiju upute za reviziju; te da li
- Je rad koji se provodi usklađen sa planom revizijskih zadataka;
- Identifikacija značajnih računovodstvenih i revizijskih pitanja koja su se pojavila tokom revizije te obrada ovih pitanja kroz procjenu njihovog značaja i promjenu plana revizijskih zadataka, ukoliko je to potrebno; i
- Rješavanje bilo kakvih razlika u prosudbama kod osoblja te uspostavljanje prikladnog nivoa konsultacija.

Pregled: Rad koji provodi revizijsko osoblje treba pregledati osoblje na višem nivou sa odgovarajućim iskustvom kako bi utvrdili da li je:

- Rad proveden u skladu sa planom revizijskih zadataka;
- Adekvatno dokumentiran izvršeni rad kao i postignuti rezultati;
- Da li su riješena značajna pitanja revizije ili ne, te da li je to obrađeno u zaključcima revizije;
- Postignuti ciljevi revizijskih procedura; i
- su izvedeni zaključci konzistentni sa rezultatima izvršenog rada i da li podržavaju revizijsko mišljenje.

Na odgovarajućoj osnovi se također treba pregledati:

- program revizije i planove za revizijske zadatke;
- procjene inherentnog rizika i rizika kontrole uključujući i rezultate testova kontrola i promjene nakon testova za program revizije i planove za revizijske zadatke, ukoliko dođe do takvih promjena;
- dokumentaciju dobivenu iz neovisnih procedura i izvučenih zaključaka;
- same račune, bilo kakve prijedloge za revizijska usklađenja, te nacrt izvještaja.

U ovom kontekstu također je važno da revizijska radna dokumentacija sadrži dokaze da je pregled izvršen.

PRILOG F – KONTROLNE LISTE ZA PROCJENU KVALITETA

Kontrolne liste u ovom prilogu imaju namjenu da pomognu ocjenjivačima pri fokusiranju na pitanja koja se trebaju razmotriti pri postizanju odluka u smislu adekvatnosti kontrola kvaliteta u VRI.

Planiranje revizije

Oni koji pregledaju adekvatnost planiranja revizije mogu željeti da razmotre sljedeća pitanja:

- osiguravanje da se planiranje provodi u skladu sa revizijskih politikama, standardima, priručnicima i praksama u VRI;
- prikupljanje relevantnih informacija u smislu zakona i propisa koji mogu imati značajan uticaj na ciljeve revizije;
- izvođenje preliminarne istražne revizije (revizije koja za cilj ima provođenje inicijalne studije specifičnih pitanja kako bi se pripremio plan revizijskih zadataka);
- određivanje ciljeva i obima revizije;
- identifikacija izvora (npr. mediji, nalazi interne revizije u revidiranom tijelu, inspekcija i drugih kontrolnih tijela) kao pozadine za revizije;
- određivanje liste aktivnosti za reviziju;
- naglašavanje posebnih problema koji su predviđeni tokom planiranja revizije;
- osiguravanje da članovi revizijskog tima imaju jasno i konzistentno shvatanje plana revizijskih zadataka;
- praćenje problema uočenih u prethodnim povezanim revizijama;
- shvatanje finansijske, računovodstvene i drugih relevantnih funkcija u organizaciji;
- identifikacija ključnih elemenata sistema internih kontrola unutar revidiranog tijela;
- korištenje adekvatnih analitičkih procedura;
- identifikacija i analiza relevantnih omjera i komparativnih iznosa;
- identifikacija trendova ili odstupanja od predviđenih iznosa;
- identifikacija metoda uzorkovanja i populacije za uzorkovanje;
- odabir relevantnih indikatora učinkovitosti;
- procjena inherentnih rizika i rizika kontrole;
- uspostavljanje kriterija i pragova materijalnosti;
- uspostavljanje nivoa povjerljivosti koji je određen za datu reviziju;
- izbor odgovarajućih stručnjaka/konsultanata;
- priprema budžeta i rasporeda revizije;
- procjena razumne količine resursa potrebnih za poduzimanje revizije;
- procjena potrebnog osoblja i tima dodijeljenog za reviziju;
- istraga i rješavanje pitanja postavljenih tokom faze pregleda;

- nacrt, odobravanje i pregled plana revizijskih zadataka od strane nadređenih, ukoliko je to primjenjivo;
- druge procedure i prakse koje se koriste u fazi planiranja revizije;
- prakse za kontinuirano poboljšanje procedura kontrole kvaliteta u fazi planiranja revizije.

Izvršenje revizije

Oni koji pregledaju adekvatnost izvršenja revizije mogu željeti da razmotre sljedeća pitanja:

- izvršenje revizije u skladu sa revizijskih politikama, standardima, priručnicima i praksama u VRI;
- revizori koji u potpunosti razumiju tehnike i procedure, kao što su inspekcija, posmatranje, upiti i intervjuiranje, sa ciljem prikupljanja revizijskih dokaza;
- izvršenje svih faza revizije u skladu sa planom i odobrenjima;
- postoje validna objašnjenja zašto bilo koje značajno područje u sklopu plana revizijskih zadataka nije implementirano;
- adekvatna odobrenja su obezbjeđena za svako značajno odstupanje od odobrene revizije;
- osoblje se za reviziju koristi uglavnom u skladu sa planiranim u smislu vremena, nivoa osoblja i troškova;
- postoji opravdanje za materijalna odstupanja od resursa u smislu osoblja predviđenih budžetom;
- adekvatne revizijske tehnike i procedure se koriste za postizanje svakog cilja revizije i osiguranje učinkovitih revizijskih dokaza;
- korištenje kompjuterski podržanih revizijskih alata (CAAT-alati) u skladu sa potrebama;
- korištenje prikladnih testova za evaluaciju pouzdanosti internih kontrola;
- korištenje prikladnih analitičkih procedura, i procjena pouzdanosti, neovisnosti i kvaliteta relevantnih pratećih podataka;
- korištenje metoda uzorkovanja u skladu sa priručnicima VRI i/ili jakih statističkih metoda;
- svi testovi transakcija su jasno povezani da ciljevima revizije, priroda i obim revizijskog rada su adekvatno objašnjeni, i obezbjeđen sveobuhvatan zaključak koji je rezultat revizijskog rada;
- revizijski koraci i procedure su osmišljeni za prikupljanje dostatnih i adekvatnih dokaza;
- tokom revizije provedena je potpuna istraga svih postavljenih pitanja;
- dostupni su adekvatni radni papiri u smislu:
 - evaluacije sistema internih kontrola;
 - revizije rutinskih procedura;
 - testova kontrola;
 - analitičkog pregleda;
 - neovisnih testova; i
 - revizija kompjuterskih aplikacija;
- radni materijali su adekvatno međusobno referencirani;
- sveobuhvatne kontrolne liste za kompletiranje revizije su završene, odobrene i prikladno evidentirane;
- rad konsultanata i drugih stručnjaka se adekvatno nadgleda;

- druge procedure i prakse su korištene u fazi izvršenja revizije;
- prakse za stalno poboljšanje procedura u fazi izvršenja revizije.

Faza izvještavanja

Oni koji pregledaju adekvatnost izvještavanja o reviziji mogu željeti da razmotre sljedeća pitanja:

- izvještavanje u skladu sa revizijskim politikama, standardima, priručnicima, smjernicama i praksama VRI;
- forma i sadržaj izvještaja u skladu sa uspostavljenim procedurama (npr. naziv, potpis i datum, ciljevi i obim, primalac, pravna osnova i pravovremenost);
- terminologija koja se koristi u izvještajima je lako razumljiva za osobe kojima se izvještaj prezentira a tehnički termini su potpuno objašnjeni;
- svi revizijski nalazi se evaluiraju u smislu njihove materijalnosti, grešaka i drugih nepravilnosti;
- sve greške, nedostaci i neobični predmeti su adekvatno identificirani, dokumentirani i riješeni na zadovoljavajući način ili su priopćene višem službeniku unutar VRI, ukoliko se ovo može primijeniti;
- konačni revizijski izvještaj obuhvata sva područja koja predstavljaju ciljeve revizije i pruža objašnjenja ukoliko postoje područja koja nije obuhvatio;
- primjedbe i zaključci u izvještaju su potkrijepljeni i dovoljno dokumentirani kako bi se osigurala kompletnost, tačnost i validnost radnih papira;
- sve evaluacije i zaključci su napravljeni na čvrstoj osnovi te potkrijepljeni mjerodavnim, relevantnim i razumnim revizijskim dokazima;
- glavni revizijski izvještaj sadrži samo dostatno materijalne revizijske nalaze;
- izvještaj koji je pravovremen, sveobuhvatan, sastavljen od strane osoblja sa odgovarajućim kvalifikacijama, te je dokumentiran na odgovarajući način i adekvatno inkorporira revizijsko mišljenje;
- pisma koja se tiču slabosti, te upiti i pisma upravi se revidiranom tijelu podnose na vrijeme;
- osiguran je primitak relevantnih i pravovremenih odgovora na izvještaje VRI i ostalu korespondenciju;
- odgovori se pažljivo studiraju;
- sve primjedbe koje je revidirano lice osporavalo se pažljivo evaluiraju;
- materijalni komentari od strane revidiranog lica se obrađuju u revizijskom izvještaju;
- relevantni značajni događaji do kojih je došlo nakon završetka revizije se uzimaju u obzir u konačnom revizijskom izvještaju;
- sve značajne zloupotrebe i druge nepravilnosti su prikazane odgovarajućim vlastima;
- trajna revizijska dokumentacija je ažurirana u smislu rezultata revizije;
- materijalne stavke za koje će biti potrebno da ih VRI prati su identificirane, evidentirane i uzete u obzir;
- druge procedure i prakse su korištene u fazi izvještavanja revizije;
- prakse za stalno poboljšanje procedura u fazi izvještavanja.

Samo-procjena i traženje mišljenja revidiranih tijela

Oni koji odluče da bi bilo korisno da izvrše „samo-procjenu“ ili da traže mišljenja revidiranih tijela o radu VRI mogu htjeti da razmotre neke od sljedećih pitanja:

Dodavanje vrijednosti

- Da li je fokus revizije bio previše širok, uzak ili je bio adekvatan?
- Kakve je uvide u usluge pružila revizija?
- Kakve je promjene revizija potaknula ili učvrstila?
- Pristup i metode
- Da li smatrate da su prilikom pregleda korištene adekvatne tehnike za dobivanje podataka?
- analizu podataka?
 - Da li je revidiranom tijelu data prilika da komentira:
 - ciljeve revizije?
 - predloženu metodologiju?
 - imenovanje konsultanata?
 - Ukoliko se za ova pitanja prime negativni odgovori, treba tražiti objašnjenja.

Radni odnosi

- U kojoj mjeri je revizijsko osoblje bilo ljubazno i profesionalno tokom komunikacije da revidiranim tijelom i njegovim osobljem?
- Da li je revidirano tijelo:
 - bilo informirano o napretku revizije?
 - imalo priliku da komentira rezultate?
- Ukoliko se za ova pitanja prime negativni odgovori, treba tražiti objašnjenja.

Doprinos modernizaciji vlade

- U kojoj mjeri je ovaj izvještaj predstavljao doprinos za sljedeće aspekte vlade?
 - Promocija dobrog upravljanja
 - bolje finansijsko upravljanje
 - podrška za inovacije
 - fokusiranost na budućnost
 - fokus na građanina
 - podrška adekvatnom preuzimanju rizika

- unapređenje javnih službi
- fokusiranost na rezultat
- bolja upotreba informacijske tehnologije
- Ukoliko se za ova pitanja prime negativni odgovori, treba tražiti objašnjenja.

Fer i objektivno izvještavanje

- Da li je nacrt izvještaja predstavio činjenice:
- tačno?
- fer?
- Da li su mišljenja drugih strana:
- inkorporirana?
- da li im je posvećena dužna pažnja?
- Koliko je zastupljenost u štampi bila dobra i fer?

Općenito

- Kako biste ocijenili cjelokupni kvalitet revizijskih(og) izvještaja?
- Koliko je učinkovit bio izvještaj u smislu poboljšanja ili smanjenja troškova?

PRILOG G – PITANJA KOJA SE TIČU PREGLEDA NAKON REVIZIJE

Mogućnosti i rizici „hladnih pregleda“

Mogućnosti

Neovisnim pregledom se, posebno ukoliko se on radi izvan VRI:

- Određuje da li revizijski proces funkcionira učinkovito i djelotvorno te se pružaju svježije nove ideje;
- Olakšava se brza implementacija naučenih lekcija;
- Iznose utemeljene činjenice koje ukazuju na potrebu unaprjeđenja revizijskih procesa;
- Potiče stalno unapređenje procesa u VRI;
- Identificiraju područja dobrih praksi koja se mogu podijeliti između kolega.

Rizici

S druge strane, nezavisni pregled može dovesti u sljedećih opasnosti:

- Fokus onih koji ga vrše samo na slabosti što za rezultat može imati demotiviranje revizijskog osoblja;
- Ne ulaže se vrijeme i pažnja u druge hitne zadatke;
- Nedostatak objektivnosti, u slučaju internih pregleda, koji može rezultirati iz činjenice da je neugodno kritizirati kolege.

Koja su to pitanja koja se mogu ispitati nakon okončanja revizije pravilnosti (naknadni pregled)

Oni koji vrše pregled mogu pregledati sljedeća pitanja:

- Da li je revizija prikladno planirana i da li su identificirani rizici te da li im je posvećena prikladna pažnja;
- Da li je dovoljno rada uloženo za potkrjepljivanje mišljenja u revizijskom izvještaju;
- Da li su zaključci adekvatno objašnjeni i potkrijepljeni u revizijskim radnim papirima;
- Da li su mišljenja potpuno potkrijepljena i dokumentirana u radnim papirima;
- Da li su finansijski izvještaji predstavljeni u skladu sa vladinim računovodstvenim i drugim relevantnim propisima;
- Da li su radni materijali u skladu sa politikama i procedurama VRI.

Koja su to pitanja koja se mogu ispitati nakon okončanja revizije učinka (naknadni pregled)

Oni koji vrše pregled mogu pregledati sljedeća pitanja:

- Pitanja i obim revizije;
- Metodologiju;

- Zaključke i preporuke;
- Administrativni i upravljački kontekst;
- Strukturu, prezentaciju i format;
- Grafikone i statistiku.

Potrebni elementi za one koji vrše preglede nakon revizije

Oni koji vrše pregled nakon revizije trebaju:

- Biti kvalifikovani i iskusni;
- Biti nezavisni od revizije nad kojom se vrši pregled (osim u slučaju timskom pregleda);
- Imati ovlaštenje da biraju koje će revizije pregledati;
- Posjeduju jak smisao za stručne prosudbe;
- Pregledati revizijske izvještaje, radne papire i dokumente te provesti razgovore sa osobljem koje je uključeno u reviziju;
- Posjedovati znanje o sistemima kontrole kvaliteta koji se koriste;
- Pravovremeno pripremiti pismene izvještaje kojima se komuniciraju rezultati eksternog pregleda kontrole kvaliteta i rezultirajuće preporuke. Preporuke trebaju biti konstruktivne i umjerene, te uzeti u obzir teškoće i ograničenja sa kojima se susrela jedinica koja je izvršila reviziju.