



KONTROLA KVALITETA I JAVNI NADZOR EKSTERNE REVIZIJE

Ljiljana Bonić

Univerzitet u Nišu, Ekonomski fakultet, Srbija

✉ ljiljana.bonic@eknfak.ni.ac.rs

Milica Đorđević

Univerzitet u Nišu, Ekonomski fakultet, Srbija

✉ milica.djordjevic@eknfak.ni.ac.rs

UDK

657.6

Pregledni rad

Apstrakt: Kontrola kvaliteta revizije treba da obezbedi da rezultati revizije ispunе očekivanja korisnika revizijskih usluga i ujedno da odgovori svim izazovima sa kojima se revizija suočava. U proces kontrole kvaliteta revizije uključeni su svi u čijem je interesu pouzdanost revizijskih izveštaja i pružanje kvalitetnih revizorskih usluga: ovlašćeni revizori, revizorske firme, profesionalne organizacije i javnost. Izbijanje finansijskih skandala i ekonomske krize početkom 21. veka uslovalo je potrebu za pojačanim javnim nadzorom nad revizijom. U tom smislu kontrola kvaliteta revizije je postala predmet interesovanja profesionalnih organizacija, regulatornih tela i države. Ovi subjekti pooštavaju nadzor nad revizijskom profesijom, uspostavljaju pravila za obezbeđenje kontrole kvaliteta revizije i nameću upotrebu revizijskih standarda visokog kvaliteta za sve revizije

Primljeno:

07.12.2012.

Prihvaćeno:

11.04.2013.

Ključne reči: kontrola kvaliteta revizije, javni nadzor revizije

1. Uvod

U dugoj istoriji razvoja revizije finansijskih izveštaja, revizorska profesija se primenom profesionalne etike, ugledom, stručnim radom i doprinosom razvoju nacionalnih privreda oslobodila javnog nadzora i izborila za pravo samoregulacije. Međutim, krajem 20. i početkom 21. veka došlo je do izbijanja velikih finansijskih skandala koji su najavili veliku ekonomsku krizu, ali i pokrenuli značajna pitanja vezana za finansijsko izveštavanje i reviziju finansijskih izveštaja. Pojava finansijskih skandala i dalekosežnost njihovih

posledica zahtevala je odgovor profesije, države i regulatornih tela. Pri tome, aktivnosti su fokusirane na četiri ključne oblasti: korporativno upravljanje, sistem internih kontrola, računovodstveni sistem relevantan za finansijsko izveštavanje i eksterna revizija. Posebna pažnja usmerena je na poboljšanje kvaliteta eksterne revizije koja treba da rezultira kvalitetnijim finansijskim izveštavanjem. Na poboljšanju kvaliteta revizije angažovali su se organi IFAC-a, nadležne institucije EU, kao i organi i regulatorna tela u SAD i evropskim zemljama. Jedna od njihovih značajnijih aktivnosti u tom smislu bio je rad na regulisanju i jačanju kontrole kvaliteta revizije.

Polazeći od potrebe da se odgovori na finansijske skandale, prevaziđu efekti ekonomske krize, obezbedi kvalitetnije finansijsko izveštavanje poboljšanjem revizije finansijskih izveštaja i poveća sigurnost investitora, u radu će se razviti četiri tematske celine. Najpre će se istaći značaj obezbeđenja kontrole kvaliteta eksterne revizije i ukazati na standardizaciju kontrole kvaliteta revizije kao regulatorni okvir za uspostavljanje kontrole u revizorskoj profesiji, a zatim će biti dat poseban osvrt na kontrolu kvaliteta i javni nadzor u reviziji u EU i SAD.

2. Značaj obezbeđenja kontrole kvaliteta eksterne revizije

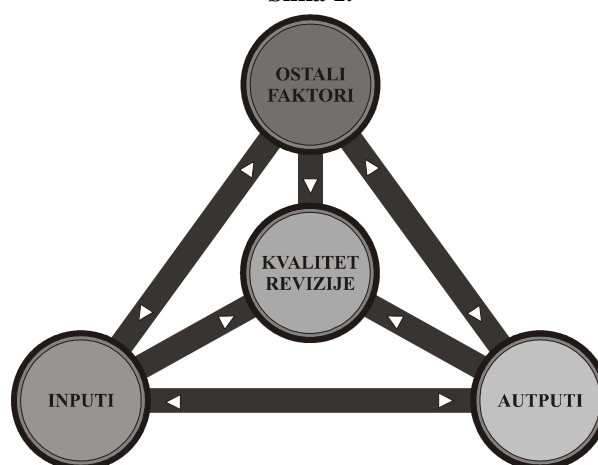
Jedan od osnovnih uslova efikasnog funkcionisanja i daljeg razvoja nacionalne, pa i globalne, ekonomije jeste obezbeđivanje pouzdanih i relevantnih informacija u finansijskim izveštajima. Imajući to u vidu, obezbeđivanje visokog kvaliteta finansijskih izveštaja ima kritički značaj, pri čemu posebno istaknutu ulogu u tom procesu ima revizija. Tačnije, pored interne kontrole, komiteta za reviziju i interne revizije, eksterna revizija predstavlja značajnu kariku u tzv. lancu obezbeđenja kvaliteta finansijskih izveštaja. Revizija vrši kontrolu pravilne primene računovodstvenih standarda, unapred definisanih računovodstvenih politika i postupaka i u skladu sa time izražava svoje mišljenje o objektivnosti i poštenosti finansijskih izveštaja, odnosno o tome da li su po svim bitnim pitanjima sastavljeni u skladu sa zakonskom i profesionalnom regulativom. Ona smanjuje sumnje i nesigurnost u tačnost informacija sadržanih u izveštajima, sprečava narušavanje kvaliteta sistema finansijskog izveštavanja, povećava poverenje od strane revidiranog subjekta i drugih interesenata i sl.

Doprinos revizije celokupnom procesu finansijskog izveštavanja, a posebno kvalitetu informacija sadržanih u njima, potpuno opravdava činjenicu da se kvalitet same revizije izdvaja kao veoma značajno pitanje. Tačnije, doprinos koji revizija pruža procesu finansijskog izveštavanja može se očekivati samo ukoliko je revizija kvalitetno sprovedena. Iz tih razloga, obezbeđivanje visokog kvaliteta revizije predmet je interesovanja profesionalnih organizacija i imperativ računovodstveno-revizorske profesije. Međutim, iako su učinjeni

brojni pokušaji priznavanja i usvajanja jedinstvene - univerzalne definicije kvaliteta revizije to se do danas nije dogodilo. Tako, se **pod kvalitetom revizije podrazumeva „dostavljanje adekvatnog profesionalnog mišljenja zasnovanog na neophodnim dokazima i objektivnom rasuđivanju. Revizori obezbeđuju kvalitetnu uslugu svojim stejkholderima ukoliko im dostave izveštaj koji je nezavistan, pouzdan i zasniva se na adekvatnim revizorskim dokazima“** (ICAEW 2010, 15). Takođe, još jedna od definicija glasi da „kvalitetno sprovedena revizija podrazumeva prikupljanje dovoljno odgovarajućih dokaza koji će obezbediti izvođenje zaključaka na kojima će se bazirati izveštaj revizora i donošenje objektivnog mišljenja. Kvalitet revizije, takođe, uključuje adekvatno i kompletno izveštavanje revizora koje omogućava Komitetu za reviziju i Odboru direktora da pravilno vrše svoje odgovornosti“ (Audit Inspection Unit 2005).

Obezbeđenje kvaliteta revizije je zahtevno imajući u vidu činjenicu da se radi o fenomenu koji je pod uticajem brojnih faktora. Tako, Odbor za međunarodne standarde revizije i usluge uveravanja (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) ukazuje da je **kvalitet revizije determinisan inputima, autputima revizije i dodatnim faktorima** (slika br. 1)

Slika 1.



Izvor: (IAASB, IFAC 2011, 4)

U **inpute** spadaju, pored standarda revizije kojima su određene revizorske procedure, i lične veštine i kompetencije revizora, njegovo iskustvo, etičke vrednosti i sl. Takođe, značajan input jeste i sam proces revizije koji podrazumeva primenu odgovarajuće metodologije, revizorskih instrumenata, tehničke podrške i sl. a koje će omogućiti revizoru da donose adekvatne zaključke na osnovu testova koje sprovodi i pravilnu procenu dokaza sa ciljem

obezbeđenja odgovarajućeg revizorskog izveštaja. (Francis 2011, 126). Takođe, značajan uticaj na kvalitet revizije ostvaruju i sami **outputi revizije**, odnosno izveštaj revizora i njegova sadržina, dodatna obelodanjivanja, zatim dodatne komunikacije koje se ostvaruju sa revizorom a koje mogu da se odnose na kvalitativne aspekte prakse finansijskog izveštavanja revidiranog subjekta, nedostatke u klijentovoj internoj kontroli i sl. Najzad, kvalitet revizije uslovljen je i **brojnim faktorima** kao što su, recimo, kvalitet korporativnog upravljanja (potenciranje transparentnosti i etičkog ponašanja), zakonska regulativa (okvir revizije koji podrazumeva njeno efikasno sprovođenje i postojanje mogućnosti nadzora nad radom revizora) i sl.

Pored IAASB-a, Odbor za finansijsko izveštavanje (Financial Reporting Council-FRC) 2006. godine izdao je dokument „Promovisanje kvaliteta revizije“ u kome identifikuje ključne nosioce kvaliteta revizije ali i postojanje eventualnih pretnji koje mogu ugroziti te nosioce. Prema FRC-u u **glavne nosioce kvaliteta revizije** spadaju:

- uspostavljena kultura u revizijskoj firmi (investiranje i vrednovanje visokog kvaliteta revizije, obezbeđivanje sredstava za razmatranje specifičnih pitanja, uspostavljanje nagradnih sistema za zaposlene koji promovišu lične veštine koje obezbeđuju visok kvalitet revizije i sl.);
- veštine i kvalifikacije revizora (adekvatno upoznavanje sa poslovanjem klijenata, pridržavanja principa revizije i etičkih vrednosti, pokazivanje profesionalnog skepticizma u radu, obezbeđivanje obuke za asistente u reviziji i sl.);
- efikasnost procesa revizije (metodologija i instrumenti revizije su adekvatno strukturirani, obezbeđen okvir za efikasno i efektivno prikupljanje dovoljno relevantnih i pouzdanih dokaza, obezbeđen adekvatan nadzor nad radom revizora i sl.) i
- pouzdanost i korisnost revizorskog izveštaja (jasno i nedvosmisleno izražavanje mišljenja o finansijskim izveštajima, postojanje komunikacije revizora sa Komitetom za reviziju u vezi sa obimom revizije, postojanjem eventualnih pretnji na nezavisnost revizora i sl.) (Financial Reporting Council 2006, 17-41).

FCR je ukazao da kvalitet revizije treba da se posmatra kao dinamička kategorija s obzirom na to da se pomenuti nosioci kvaliteta revizije menjaju tokom vremena. Iz tih razloga, FCR je već 2008. godine ažurirao pomenuti dokument i izdao „Okvir kvaliteta revizije“ za koji smatra da će biti od velike pomoći revizorskim firmama, Komitetima za reviziju, svim stejkholderima revizije i regulatornim telima u razumevanju i podizanju kvaliteta revizije (Financial Reporting Council 2008, 1).

Činjenica da se posledice loše sprovedene revizije i neobjektivnog finansijskog izveštavanja negativno odražavaju na finansijsko tržište i

ekonomiju, kako na nacionalnom, tako i na globalnom nivou, zahteva ozbiljan pristup kontroli kvaliteta revizije. Značaj kontrole kvaliteta revizije je u tome što ona umanjuje rizik od nepouzdatih revizija, a samim tim obezbeđuje kvalitetnije i objektivnije finansijsko izveštavanje i povećava sigurnost investitora na tržištu kapitala.

Uspostavljanje adekvatnog sistema kontrole kvaliteta revizije ima za cilj da minimizira rizik od loše izvedenih revizija, tj. da ga svede na najmanju moguću meru. Efikasno uspostavljen sistem kontrole kvaliteta revizije je osnova koja treba da osigura da rezultati revizije ispune očekivanja stejkholdera revizije i ujedno odgovori svim izazovima sa kojima se revizija suočava. Upravo iz tih razloga, svi subjekti u čijem je interesu pouzdanost revizijskih izveštaja i pružanje visokog nivoa revizorskih usluga moraju biti uključeni u taj proces. Tu, u prvom redu, imamo u vidu: ovlašćenog revizora koji potpisuje revizorski izveštaj; revizorsku firmu koja izdaje revizorski izveštaj; profesiju revizije i javnost koja koristi finansijske izveštaje (Andrić, Krsmanović, Jakšić 2009, 37). Dakle, svaki od ovih subjekata u skladu sa svojim interesima i odgovornostima mora uzeti aktivno učešće u kontroli kvaliteta revizije. Samo na taj način revizija će obezbediti poverenje korisnika u pouzdanost finansijskih izveštaja. Otuda kontrola kvaliteta revizije podrazumeva višeslojni mehanizam koji deluje u dva nivoa kao interna i eksterna kontrola. Interna kontrola kvaliteta revizije se sprovodi na nivou revizorske firme i revizorskog angažmana, dok se eksterna kontrola kvaliteta ostvaruje od strane profesionalnih organizacija i njihovih regulatornih tela i posebno kroz sistem javnog nadzora.

3. Standardizacija kontrole kvaliteta eksterne revizije

U prethodnom delu rada pomenuto je da donošenje i primenjivanje standarda revizije, koji naglašavaju obavezu izvođenja revizije u skladu sa određenim revizijskim postupcima i metodologijom, predstavljaju značajne nosioce kvaliteta revizije. Pri tome, pored toga što obezbeđuju smernice za adekvatno sprovođenje revizije, standardi revizije predstavljaju i osnovne faktore u osiguranju kontrole njenog kvaliteta. Tačnije, Međunarodni regulatorni okvir za kontrolu kvaliteta revizije dat je u standardima donešenim od strane IAASB kao tela uspostavljenog od strane Međunarodne federacije računovođa (International Federation of Accountants-IFAC) - asocijacije sa najznačajnijim uticajem na teoriju i praksu revizije (tabela br.1).

Kako se može videti iz tabele **Međunarodni standard kontrole kvaliteta 1 – „Kontrola kvaliteta za firme koje vrše reviziju i pregled finansijskih izveštaja i druge usluge uveravanja i srodne usluge“** obezbeđuje smernice za kontrolu kvaliteta na nivou revizijske firme, u tom smislu što se odnosi na kontrolu kvaliteta svih usluga koje revizorska firma pruža. Imajući u vidu da

pored tradicionalne revizije finansijskih izveštaja revizijske firme pružaju i druge usluge (pregleda, uveravanja, ugovorenih postupaka, kompilacije finansijskih izveštaja i dr.), javlja se potreba definisanja standarda kontrole kvaliteta na nivou pojedinih angažmana. Tako da kada se govori o reviziji finansijskih izveštaja kontrola njenog kvaliteta određena je **Međunarodnim standardom revizije 220 – „Kontrola kvaliteta za reviziju finansijskih izveštaja“**. Poslednje zvanične verzije MSKK 1 i MSR 220 stupile su na snagu 15. decembra 2009. godine, a rezultat su Clarity Projecta realizovanog od strane IAASB sa ciljem njihovog unapređenja i dodatnog pojašnjavanja zahteva.

Tabela 1. Struktura IAASB Standarda

Međunarodni standard kontrole kvaliteta 1 (MSKK 1)			
Međunarodni Okvir za usluge uveravanja			Međunarodni standardi za povezane usluge (ugovoreni postupci, kompilacija finansijskih izveštaja, nerevizijske usluge)
Međunarodni standardi revizije	Međunarodni standardi usluga pregleda	Međunarodni standardi usluga uveravanja	

Izvor: (Eilifsen, Messier, Glover, Prawitt 2010, 50)

MSKK 1 ukazuje na ciljeve kontrole kvaliteta koje revizorska firma treba da ostvari, zahteve koje je potrebno ispuniti kako bi se kontrola sprovodila na odgovarajućem nivou i pruža smernice koje olakšavaju implementaciju standarda u praksi. S druge strane, MSR 220 naglašava odgovornosti glavnog revizora u sprovođenju kontrolnih procedura na nivou konkretne revizije finansijskih izveštaja. Dakle, prema MSKK, jedna revizorska firma treba da uspostavi i implementira adekvatan sistem kontrole kvaliteta, a, prema MSR 220, revizor treba da adekvatno sprovede procedure kontrole kvaliteta kako bi se steklo uverenje da:

- je rad revizorske firme/revizora u skladu sa profesionalnim standardima i važećim zakonskim i regulatornim zahtevima i
- da su izveštaji koji potpisuje revizorska firma/revizor primereni u datim okolnostima. (IFAC, MSKK 1 par. 11, MRS 220 par. 6 2010)

MSKK 1 i MSR 220 uređeni su na sličan način i **ukazuju na odgovarajuće oblasti u kojima revizori i revizorske firme mogu da preduzmu adekvatne aktivnosti kako bi promovisale i obezbedile visok nivo kontrole kvaliteta revizije**. Tu spadaju:

1. **Odgovornost za kvalitet revizije** – revizijska firma treba da odredi osobu koja snosi krajnju odgovornost za uspostavljanje i funkcionisanje sistema kontrole kvaliteta, kao i monitoring tog sistema i

dokumentovanje. Takođe, neophodno je obezbediti adekvatnu komunikaciju u okviru firme i promovisanje poslovne kulture koja će isticati kritički značaj ostvarivanja visokog kvaliteta usluge. Pri tome, od angažovanog revizora očekuje se da preuzme odgovornost za adekvatno sprovođenje i komuniciranje svih procedura kontrole kvaliteta prilikom obavljanja konkretnog angažmana.

2. **Relevantni etički zahtevi** – u okviru sistema kontrole kvaliteta, potrebno je uspostaviti politike i procedure koje će obezbediti da se u revizijskoj firmi, od strane zaposlenih, postupa u skladu sa etičkim zahtevima, posebno naglašavajući nezavisnost revizora. Pri tom, važno je uspostaviti politike i procedure koje će omogućiti zaposlenima da prepoznaju okolnosti koje mogu ugroziti nezavisnost i da obaveste relevantnu osobu koja će preduzeti aktivnosti koje će eliminisati uočene pretnje po nezavisnost. Takođe, firma treba barem jednom godišnje da dobije pisanu izjavu od zaposlenih o postupanju u skladu sa politikama i procedurama koje obezbeđuju nezavisnost.
3. **Prihvatanje i nastavak saradnje sa klijentom** – od revizijske firme se očekuje da uspostavi takav sistem kontrole kvaliteta koji će obuhvatiti politike i procedure koje pružaju uverenje da se prihvatanje novog, odnosno da se nastavak saradnje sa postojećim klijentom temelji na prethodnom sagledavanju kompetentnosti firme za obavljanje angažmana, raspoloživosti resursa i vremena; zatim, da može postupiti u skladu sa relevantnim etičkim zahtevima i da je razmotrena čestitost klijenta.
4. **Ljudski resursi** – sistem kontrole kvaliteta podrazumeva uspostavljanje politika i procedura koje će pružiti uveravanje da revizorska firma ima dovoljno revizijskog osoblja sa adekvatnim kapacitetima, kompetencijama, iskustvima, koji će poštovati etičke principe a sve sa ciljem postizanja cilja kontrole kvaliteta na nivou firme. Pored toga, za svaki angažman važno je dodeliti odgovornost rukovodiocu revizije sa odgovarajućim stepenom stručnosti, sposobnosti, autoriteta. Takođe, firma mora dodeliti odgovarajuće osoblje za svaki angažman kako bi se osigurao visok kvalitet usluge.
5. **Sprovođenje angažmana** – revizorska firma treba da uspostavi politike i procedure koje će pružiti uveravanje da se angažmani obavljaju u skladu sa profesionalnim standardima i zakonskim i regulatornim zahtevima. Takođe, neophodno je uspostaviti politike i procedure u vezi sa: obavljanjem konsultacija (da se omogući njihovo primereno obavljanje uz raspoloživost potrebnih resursa, da su sadržaj i zaključci tih konsultacija dokumentovani i dr.); pregledom kontrole kvaliteta angažmana (odrediti osobu koja će vršiti pregled kontrole kvaliteta, obezbediti adekvatan plan, vremenski period, obim pregleda, očuvati nezavisnost lica koje vrši pregled, dokumentacije pregleda i dr.); postojanjem razlike u mišljenju koja se može javiti između osoblja

angažovanog tima, angažovanog tima i konsultanta, antažovanog tima i lica koje vrši pregled kontrole kvaliteta, kao i rešavanja tih razlika.

6. **Monitoring** – jedan od uslova koji obezbeđuje da sistem kontrole kvaliteta bude funkcionalan, efikasan i primenjiv jeste uspostavljanje monitoringa nad politikama i procedurama kontrole kvaliteta. Naime, od revizorske firme se očekuje da: sprovodi procese procene funkcionisanja sistema kontrole kvaliteta radi uočavanja eventualnih nedostataka, kao i da načini odgovarajuće preporuke za njihovo prevazilaženje; komunicira uočene nedostatke i preporuči korektivne mere angažovanom osoblju; da najmanje jednom godišnje sastavi i prezentuje izveštaj o monitoringu najvišem rukovodstvu revizorske firme. Pri tom, veoma je važno da odgovornost za vrednovanje, izveštavanje i davanje preporuke za prevazilaženje problema bude delegirana na lice koje poseduje odgovarajuće kompetencije, ali i autoritet u firmi.

Realizacijom Clarity Projecta IAASB je pružio veliki doprinos unapređenju kontrole kvaliteta revizije. Pored toga IAASB veruje da je u saradnji sa svim stakeholderima revizije moguće kreirati međunarodni okvir kvaliteta revizije koji će da obezbedi kontinuirano procenjivanje adekvatnosti standarda, ali i njihovo dalje unapređenje.

4. Kontrola kvaliteta i sistem javnog nadzora u reviziji u Evropskoj uniji

Promene u pristupu kontroli kvaliteta, javnom nadzoru i samoregulaciji u reviziji u EU, početkom 21. veka, nastale su kao rezultat inicijative profesionalnih i regulatornih tela u cilju reagovanja na finansijske skandale koji su kompromitovali reviziju. Takođe, u EU radi obezbeđenja zahteva jedinstvenog tržišta, kontrola kvaliteta revizije postaje značajno pitanje za njena regulatorna tela i usklađivanje kvaliteta revizije u zemljama članicama.

Evropska komisija je kao odgovor na propast Enrona i druge korporativne skandale u SAD, kao i finansijski skandal u Parlamentu u Italiji 2003. godine, učinila napore za poboljšanje trgovačkog prava i kvaliteta revizije u zemljama EU (Stojilković, Bonić 2009, 168). Komisija je 21. maja 2003. godine objavila dva izveštaja. U prvom izveštaju dato je deset prioriteta za harmonizaciju i poboljšanje kvaliteta revizije u zemljama EU, dok je drugi izveštaj bio usmeren na trgovačko pravo i korporativno upravljanje. Usvajanje ovih izveštaja bilo je usmereno na razvoj jedinstvenog evropskog tržišta kapitala i harmonizaciju i unapređenje revizije finansijskih izveštaja. Ovo je imalo za cilj obezbeđenje sigurnosti i bezbednosti u informisanju investitora i drugih zainteresovanih adresata, u smislu da se mogu osloniti na tačnost revidiranih finansijskih

izveštaja, sprečavanje pojave sukoba interesa za revizore i postizanje veće zaštite od korporativnih skandala.

Komisija je izdala Saopštenje Komisije Veću i Evropskom parlamentu – Učvršćivanje statutarne revizije u EU¹. Time je postavljen plan za reviziju, trgovačko pravo i korporativno upravljanje kao protivmera širenju regulative iz SAD. Plan Komisije odnosio se na regulativu vezanu za obavljanje revizije finansijskih izveštaja, pravila u izvođenju revizije, revizijsku infrastrukturu potrebnu za zaštitu kvaliteta revizije. On je bio podeljen na kratkoročne i srednjoročne prioritete date u tabeli br.2.:

Tabela 2. Plan Komisije sa deset prioriteta

	Kratkoročni prioriteti
1.	Modernizovanje Osme direktive
2.	Učvršćivanje regulatorne infrastrukture u EU- osnivanje Regulatornog odbora za reviziju
3.	Jačanje javnog nadzora nad revizijskom profesijom u EU
4.	Zahtev za korišćenjem MSR (Međunarodnih standarda revizije) za sve revizije od 2005. godine
	Srednjoročni prioriteti
5.	Poboljšanje sistema disciplinskih sankcija
6.	Postizanje transparentnosti revizorskih firmi i njihovih mreža
7.	Korporativno upravljanje, jačanje revizijskih odbora i interne kontrole
8.	Jačanje revizorove nezavisnosti i kodeksa etike
9.	Produblјivanje internog tržišta za revizijske usluge
10.	Ispitivanje revizorove odgovornosti

Izvor: (prema Soltani 2010, 167-168)

Pomenute prioritete dopunio je širi plan aktivnosti Komisije vezan za izmenu i harmonizaciju trgovačkog prava i korporativno upravljanje. Cilj ovih aktivnost bio je jačanje prava vlasnika kapitala, uspostavljanje zaštite poverioca i povećanje efikasnosti i konkurentnosti poslovanja. Evropska komisija je ostvarila svoje ciljeve harmonizacije zakonodavstva u reviziji pomoću dva instrumenta. To su direktive i uredbe. Direktive vezane za reviziju su **Osma direktiva, koja se odnosi na reviziju finansijskih izveštaja (84/253/EEC), i Direktiva Veća (89/48/EEC)**. Osma direktiva, usvojena 1984. godine, se može smatrati prvim značajnim instrumentom EU u oblasti revizije. Sadržaj ove direktive je više puta modifikovan, ali značajnije izmene su usledile 2006.

¹ Audit of Company Accounts: Commission Sets Out Ten Priorities to Improve Quality and Protect Investor

godine. Nedostatak preciznosti Osme direktive se posebno ogledao po pitanju zahteva nezavisnosti revizora, odobravanju lica odgovornih za reviziju od strane ovlašćenih tela (u nekim zemljama je za to zaduženo više od jednog tela), kao i po pitanju uspostavljenih stručnih pravila za izvođenje revizije odobrenih od profesionalnih udruženja, što je uslovalo razlike u nacionalnim zakonodavstvima. Međutim, ni nova Osma direktiva nije obezbedila potpunu harmonizaciju pošto direktive EU u principu dozvoljavaju zemljama članicama da uvedu i strožija pravila od onih propisanih direktivom. Ipak, nova direktiva je znatno doprinela ostvarivanju sledećih ciljeva:

- stvaranje jedinstvenog tržišta revizijskih usluga EU,
- unapređenje kvaliteta revizije u EU i
- zaštita finansijskih tržišta EU (Andrić, Krsmanović, Jakšić 2009, 33).

Među značajnim pitanjima koja reguliše nova Osma direktiva, nalaze se i pitanja kontrole kvaliteta revizora i revizorskih firmi (interna kontrola) i javnog nadzora revizije (eksterna kontrola)².

Nova Osma direktiva reguliše **uspostavljanje sistema kontrole kvaliteta rada revizora i revizorskih firmi**. Sistem kontrole kvaliteta revizije na nivou revizorske firme treba da bude organizovan tako da obezbedi nezavisnost revizora pri donošenju zaključaka. Obezbeđenje kvaliteta revizije je glavno sredstvo za uveravanje javnosti i regulatornih tela da revizori i revizorske firme posluju uvažavajući revizorske standarde i etička pravila. Evropska inicijativa za obezbeđenje kvaliteta revizije ima za cilj da postavi referentni nivo za sisteme obezbeđenja kvaliteta zemalja članica. Pitanje obezbeđenja kvaliteta dotaknuto je i ranije u Zelenoj knjizi Komisije o ulozi, položaju i odgovornosti revizora u EU 1996. godine, u sopštenju Revizija u EU, put napred 1998. godine, preporuci Komisije - Obezbeđenje kvaliteta revizije u EU – minimalni zahtevi 2000. godine. Međutim, i pored pomenutih pokušaja za ujednačavanjem kontrole kvaliteta u zemljama EU i dalje je bila prisutna raznolikost u nacionalnim sistemima obezbeđenja kvaliteta u pogledu obima ispitivanja kvaliteta, obaveznosti ili dobrovoljnosti sprovođenja kontrole kvaliteta, kao i po pitanju javnog izveštavanja o tome ili ne. Nova Osma direktiva pooštrava nadzor nad revizijskom profesijom, uspostavlja pravila za obezbeđenje kvaliteta revizije, navodi pravila o nezavisnosti i etičnosti i nameće upotrebu revizijskih standarda visokog kvaliteta za sve revizije. Nova direktiva je dala predloge za poboljšanje kvaliteta rada revizora i revizorskih firmi:

² Nova Osma direktiva obuhvata sledeća poglavlja: I Definicije pojmova, II Obrazovanje, kontinuirana edukacija i međusobno priznavanje kvalifikacija, III Registrovanje revizora, IV Profesionalna etika, nezavisnost, objektivnost, poverljivost i profesionalna tajna, V Standardi revizije i izveštavanje, VI Kontrola kvaliteta revizije, VII Istražne radnje i disciplinske mere, VIII Javni nadzor IX Imenovanje revizora i prekidanje saradnje, X Posebne odredbe koje se odnose na obaveznu reviziju preduzeća od javnog interesa, XI Međunarodni aspekti i XII Prelazne i završne odredbe.

- Uključivanje načela da je revizor grupe odgovoran za izveštaj o reviziji konsolidovanih finansijskih izveštaja grupe preduzeća.
- Zahtev za postojanjem nezavisnih komiteta za reviziju u svim preduzećima koja kotiraju na berzi.
- Pобољшanje programa edukacije revizora, koje uključuje poznavanje MRS, MSFI i MSR.
- Zakonska podrška načelu nezavisnosti revizora.
- Obaveza za zemlje članice da postave pravila za nadoknade za reviziju kako bi osigurale kvalitet revizije i sprečile pružanje revizorskih usluga po niskim nadoknadama koje bi se kompenzovale prihodima od nerevizijskih usluga.
- Uvođenje zahteva za zemlje članice da organizuju sistem obezbeđenja kvaliteta revizije u skladu sa jasno definisanim načelima.
- Obaveza zemalja članica da uvedu efikasne istražne i disciplinske sisteme.
- Obaveza uvođenja pravila koja se odnose na imenovanje i ostavke revizora i revizorskih firmi i uvođenje zahteva da preduzeća dokumentuju svoju komunikaciju sa revizorom ili revizorskom firmom.
- Uvođenje godišnjeg izveštavanja o transparentnosti rada za revizorske firme.
- Zahtev da se pregled kvaliteta revizije vrši najmanje jednom u šest godina, a za revizore i revizorske firme koje vrše reviziju preduzeća koja kotiraju na berzama u EU najmanje jednom u tri godine.

Nova Osma direktiva bavi se i **regulisanjem javnog nadzora nad radom revizije** u zemljama članicama EU. Zahtev za javnim nadzorom revizije treba da omogući obezbeđenje kvaliteta u obavljanju revizije i izražavanju mišljenja. Cilj mehanizma javnog nadzora je povećanje poverenja i verodostojnosti u finansijsko izveštavanje. Javni nadzor treba da omogući da revizorska profesija deluje u javnom interesu na najvišem nivou kvaliteta. Evropska komisija je utvrdila merila za sisteme obezbeđenja kvaliteta i eksplicitno navela da ti sistemi i disciplinski režimi moraju da budu povezani na nacionalnom nivou. Tako nova Osma direktiva zahteva od zemalja članica EU da organizuju efikasan sistem javnog nadzora za sve revizore i revizorske firme. Taj sistem treba da bude nezavistan od revizorske profesije, tako da njime rukovode ljudi koji poseduju adekvatna znanja i iskustvo iz oblasti revizije, ali koji trenutno ne rade u revizorskoj praksi. Sistem javnog nadzora treba da omogući nadzor nad postupcima odobravanja i registracije revizora i revizorskih firmi, usvajanjem etičkih standarda i standarda interne kontrole kvaliteta, implementacijom kontinuiranog usavršavanja, kontrolom kvaliteta, preduzimanjem istražnih radnji i disciplinskih mera. Takođe, direktiva zahteva od zemalja članica da formiraju jedno ili više ovlašćenih tela kojima će preneti navedene odgovornosti.

Javni nadzor je bitan element za obezbeđenje poverenja u revizijsku funkciju. Sa razvojem tržišta kapitala u EU, Evropska komisija je oformila i Evropsku grupu tela za nadzor revizije (EGAOB). Ova grupa treba da pruži tehničku stručnost za uspešnu implementaciju Osme direktive, uključujući i pitanja vezana za usvajanje MSR, obezbeđenje kvaliteta revizije, odnose s trećim zemljama i inspekcije. EU je prihvatila i upotrebu MSR i MSKK, pored Osme direktive i saopštenja. Takođe, Evropska komisija je imala u vidu usvajanje SOX zakona iz 2002. godine, mera SEC-a i PCAOB u SAD. Iako Komisija prihvata ciljeve SOX-a i podržava mnoge njegove mere, razlike u pravnom okruženju i kulturi EU zahtevaju da i SAD prihvati neke jednako efikasne evropske mere. Globalno tržište ne može biti postignuto ukoliko EU i SAD ne prepoznaju ekvivalentnost regulatornih sistema kontrole kvaliteta (Soltani 2010, 177).

Početakom 21. veka u zemljama EU došlo se do zaključka da se više ne može prihvatiti samoregulacija od strane računovodstvene profesije i da je neophodan javni nadzor van profesije koji treba da obezbedi zaštitu interesa korisnika finansijskih izveštaja i javnosti. To je na izvestan način dovelo do toga da profesionalne organizacije gube značajne ingerencije koje prenose na nove organe koji treba da se formiraju u sistemu javnog nadzora nad revizijom. Jedna od tih prenetih ingerencija je kontrola kvaliteta rada revizora koja se vrši od strane inspektora sa iskustvom u reviziji, ali koji nisu zaposleni u revizorskoj firmi, a ne od strane kolega revizora (Andrić, Krsmanović, Jakšić 2009, 43). Sistem javnog nadzora treba da nastoji da bude nezavistan od uticaja revizora i revizorskih firmi i mora da bude zakonski regulisan.

5. Kontrola kvaliteta i javni nadzor u reviziji u SAD

U SAD postoji duga tradicija kontrole kvaliteta revizije. Ono što je karakteristično za američki sistem kontrole od početka razvoja jeste postojanje više oblika kontrole revizije. Veliki finansijski skandali u SAD doprineli su smanjenju poverenja investitora u finansijske izveštaje i njihovu reviziju, tako da je politika kontrole kvaliteta revizije znatno izmenjena donošenjem SOX zakona iz 2002. godine.

Pre donošenja SOX zakona u sistem kontrole kvaliteta revizije bili su uključeni: Komisija za hartije od vrednosti (SEC), Američki institut ovlašćenih javnih računovođa (AICPA), SEC-ova sekcija za praksu Američkog instituta ovlašćenih javnih računovođa (SECPS), Komitet za analizu kontrole kvaliteta (QCIC), Odbor za standarde nezavisnosti (ISB), Odbor za profesionalni nadzor (POB) (kao kombinacija javnog nadzora i samoregulacije) i državni računovodstveni odbori. U domenu samoregulacije, istraživanja kršenja pravila i donošenja disciplinskih mera bio je značajan AICPA-ov Izvršni odbor za

profesionalnu etiku (PEEC), koji je bio zadužen za razmatranje neadekvatnog ponašanja pojedinaca, i Komitet za analizu kontrole kvaliteta (QCIC), koji je bio zadužen za razmatranje neadekvatnog rada firmi.

U SAD se u cilju kontrole kvaliteta primenjuju opšteprihvaćeni standardi revizije (SAS No. 25), standardi kontrole kvaliteta (SQCS No.2 i No.3) i nezavisnosti, uz uvažavanje etičkih načela. Pre SOX zakona, AICPA je bio zadužen za usvajanje pomenutih standarda, dok se posle njegovog usvajanja ova nadležnost prenosi na Odbor za javni nadzor revizorskih firmi (PCAOB). Ovaj odbor je usvojene standarde od strane AICPA prihvatio kao prelazne standarde i dobio nadležnost usvajanja novih standarda, naročito onih koji se odnose na područje kontrole kvaliteta revizije uz obavezu uvažavanja mera SEC-a.

Korporativni skandali u SAD uticali su da najznačajnije promene u reviziji budu u oblasti kontrole kvaliteta. Okvir samoregulacije revizije bio je na udaru i zahtevane su promene u smislu uvođenja javnog nadzora nad radom revizora. U tom smislu SOX zakon se u odeljku 103 posebno bavi revizijom, kontrolom kvaliteta revizije i etičkim pravilima. Ovaj zakon je inicirao značajne promene:

- formiranje Odbora za javni nadzor revizorskih firmi (PCAOB),
- uvođenje nadzorne uloge komiteta za reviziju nad eksternim revizorom i
- direktno uključivanje donosioca regulative (SEC-a, NYSE, NASDAQ i AMEX) u kontrolu kvaliteta revizije.

Pre SOX zakona za poboljšanje kvaliteta revizije i finansijskog izveštavanja, zaštitu javnosti i jačanje nezavisnosti revizora bio je zadužen Odbor javnog nadzora (POB). **SOX zakon je ovlastio PCAOB za uspostavljanje revizijskih standarda, standarda koji se odnose na kontrolu kvaliteta i etička pravila.** Time je stvorena osnova za zamenu okvira samoregulacije revizorske profesije. PCAOB preuzima aktivnosti koje je pre obavljao AICPA, a odnose se na kontrolu kvaliteta revizije i disciplinske mere. Cilj formiranja ovog odbora jeste unapređenje javnog interesa u izdavanju tačnih i objektivnih revizorskih izveštaja. Izdvojile su se četiri dužnosti ovog odbora:

1. registrovanje revizorskih firmi,
2. donošenje revizijskih standarda, standarda kontrole kvaliteta i standarda nezavisnosti,
3. inspekcija firmi koje sprovode reviziju i
4. sprovođenje istražnih i disciplinskih postupaka.

Sve **revizorske firme** (američke i strane) koje vrše reviziju preduzeća koja učestvuju na američkim finansijskim tržištima moraju se **registrovati pri PCAOB-u.**

SOX zakon je PCAOB-u dao nadležnost da usvoji AICPA standarde (revizijske, kontrole kvaliteta i standarde nezavisnosti) ili da sam donosi

standarde. Odbor je aprila 2003. godine usvojio Opšteprihvaaene standarde revizije (GAAS), razvijene od strane AICPA kao privremene standarde. Uporedo sa tim odbor je postavljao i svoje standarde i to su najpre bili standardi za overavanje. Takođe, odbor je formirao savetodavnu grupu za standarde koja se sastoji od 25 članova sa iskustvom u oblasti računovodstva, revizije, korporativnog upravljanja, investicija i finansija, a koja ima za zadatak da pomogne odboru pri uspostavljanju standarda.

SOX zakon predviđa da PCAOB treba da vrši inspekciju firmi koje obavljaju reviziju. PCAOB je 2003. godine obavio „ograničene postupke inspekcije“ u četiri najveće revizorske firme³, da bi od 2004. godine krenuo sa potpunom inspekcijom. Odbor proverava da li je bilo kršenja pravila i standarda koje je on usvojio, pravila SEC-a, profesionalnih standarda i politika kontrole kvaliteta rada revizorske firme, a o tome izveštava SEC i odgovarajuća državna regulatorna tela, kao i revizorske firme putem pisma odgovora revizorskoj firmi. Ukoliko revizorska firma ne pristupi rešavanju problema u roku od godinu dana od dana izveštavanja o inspekciji, sledi izveštavanje javnosti o tome.

Za sprovođenje istražnih radnji i disciplinskih postupaka zadužen je PCAOB umesto SEC-ove sekcije za praksu (SECPS). On sprovodi istragu i preduzima disciplinske mere u slučaju kada revizori krše profesionalna i etička pravila, pa može čak i da oduzme prava revizorskim firmama za obavljanje revizije.

SOX zakon je u okviru svojih reformi uveo i direktnu odgovornost komiteta za reviziju za nadgledanje rada eksternog revizora. Dolazi do promene u fokusu komiteta za reviziju u smislu da se on okreće od prošlosti ka budućnosti. Komitet za reviziju postaje komunikacioni kanal između internih i eksternih revizora, menadžmenta, zaposlenih i upravnog odbora (Jakšić 2009, 364). Nezavisna revizija je neophodna za pouzdano finansijsko izveštavanje, a komitet za reviziju može da podstakne nezavisnog revizora i doprinese visoko kvalitetnom finansijskom izveštavanju. Komitet za reviziju preporučuje izbor nezavisnog revizora, pa ako treba i njegovu zamenu, dok je revizor direktno odgovoran komitetu i skupštini akcionara (vlasnicima). Komitet za reviziju je povezan sa eksternim revizorima po nekoliko osnova (Soltani 2010, 112-113):

- komitet za reviziju ima autoritet da odobri sve naknade i uslove revizijskog angažmana, kao i nerevizijskih angažmana koje obavlja revizor i treba da obezbedi da revizija finansijskih izveštaja ne bude kompromitovana;
- komitet za reviziju treba da sagleda obim revizorskog posla i pristup revizoru nakon imenovanja revizora, a da nakon izvršene revizije razmotri rezultate pregleda sa revizorom;

³ “Ograničeni postupci inspekcije” podrazumevali su: sagledavanje i razumevanje politika, pravila, metodologija i programa usavršavanja firme, posećivanje uprava, provera radnih papira u određenim područjima odabranih revizorskih angažmana.

- komitet za reviziju je direktno odgovoran za nadzor rada eksternog revizora, uključujući rešavanje neslaganja između menadžmenta i revizora oko finansijskog izveštavanja, dok eksterni revizor direktno odgovara komitetu i upravnom odboru;
- komitet za reviziju treba da bude informisan o svim poteškoćama na koje je revizor naišao u angažmanu, uključujući ograničenja u radu (u pristupu informacijama, u uslovima sprovođenja aktivnosti i sl.) i značajna neslaganja s menadžmentom;
- komitet za reviziju treba da zaštiti eksterne revizore od otkaza koji može da usledi zbog nesporazuma sa menadžmentom oko izdavanja mišljenja sa rezervom (recimo izdavanje izveštaja revizora sa rezervom vezanom sa trajnošću poslovanja ili kao rezultat loših odnosa sa menadžmentom)⁴.

SOX zakon je predvideo i promene u nadzornoj ulozi SEC-a. Jedno od značajnih ovlašćenja koja ima SEC ogleda se u **sprečavanju i otkrivanju nepravilnosti, kao i pokretanju disciplinskih postupaka protiv nezavisnih revizora i odlučivanje o tome koji će se slučajevi sudski goniti.** Poseban sektor unutar SEC-a istražuje kršenja Zakona o hartijama od vrednosti i po potrebi savetuje postupke SEC-u o pokretanju postupka na saveznom sudu ili pred sudijom upravnog prava i pregovara o nagodbama u ime SEC-a.

SEC ima i ovlašćenje da **nadgleda aktivnosti i odluke FASB-a**⁵, u smislu nadzora nad uspostavljanjem standarda u praksi i toga da li standardi služe javnom interesu i zaštiti investitora. Članovi SEC-a i FASB-a rede zajedno na tome da se poboljša postupak uspostavljanja standarda uključujući i potrebu za blagovremenim promenama. Takođe, nadzire i aktivnosti ASB⁶ koji je uspostavila AICPA da bi se uspostavili revizijski standardi uz obezbeđenje kontinuiranog poboljšanja procesa revizije.

SEC se bavi i **nadzorom privatnog sektora**, donošenjem tumačenja koja se odnose na računovodstvene standarde privatnog sektora, kao i **nadgledanjem međunarodnih tela koja uspostavljaju računovodstvene i revizijske standarde i standarde nezavisnosti.**

⁴ Empirijska studija koju su sproveli Carcello J.V. i Neal T.I. 2003. godine i objavili u radu „Audit committee characteristics and auditor dismissals following „new“ going concern reports“, pokazala je da, ukoliko se u komitetu za reviziju nalaze direktori povezani sa preduzećem ili članovi koji imaju akcije preduzeća, veća je verovatnoća za otpuštanje eksternog revizora koji je dao mišljenje sa rezervom zbog problema sa trajnošću poslovanja. S druge strane, ukoliko su članovi komiteta za reviziju sa više iskustva u upravljanju, ređe će se odlučiti na otpuštanje revizora. Takođe, u istoj studiji je ukazano da klijenti, koji otpuštaju svoje revizore nakon izdavanja mišljenja sa rezervom, u većem procentu otpuštaju i članove komiteta za reviziju nego klijenti koji zadržavaju svoje revizore. To je zato što klijenti koji otpuštaju revizore mogu otpustiti i članove komiteta za reviziju koji su glasali za zadržavanje revizora.

⁵ Financial Accounting Standards Board – Odbor za standarde finansijskog računovodstva

⁶ Auditing Standards Board – Odbor za revizijske standarde

U slučaju finansijske prevare preduzeća, koje kotira hartije od vrednosti na berzi, SEC istražuje i ulogu eksternog revizora. Na osnovu istraživanja SEC može uključiti revizora kao saokrivljenog u postupku protiv preduzeća ili pokrenuti poseban postupak protiv revizora. Postoje dva osnovna načina na koja SEC preduzima postupke protiv revizora. Prvi podrazumeva diskvalifikovanje revizora u obavljanju revizorskog posla zbog nedostatka kvalifikacije, poštenja ili upuštanja u neetička ponašanja ili kršenja Zakona o hartijama od vrednosti (moguća je suspenzija ili trajno diskvalifikovanje revzorske firme ili revizora). Drugi način na koji može postupiti SEC protiv revizora jeste pokretanje sudskog postupka u kome se izriče sudska zabrana ili nalog za obustavljanje i prestanak obavljanja delatnosti. Postupci protiv revizorskih firmi i revizora koje preduzeima SEC poznati su kao AAER-ovi postupci, odnosno postupci u kojima Komisija sažima računovodstvene i revizorske postupke, a koji su kodificirani u nizu izveštaja o sprovedenim postupcima. Ovakvi postupci mogu imati negativne posledice na revizore i njihove firme jer osim sankcija SEC-a podrazumevaju i gubitak ugleda i loš publicitet.

SEC može, takođe, **da izda poruke upozorenja revizorima** sa ciljem da se: obezbedi kontrola kvaliteta rada, ukaže na postojanje prevara od strane klijenta, održi nezavisnost u nastupu i mišljenju ili ostvari etičko profesionalno ponašanje (Feroz, Patrik, Pastena 2003, 110).

SEC je 2002. godine **predložila pravila za uspostavljanje okvira za poboljšanje kvaliteta finansijskog izveštavanja kroz poboljšanje javnog nadzora nad procesom revizije**, što bi trebalo da vrati poverenje investitora. Predviđeno je i formiranje posebnog Odbora za javnu odgovornost (PAB) koji bi bio zamena za samoregulaciju kojoj je računovodstvena i revizorska profesija bila podvrgnuta do 2002. godine.

Zaključak

Izbijanje velikih finansijskih skandala i ekonomske krize početkom 21. veka dovelo je do ozbiljnih preispitivanja u vezi finansijskog izveštavanja i revizije finansijskih izveštaja, što je rezultiralo pojačanjem nadzora nad revizijom. Obezbeđenje kontrole kvaliteta revizije postalo je predmet interesovanja profesionalnih organizacija, regulatornih tela i države. Uspostavljanje efikasnog sistema kontrole kvaliteta revizije treba da obezbedi da rezultati revizije ispune očekivanja zainteresovanih stejkholdera i odgovori na izazove sa kojima se revizori suočavaju u postupku revizije. Zato su svi subjekti zainteresovani za pouzdanost revizorskog izveštaja i usluga uključeni u taj proces: ovlašćeni revizor, revizorska firma, profesionalne organizacije i javnost, uključujući i državu.

Značaj kontrole kvaliteta je u tome što ona umanjuje rizik od nepouzdanih revizija čime obezbeđuje kvalitetnije i objektivnije finansijsko izveštavanje i

povećava sigurnost investitora na tržištu kapitala, kao i drugih stejkholdera. Kontrola kvaliteta revizije se ostvaruje na dva nivoa kao interna i eksterna kontrola. Interna kontrola kvaliteta revizije se sprovodi na nivou revizorske firme i revizorskog angažmana. Eksterna kontrola kvaliteta se ostvaruje od strane profesionalnih organizacija i njihovih regulatornih tela i posebno kroz sistem javnog nadzora.

Standardizacija kontrole kvaliteta revizije podrazumeva uspostavljanje regulatornog okvira za uspešno implementiranje kontrole revizije. Kao najpoznatiji standardi namenjeni kontroli kvaliteta revizije poznati su MSKK 1 – „Kontrola kvaliteta za firme koje vrše reviziju i pregled finansijskih izveštaja i druge usluge uveravanja i srodne usluge“ i MSR 220 – „Kontrola kvaliteta za reviziju finansijskih izveštaja“, čije su poslednje zvanične verzije rezultat Clarity Projecta realizovanog od strane IAASB.

U EU obezbeđenje kontrole kvaliteta revizije postaje predmet interesovanja regulatornih i profesionalnih tela u cilju obezbeđenja zahteva jedinstvenog tržišta i harmonizacije kvaliteta revizije u zemljama članicama. Pitanja vezana za obezbeđenje kontrole kvaliteta revizije ugrađena su u Osmu direktivu EU i dobijaju na značaju nakon izmena nastalih 2006. godine. Sa ovom direktivom zemlje članice EU su uskladile svoja zakonodavstva, uz primenu MSKK i MSR i usaglašavanje sa SOX zakonom i merama SEC-a i PCAOB u SAD. Generalni stav je da se samoregulacija revizorske profesije više ne može prihvatiti i da je potreban nadzor, kako na nivou revizorske firme i angažmana, tako i javni nadzor revizije. To je dovelo do toga da su profesionalne organizacije izgubile izvesne ingerencije koje su prenete na nove organe.

Kontrola kvaliteta revizije u SAD ima dugu tradiciju. Oblast kontrole kvaliteta revizije u SAD regulišu opšteprihvaćeni standardi revizije, standardi kontrole kvaliteta i nezavisnosti, uz poštovanje etičkog kodeksa. U sistem kontrole kvaliteta revizije u SAD i pre donošenja SOX zakona bile su uključene brojne profesionalne organizacije i njihova regulatorna tela. Korporativni skandali u SAD uticali su da se dalje radi na poboljšanju kontrola kvaliteta revizije, pre svega jačanjem javnog nadzora. To je regulisano SOX zakonom koji je doneo značajne promene u oblasti kontrole kvaliteta revizije: PCAOB je zadužen za jačanje javnog nadzora, insistira se na nadzornoj ulozi komiteta za reviziju i zahteva se direktno uključivanje donosioca regulative u javni nadzor.

Literatura

- Andrić, M., Krsmanović, B., Jakšić, D. (2009) *Revizija-teorija i praksa*, Subotica: Ekonomski fakultet
- Arens, A., A., Elder, J., R., Beasley, S., M. (2003) *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*, Prentice Hall, New Jersey
- Audit Quality an IAASB Perspective. (2011) International Auditing and Assurance Standard Board, International Federation of Accountants
- Audit Quality, Global Challenges, Audit Quality: challenges for international consistency. (2010) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW
- 2004/2005 Audit Quality Inspections, Public Report. (2005) Financial Reporting Council, Audit Inspection Unit, London
- Carcello, J., V. i Neal, T., I. (2003) Audit committee characteristics and auditor dismissals following "new" *going concern reports*, *The Accounting Review*, 78(1): 95-117
- Directive 2006/43/EC of the European Parliament and Council, Official Journal of the European Union, English version (2006) L157
- Feroz, E., H., Patrik, K., Pastena, V., S. (2003) The financial and market effects of the SEC' accounting and auditing enforcement releases, *Journal of Accounting Research*, 29: 107-145.
- Eilifsen, A., Messier, W., Glover, S., Prawitt, D., (2010) *Auditing & Assurance Services*, McGraw-Hill, Second International Edition, London
- Francis, Jere (2011) A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30 (2): 125-152
- European Commission, (2003) Audit of Company Accounts: Commission Sets Out Ten Priorities to Improve Quality and Protect Investors, Press Release IP/03/715
- Jakšić, D. (2009) Uloga i položaj revizijskog komiteta u korporativnom upravljanju, XL Simpozijum – 40 godina računovodstva i poslovnih finansija – dometi i perspective, Zlatibor, SRRS, 357-372
- Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. (2010) International Federation of Accountants, Part I, New York
- Harrison, Paul (2011) Quality Controls in Auditing Firms. *Accountancy Ireland*, 43 (3): 22-24
- Promoting Audit Quality. (2006) Financial Reporting Council, Discussion Paper, London
- Soltani, B., (2010) *Auditing: An International Approach*, MATE d.o.o. Zagreb
- Stojilković, M., Bonić, Lj. (2009) *Revizija i kvalitet finansijskog izveštavanja – dometi i perspective razvoja*, XL Simpozijum – 40 godina računovodstva i poslovnih finansija – dometi i perspective, Zlatibor: SRRS, 146-179
- The Audit Quality Framework. (2008) Financial Reporting Council, London

QUALITY CONTROL AND PUBLIC OVERSIGHT OF EXTERNAL AUDIT

Abstract: Quality control of external audit should ensure that the audit results meet the expectations of stakeholders and also respond to all the challenges the audit faces. The process of quality control of external audit includes all subjects who have an interest in the reliability of audit reports and provision of a high level of audit services: certified auditors, audit firms, professional auditing organizations and the public. In the early 21 century, the outbreak of financial scandals and economic crisis has created the need for increased public oversight over the audit. In this sense, quality control of external audit has become a subject of interest to professional organizations, regulatory bodies and governments. These subjects tighten the monitoring of the audit profession, establish rules for assurance of audit quality control and impose the use of high quality auditing standards for all audits.

Keywords: audit quality control, public oversight of audit