



The World Bank Centre for Financial Reporting Reform

# Obuka za revizore iz Međunarodnih standarda revizije

**REPARIS**

u saradnji sa

**Savezom računovođa i revizora Republike Srpske**

26. juni 2012. godine  
Vlada Republike Srpske  
Trg Republike Srpske 1, Banja Luka

## Biografije govornika



### **Akram El-Shorbagi**

*Viši stručnjak za finansijsko upravljanje, Svjetska banka*

Mr El-Shorbagi je viši stručnjak za finansijsko upravljanje u Svjetskoj banci, baziran u Kairu, u Egiptu, od 2004. godine. U Centru za reformu finansijskog izvještavanja je u okviru programa razmjene osoblja i tu je uključen u Program tehničke podrške za finansijsko izvještavanje za nove države članice EU (Financial Reporting Technical Assistance Program, FRTAP) i u inicijativu za izvještaje o poštivanju standarda i kodeksa u računovodstvu i reviziji (Reports on the Observance of Standards and Codes Accounting and Auditing, ROSC). Prije nego što se priključio Svjetskoj banci, tri godine je radio kao finansijski rukovodilac za kompaniju Kraft Foods, a zatim 3 godine kao kontrolor za regiju Mediterana u kompaniji Transocean International. Gospodin El-Shorbagi počeo je svoju karijeru u revizorskoj kući PriceWaterhouseCoopers kao revizor. Svoje značajno iskustvo u reviziji nadopunio je radom na monitoringu i jačanju interne kontrole, kao u kompaniji Kraft Foods, tako i u kompaniji Transocean, kao dio svojih rukovodećih dužnosti. Gospodin El-Shorbagi ima zvanje ovlaštenog računovođe za javni sektor u Sjedinjenim Državama, a u Egiptu je stekao univerzitetsku diplomu u oblasti računovodstva i poslovne administracije.



### **Pascal Frèrejacque**

*Viši službenik za operacije, Svjetska banka*

Gospodin Frèrejacque se priključio Svjetskoj banci u septembru 2007. godine na poziciji višeg službenika za operacije i on radi na svim programima koje vodi CFRR: na izvještajima ROSC za računovodstvo i reviziju, na programu REPARIS, te na Programu tehničke podrške za finansijsko izvještavanje za nove države članice EU (Financial Reporting Technical Assistance Program, FRTAP). On je glavni autor izvještaja ROSC za računovodstvo i reviziju za Bosnu i Hercegovinu, Rumuniju, Tadžikistan, te Turkmenistan. U okviru programa REPARIS on vodi aktivnosti Zajednice prakse za finansijsko izvještavanje, kao i seriju seminara o Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja za finansijske supervizore, a uz to je i rukovodilac za odnose sa zemljom za Bosnu i Hercegovinu i Hrvatsku. Pored iskustva u okviru CFRR, izgradio je i dubinsko razumijevanje pitanja iz finansijskog sektora, radeći sa međunarodnim računovodstvenim kućama u bankarskom sektoru i za Međunarodni monetarni fond. Karijeru je otpočeo radeći za privatnu konsultantsku kuću, sprovodeći procjene vrijednosti i due diligence izvještaje za spajanja i kupovine za velike korporacije. Gospodin Ima post-mastersku diplomu iz računovodstva, finansija i poslovne administracije, kao i master diplomu iz ekonomije sa Univerziteta u Parizu.

## **Obuka o izabranim temama za sprovođenje revizije u okviru Međunarodnih standarda revizije (ISA)**

Juni 2012. godine, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Luka

## Utorak, 26. juni 2012. godine

### 16:30 Uvod u aktivnosti Centra za reformu finansijskog izvještavanja (Centre for Financial Reporting Reform, CFRR)

Pascal Frèrejacque, viši službenik za operacije, Svjetska banka, Centar za reformu finansijskog izvještavanja

*Uvod u aktivnosti CFRR*

### 16:45 Ocjena rizika / materijalnost revizije

Akram El Shorbagi, viši stručnjak za finansijsko upravljanje, Svjetska banka

*Svrha procedura ocjenjivanja rizika je da se identifikuju i ocijene rizici od materijalnih grešaka u izvještajima. To se postiže kroz razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole. Informacije se mogu dobiti iz vanjskih izvora, kao što su Internet i poslovne publikacije, kao i iz unutrašnjih izvora, kao što su razgovori sa ključnim članovima osoblja. Razumijevanje subjekta je kontinualan i dinamičan proces prikupljanja, ažuriranja i analiziranja informacija kroz reviziju.*

*U okviru ove sesije razmatraće se ocjenjivanje rizika i korištenje profesionalnog prosuđivanja sa ciljem razumijevanja poslovnog okruženja i okolnosti koje mogu da postoje i koje mogu da dovedu do toga da u finansijskim izvještajima postoje materijalne greške (Standardi ISA 200 i 315). Takođe će se razmatrati pitanja materijalnosti u planiranju i sprovođenju revizije (Standard ISA 320), radi pomaganja revizorima pri adekvatnom primjenjivanju koncepta materijalnosti u planiranju i sprovođenju revizije.*

### 18:00 Uzorkovanje za revizije / dokumentovanje revizije i prikupljanje dokaza za reviziju

Akram El Shorbagi, viši stručnjak za finansijsko upravljanje, Svjetska banka

*Revizori planiraju reviziju tako da se ona obavi na djelotvoran način, a takođe pripremaju i dokumentaciju koja osigurava: (a) dovoljnu i prikladnu evidenciju o osnovi za izvještaj revizora; i (b) dokaz da je revizija bila planirana i sprovedena u skladu sa standardima ISA i primjenljivim odredbama zakona i propisa.*

- *U prvom dijelu sesije razmatraće se **uzorkovanje kao tehnika revizije** koja obezbjeđuje razumnu osnovu za to da revizor može da izvlači zaključke o populaciji iz koje je uzet uzorak. Sesija će biti fokusirana na definiciju i rizike uzorka za reviziju, kao i zahtjeve koje bi revizor trebalo da uzme u obzir kada kreira uzorak za reviziju (Standard ISA 530).*
- *Drugi dio sesije biće posvećen **važnosti dokumentovanja revizije** (Standard ISA 230) kao suštinski važnog elementa za obezbjeđivanje dokaza o osnovi koju je revizor koristio za donošenje zaključaka.*
- *U trećem dijelu sesije razmatraće se **kako bi revizor trebalo da dođe do dokaza** kako bi bio u mogućnosti da izvuče razumne zaključke na kojima može da utemelji revizorsko mišljenje (Standardi ISA 500 i ISA 501). Time će se naglasiti odnos između testova za planiranje revizije vezanih za interne kontrole i suštinskog testiranja.*

### 19:15 Računovodstvene procjene / izvještavanje o reviziji


Akram El Shorbagi, viši stručnjak za finansijsko upravljanje, Svjetska banka

*Revizor formira svoje revizorsko mišljenje na osnovu finansijskih izvještaja, na temelju evaluacije zaključaka koji su izvučeni iz dobijenih dokaza revizije, te da bi jasno izrazio to mišljenje u pisanom izvještaju koji takođe opisuje i osnovu za to mišljenje. Kao što se zahtijeva u Standardu ISA 315, revizor takođe treba da dođe do razumijevanja primjenljivog okvira finansijskog izvještavanja koji je relevantan za računovodstvene procjene.*

- *Prvi dio ove sesije imaće fokus na reviziju računovodstvenih procjena i objelodanjivanja vezana za to (Standard ISA 540).*
- *Drugi dio sesije odnosiće se na revizorski izvještaj (Standardi ISA 700, 705 i 706), te na to kako revizori izražavaju svoje mišljenje o finansijskim izvještajima, uključujući različite tipove mišljenja i naglasak na određena pitanja.*

### 20:30 Kraj obuke

Program REPARIS je omogućila velikodušna podrška  
sljedećih donatora

Austrian  
 Development Cooperation





LE GOUVERNEMENT  
DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG  
Ministère des Finances



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

---





# Izabrane teme vezane za sprovođenje revizije u skladu sa Međunarodnim standardima revizije (ISA)

Ovaj materijal za obuku zasnovan je na informacijama koje su dobijene iz

- a) Vodiča za korištenje standarda ISA u reviziji malih i srednjih subjekata, Tom 1 i 2, u izdanju IFAC-a i
- b) standarda ISA u izdanju IAASB-a



The World Bank Centre for Financial Reporting Reform

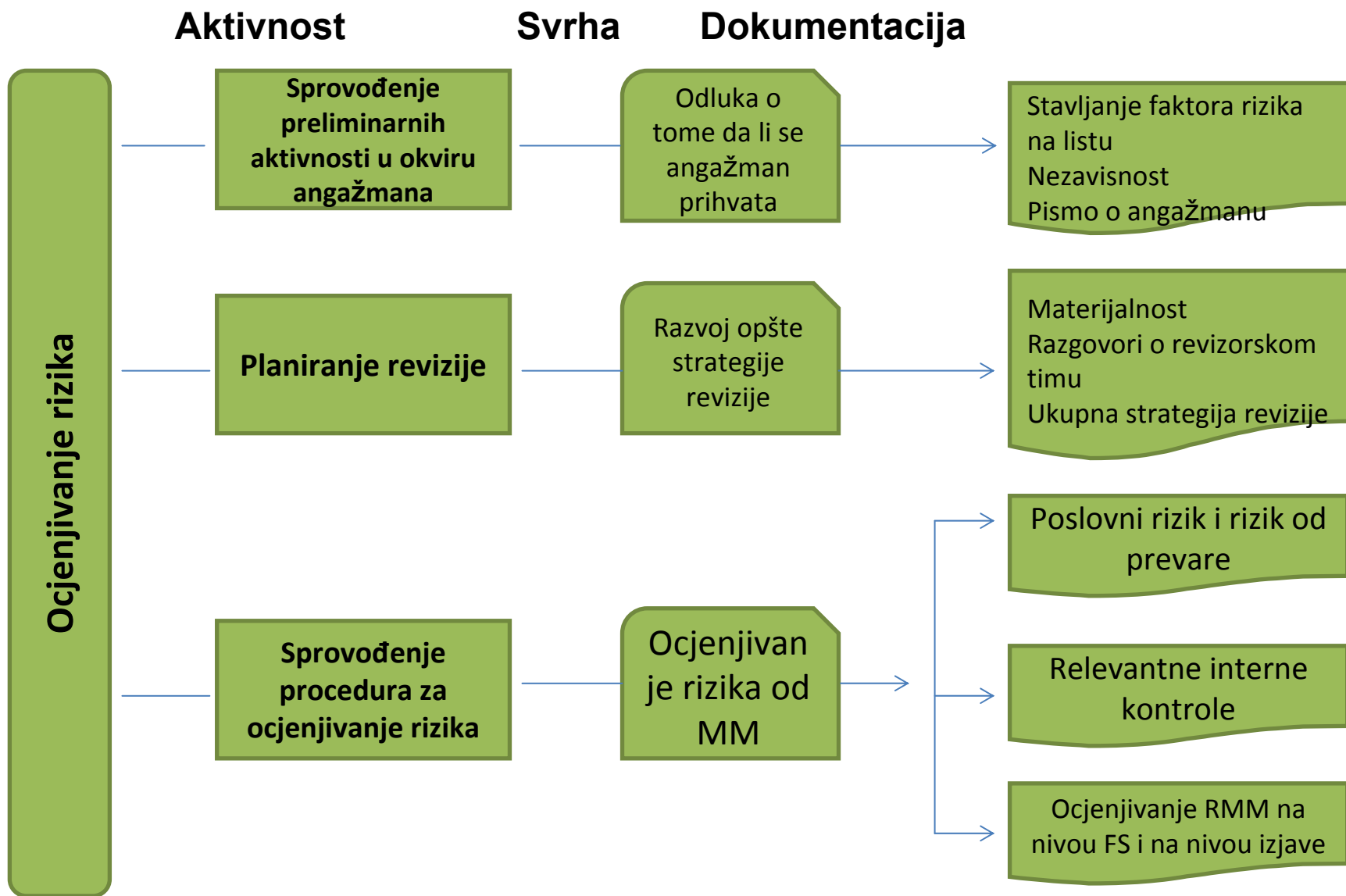


# Šta je rizik revizije? Zašto je revizorska procjena važna?

*Autor*



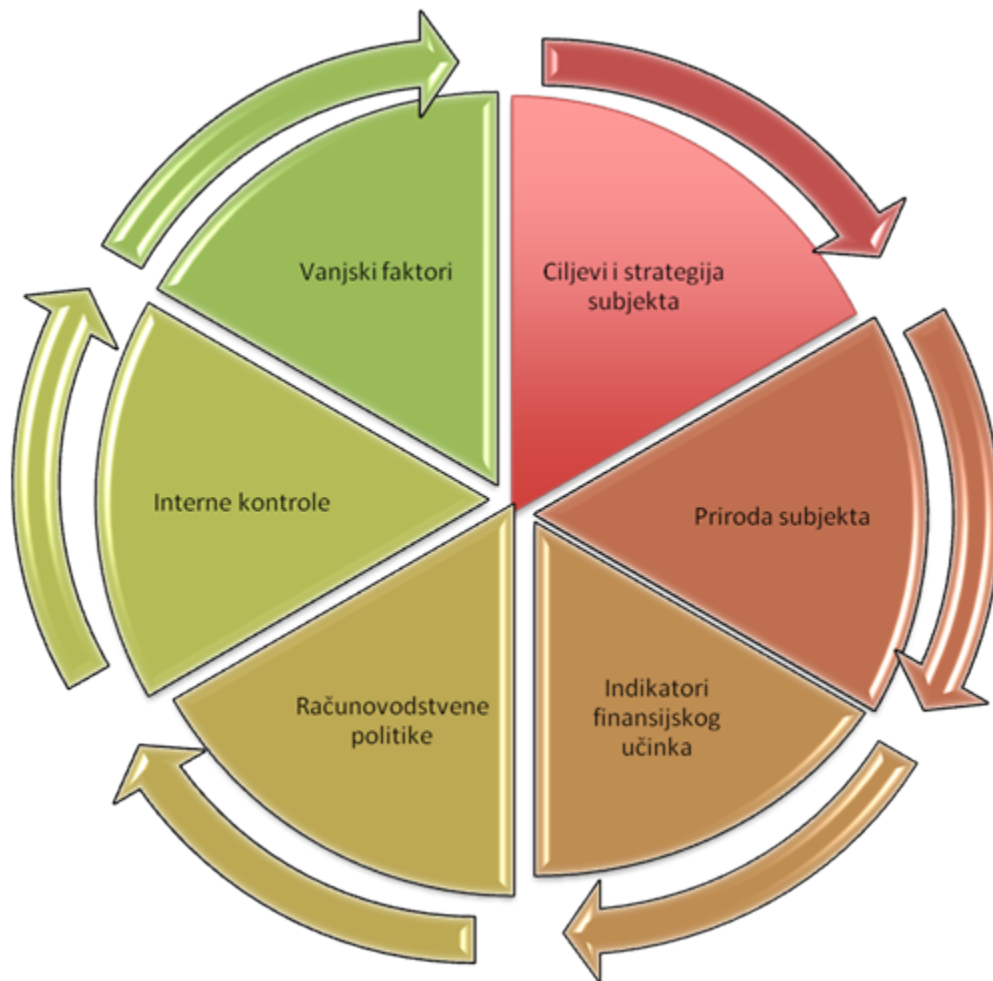
# Ocjenjivanje rizika



## Ocjenjivanje rizika zahtijeva da revizor osigura da ima adekvatno razumijevanje sljedećeg:

- » (a) Relevantne industrije, regulatornih, te drugih eksternih faktora.
- » (b) prirode subjekta, uključujući:
  - » (i) njegovo poslovanje;
  - » (ii) njegove strukture vlasništva i rukovođenja;
  - » (iii) tipove investicija koje entitet sprovodi i planira da sprovodi, uključujući investicije u subjekte posebnih namjena; i
  - » (iv) način na koji je subjekt strukturiran i kako se on finansiran, što treba da omogući revizoru
- » da razumije klase transakcija, salda na računima i objelodanjivanja koja se mogu očekivati u finansijskim izvještajima.
- » (c) izbora i primjene računovodstvenih politika kod tog subjekta,
- » (d) ciljeva i strategija subjekta, kao i onih sa tim povezanih poslovnih rizika koji mogu da rezultuju
- » Rizicima materijalno pogrešnih izjava.
- » (e) **razumijevanje interne kontrole**

Faktori rizika prikazani na ilustraciji mogu da djeluju odvojeno ili povezano i mogu da utiču na Rizik revizije.

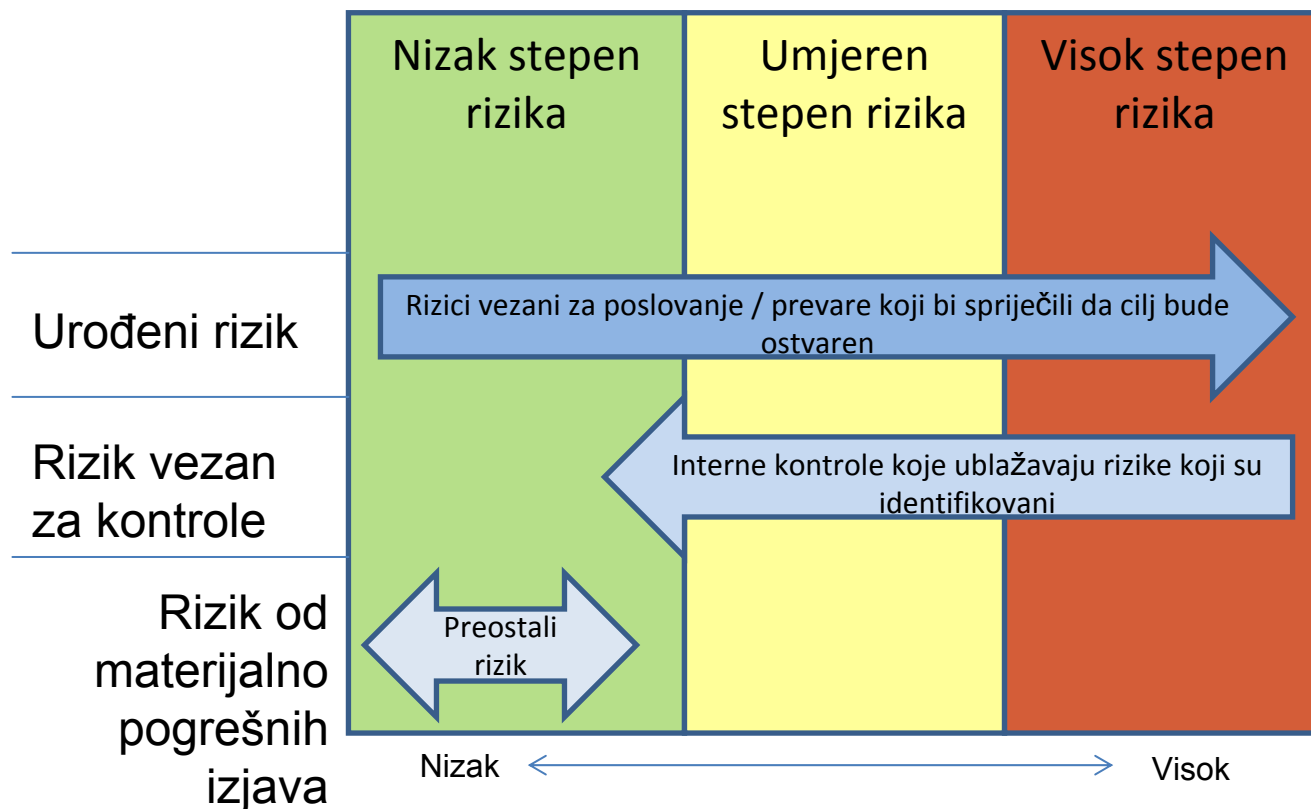


Na primjer: Promjene propisa vlade ili promjene u industriji (vanjski faktori) mogu da natjeraju ili podstaknu subjekt da uđe na nova poslovna područja na kojima ima malo iskustava (ciljevi i strategije subjekta). To može da dovede do kompleksnosti u poslovanju ili do nekompetentnosti osoblja (priroda subjekta), nerealnih indikatora učinka i nekonzistentnog korištenja računovodstvenih politika, što rezultuje slabim nadzorom uprave i neadekvatnim kontrolama.

- » Revizor primjenjuje Standard ISA 315 da ciljem *identifikovanja* onih pitanja koja će dovesti do neizvjesnosti (ili rizika) u finansijskim izvještajima. Razumijevanje koje se zahtijeva uključuje sljedeće:
- **Subjekt i njegovo okruženje**, što uključuje;
  - **interne kontrole** subjekta:

Standard ISA zahtijeva da revizor koristi Pristup zasnovan na riziku kada sprovodi reviziju. Procedure za ocjenjivanje rizika identifikuju i ocjenjuju rizik od materijalno pogrešnih izjava.

## Izloženost riziku od prevara i grešaka



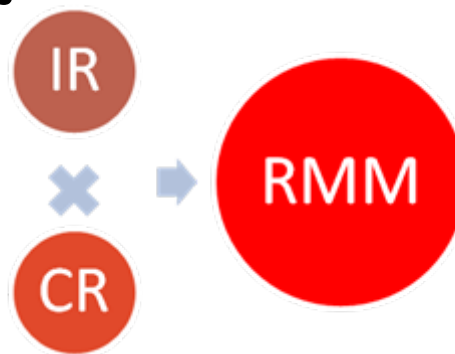
Grafikon pokazuje međusobne odnose između rizika i kontrole. Kontrola rizika ne ublažava urođeni rizik u potpunosti.

- » **Rizik od materijalno pogrešnih izjava (Risk of Material Misstatements, RMM):** Rizik od toga da su finansijski izvještaji u materijalnoj mjeri pogrešno predstavljeni prije početka ikakvih aktivnosti na reviziji.
- » **Rizik revizije (Audit Risk, AR):** to je rizik od toga da **revizor** izrazi neodgovarajuće mišljenje kada su finansijski izvještaji u materijalnoj mjeri pogrešno predstavljeni.
- » **Urođeni rizik (Inherent Risk, IR):** To je stepen osjetljivosti izjave u odnosu na pogrešan navod koji može biti materijalan, ili pojedinačno ili kada se spoji sa drugim pogrešnim navodima, bez razmatranja internih kontrola.
- » **Kontrolni rizik (Control Risk, CR):** To je rizik od toga da bi se pogrešan navod mogao pojaviti i da neće biti spriječen, ili otkriven i korigovan, na pravovremenoj osnovi, u sklopu interne kontrole subjekta.
- » **Rizik otkrivanja (Detection Risk, DR):** To je rizik od toga da revizor neće otkriti pogrešan navod koji postoji u izjavi i koji može biti materijalan, ili pojedinačno ili kada se spoji sa drugim pogrešnim navodima.

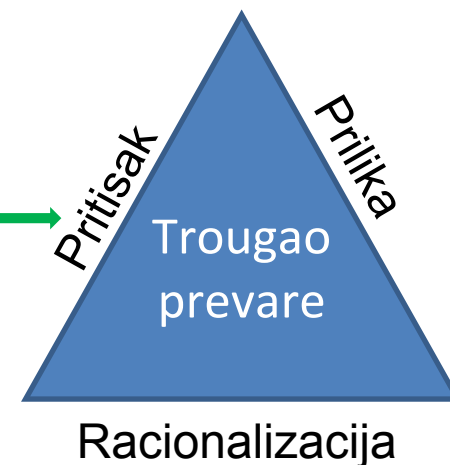
Ocjenjivanje rizika pomaže u identifikaciji rizika od materijalno pogrešnih navoda i rizika revizije:

$$RMM = IR * CR$$

$$AR = IR * CR * DR$$



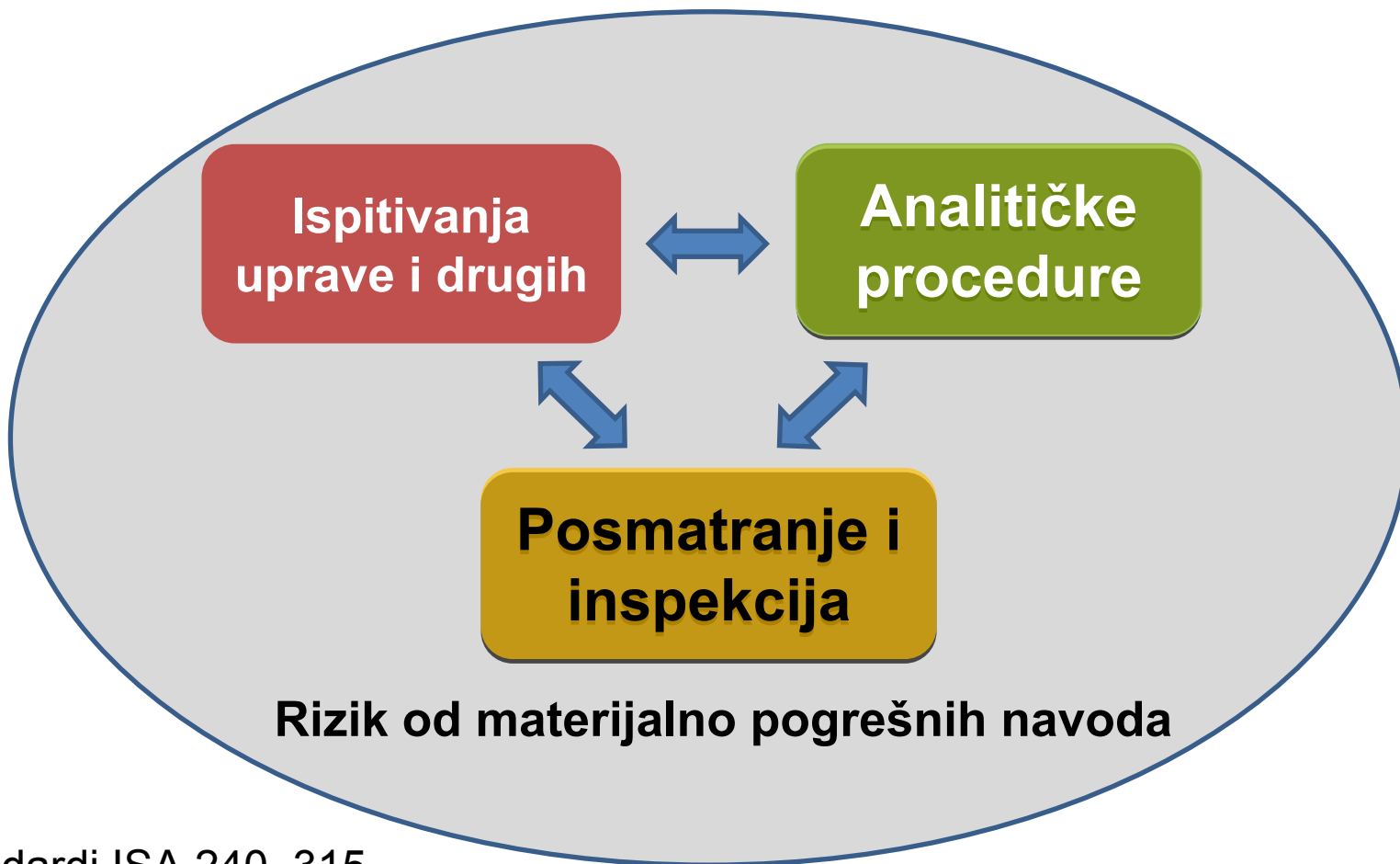
Kada se ocjenjuje rizik i dok se obavlja revizija uvijek treba imati na umu



- » **Urođeni rizik (Inherent Risk, IR):** Postoje faktori koji mogu da utiču na urođeni rizik na nivou subjekta, kao što su:
  - Integritet uprave, iskustvo uprave, neuobičajen pritisak na upravu, uslovi u industriji... itd.Faktori koji utiču na urođeni rizik na nivou salda na računu i na nivou transakcije:
  - Osjetljivost na pogrešne navode, kompleksnost, stepen prosuđivanja... itd.
- » **Kontrolni rizik (Control Risk, CR):** Postoje faktori koji mogu da utiču na kontrolni rizik, kao što su:
  - Razdvajanje dužnosti, adekvatna dokumentacija i evidencija, fizička kontrola nad sredstvima, politike i procedure u pisanom obliku, pouzdani sistemi računovodstva i izvještavanja, pouzdani mehanizmi ex-ante i ex-post pregleda... itd.
- » **Rizik otkrivanja (Detection Risk, DR):** Mnogi faktori mogu da utiču na rizik otkrivanja, kao što su: iskustvo i broj osoblja koje je zaduženo za reviziju, priroda, trajanje i opseg procedura revizije, rizik uzorkovanja... itd.



# Procedure koje se zahtijevaju za ocjenjivanje rizika (Standard ISA 315)



Standardi ISA 240, 315

## Ispitivanja uprave i drugih

### To uključuje:

- » Upite usmjerene prema onima koji su zaduženi za rukovođenje, što može pomoći revizoru da razumije okruženje u kojem se finansijski izvještaji pripremaju.
- » Upiti usmjereni ka osoblju interne revizije mogu da obezbijede informacije o procedurama interne revizije koje se sprovode u toku godine , vezano za dizajn i djelotvornost internih kontrola subjekta i to da li je uprava na zadovoljavajući način odgovorila na nalaze koji su rezultovali iz tih procedura.
- » Upiti usmjereni ka zaposlenima koji su uključeni u iniciranje, obradu ili evidentiranje kompleksnih ili neuobičajenih transakcija mogu da pomognu revizoru da ocijeni stepen prikladnosti izbora i primjene određenih računovodstvenih politika.
- » Upiti usmjereni ka pravnim savjetnicima koji rade u subjektu mogu da obezbijede

## Analitičke procedure

- » **Identifikovati:** Odnose unutar podataka, Razviti očekivanja vezana za moguće odnose između različitih tipova informacija za koje se razumno može očekivati da postoje. Gdje god je moguće, pokušavati koristiti nezavisne (tj. ne interno prikupljene) izvore informacija. Finansijske i nefinansijske informacije bi mogle da uključuju:
  - » Finansijske izvještaje za uporedive periode u prošlosti;
  - » Budžete, prognoze, te ekstrapolacije, uključujući ekstrapolacije iz privremenih ili godišnjih podataka; te informacije vezane za industriju u kojoj subjekt posluje i tekuće ekonomske uslove.
- » **Porediti:** Porediti očekivanja sa evidentiranih iznosima ili odnosima koji su razvijeni iz evidentiranih iznosa.
- » **Ocijeniti:** ocijeniti rezultate ukoliko se otkriju neobičajeni ili neočekivani odnosi, razmotriti potencijalne rizike od materijalno pogrešnih navoda.

## Posmatranje i inspekcija

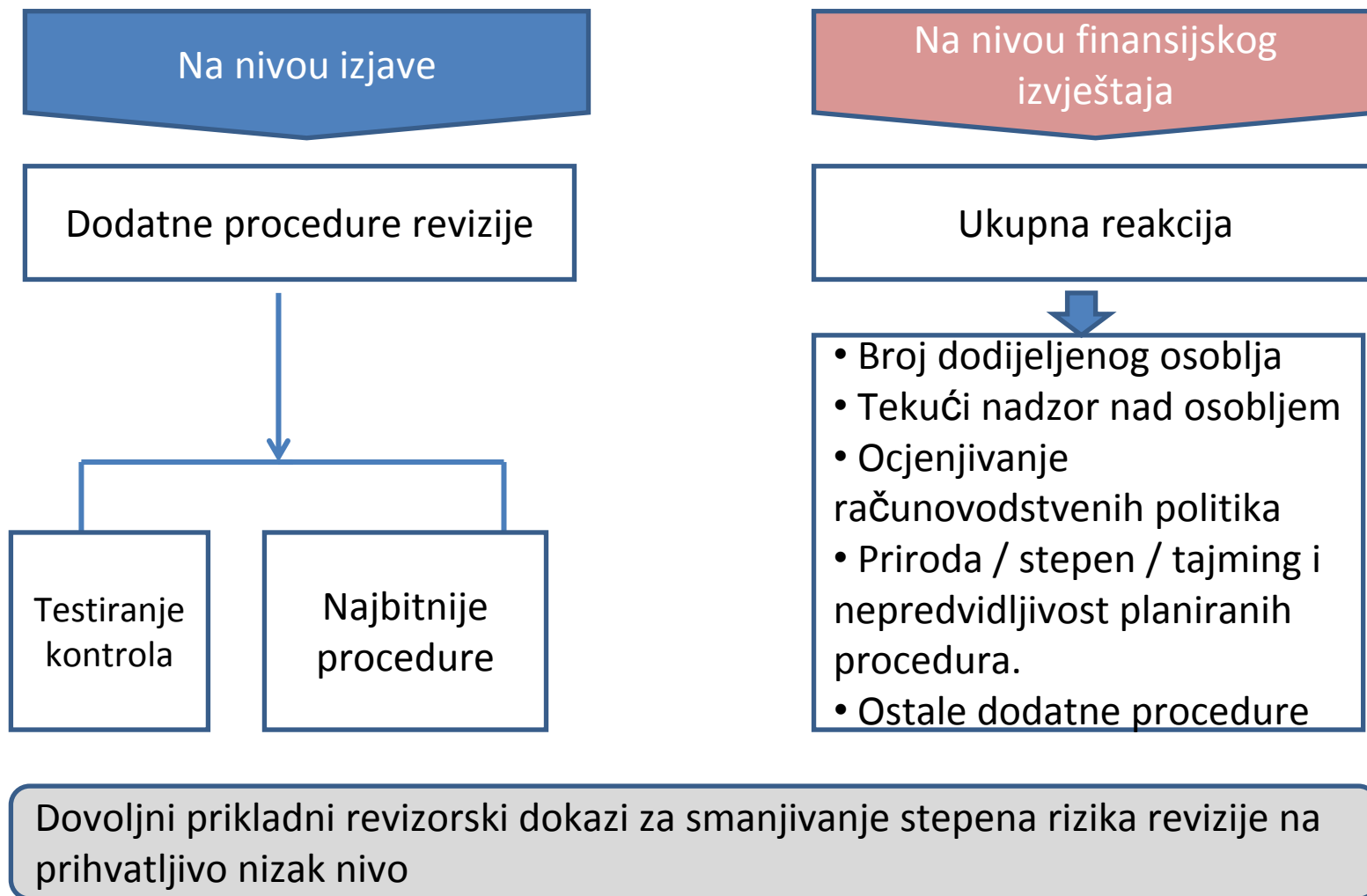
### Razmotriti posmatranje:

- » Kako subjekt posluje i kako je organizovan;
- » Poslovnih prostora i fabričkih objekata;
- » Stila poslovanja u upravi i stava vezanog za internu kontrolu;
- » Funkcionisanja različitih procedura interne kontrole; i
- » Poštivanja ključnih politika.

### Razmotriti inspekciju dokumenata, kao što su:

- » Poslovni planovi, strategije i prijedlozi;
- » Studije u industriji i izvještaji medija o subjektu;
- » Glavni ugovori i preuzete obaveze;
- » Propisi i korespondencija sa regulatorima;
- » Korespondencija sa pravnicima, bankarima, te drugim akterima;

# Reakcija na ocijenjeni rizik



- » Zaposleni ste u firmi Tolly and Co, firmi ovlaštenih računovođa. a GPS Corp je novi klijent za reviziju kojeg je firma nedavno preuzela. GPS Corp se bavi uvozom i veleprodajom specijalizovanog računarskog hardvera.
- » U toku godine glavni računovođa firme je dao otkaz i u toku tri mjeseca koja su prethodila imenovanju zamjene nije obavljano nikakvo provjeravanje mjesečnih sravnjenja bankovnih računa i dnevnika potraživanja i dugovanja.
- » *Zadatak*
  - (a) na osnovu scenarija, identifikovati primjere urođenog rizika i kontrolnog rizika, uz jasno objašnjenje prirode svih potencijalnih pogrešnih navoda do kojih bi moglo doći u finansijskim izvještajima.
  - (b) na osnovu scenarija, identifikovati sve potencijalne rizike otkrivanja i objasniti kako firma može te rizike da svede na minimum.

Izvor studije slučaja: Materijali za obuku BPP o standardima ISA.

# Pitanja i odgovori



The World Bank Centre for Financial Reporting Reform



# Šta je materijalnost? Zašto je to važno?

*Autor*

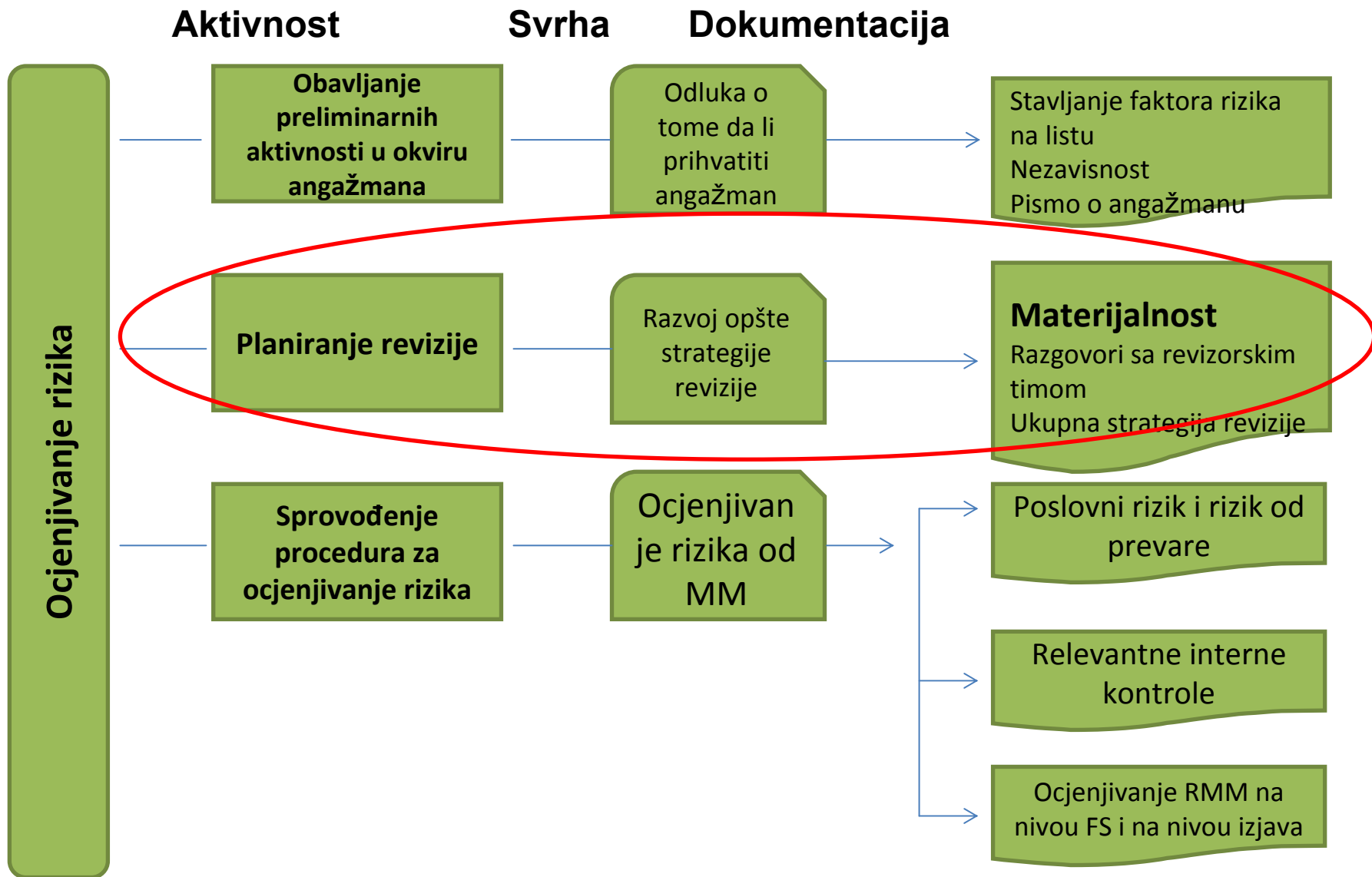


Materijalnost se odnosi na značajnost informacija u finansijskim izvještajima za ekonomske odluke koje na osnovu finansijskih izvještaja donose korisnici. Koncept materijalnosti uzima u obzir da su određena pitanja, ili pojedinačno ili u sudjelstvu sa drugima, važna za ljude koji donose ekonomske odluke na osnovu finansijskih izvještaja.

U Standardu ISA320.8 navodi se sljedeće: “Cilj revizora je da prikladno primijeni koncept materijalnosti u toku planiranja i obavljanja revizije.”

Hajde da pretpostavimo da bi odluka grupe korisnika finansijskog izvještaja bila pod uticajem pogrešnog navoda u vrijednosti od 10.000 € u finansijskim izvještajima. To bi predstavljalo materijalnost za finansijske izvještaje u cjelini (ili ukupnu materijalnost), kako za lice koje priprema izvještaje, tako i za revizora. Svaki pojedinačni pogrešan navod ili ukupnost pojedinačno nematerijalnih pogrešnih navoda koji premašuju 10.000 € rezultovali bi time da su finansijski izvještaji u materijalnoj mjeri pogrešno predstavljeni.

# Materijalnost



**Pitanje za razmatranje: Nivo materijalnosti ne treba smanjivati zbog visokog stepena rizika revizije.** Treba izbjeći grešku da se smanji ukupni nivo materijalnosti (za finansijski izvještaj) zbog toga što je rizik revizije ocijenjen kao visok. Ukupni nivo materijalnosti zasnovan je na potrebama korisnika informacija, a ne na tome koliko bi moglo da bude rizično sprovesti reviziju određenog bilansa. Snižavanje ukupnog praga za materijalnost povlači sljedeće:

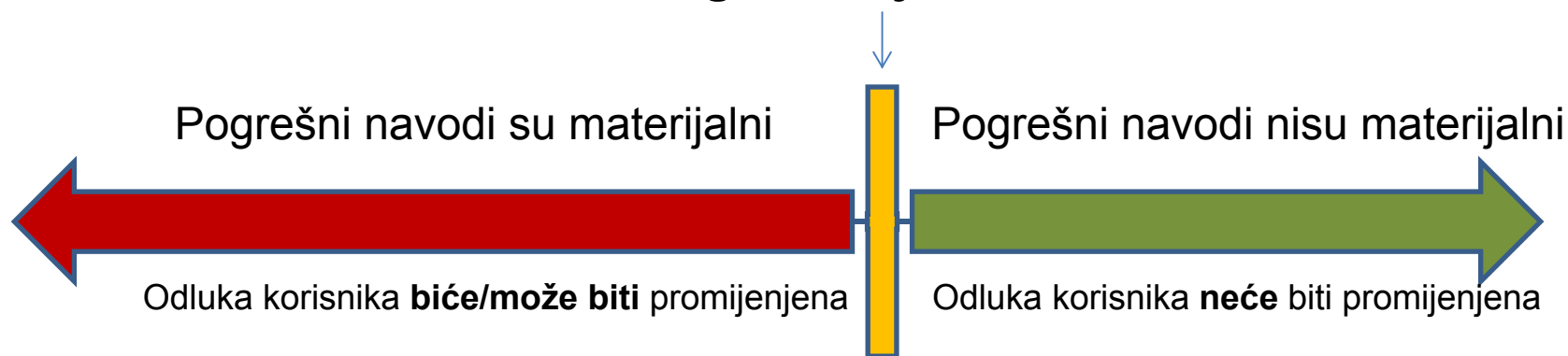
- Odluka korisnika finansijskog izvještaja pod uticajem je rizika revizije, umjesto pod uticajem informacija koje su sadržane u finansijskim izvještajima, i
- Revizor će uložiti dodatne napore da osigura da u finansijskim izvještajima nema nikakvih pogrešnih navoda koji bi, pojedinačno ili zajedno u sumi, premašivali ukupni prag za materijalnost.

**Materijalnost učinka:** To je iznos, ili iznosi, koje revizor određuje na nivou nižem od materijalnosti za finansijske izvještaje u cjelini, sa ciljem snižavanja na prikladan nivo stepena vjerovatnoće toga da će sveukupnost nekorigovanih ili neotkrivenih pogrešnih navoda premašiti materijalnost za finansijske izvještaje u cjelini.



Bolji pristup je da se rizik revizije rješava određivanjem materijalnost učinka na nivou klase transakcija ili na nivou bilansa računa, na nižem nivou. To će osigurati da se uloži dovoljno napora na otkrivanju svih potencijalnih pogrešnih navoda, bez potrebe da se snižava ukupni nivo materijalnosti. Time se takođe stvara sigurnosna rezerva koja pokriva neidentifikovane pogrešne navode u aktivnostima koje su obavljene.

## Prag materijalnosti



U prethodnom primjeru, revizor može da, koristeći profesionalno prosuđivanje, odluči da će se materijalnost učinka od 6.000 € koristiti u određivanju opsega procedura revizije koje će se sprovoditi. Rezerva od 4.000 € ( $10.000\text{€} - 6.000\text{€}$ ), koja predstavlja razliku između materijalnosti učinka i ukupne materijalnosti, obezbjeđuje marginu sigurnosti za sve potencijalno neotkrivene pogrešne navode koji mogu da postoje.

**Opšte pravilo:** Materijalnost je stvar profesionalnog prosuđivanja, umjesto pitanja čisto mehaničke prirode. Kao rezultat toga, u standardima ISA ne daju se nikakve konkretne smjernice.

ISA320.12 Revizor će izmijeniti nivo materijalnosti za finansijske izvještaje u cjelini (i, ako je primjenljivo, nivo ili nivoe materijalnosti za pojedinačne klase transakcija, bilansa računa ili objelodanjivanja) u slučaju da u toku revizije dobije informacije koje bi dovele do toga da odredi različit iznos (ili iznose) da su bile inicijalno dostupne.

- » ISA320.14 Revizor će u revizorsku dokumentaciju uključiti sljedeće iznose i faktore koji su razmatrani pri njihovom određivanju:
- » (a) Materijalnost za finansijske izvještaje u cjelini;
- » (b) Ako je primjenljivo, nivo ili nivoe materijalnosti za pojedine klase transakcija, bilanse računa ili objelodanjivanja;
- » (c) Materijalnost učinka; i
- » (d) Bilo koje izmjene (a)-(c) do kojih dođe u toku napredovanja procesa revizije.



## PITANJA ZA RAZMATRANJE:

**Novi angažmani** Kada se prihvata novi revizorski angažman, treba se raspitati o ukupnom nivou materijalnosti koji je koristio prethodni revizor. Ako je ta informacija dostupna, ona će pomoći u određivanju da li bi mogle biti potrebne dodatne revizorske procedure za polazne bilanse sredstava i obaveza.

**Dokumentacija:** Materijalnost se često dokumentuje na radnom listu koji uključuje sažeti pregled operativnih rezultata i tu je obezbeđen prostor za dodatna razmatranja materijalnosti, kao što su kvalitativni faktori.

Primjeri odrednica za poređenje koje se u tipičnom slučaju koriste uključuju sljedeće:

- Između  $\frac{1}{2}$  i 1% prihoda;
- Između 1 i 2% ukupnih sredstava;
- Između 5 i 10% dobiti prije oporezivanja.

## Ocjena materijalnosti Kompanija A:

- » Glavni korisnici finansijskih izvještaja su banka i vlasnici.
- » Iznos za materijalnost koji je korišten u toku prethodnog perioda bio je 3.000€.
- » Na osnovu razmatranja potreba korisnika, odlučili smo da zasnujemo materijalnost na otprilike 1% prometa. Prema našem prosuđivanju, prihodi daju stabilniju osnovu za materijalnost od dobiti prije oporezivanja. Za taj period, planiramo da koristimo iznos od 2.500€ kao ukupnu materijalnost. Koncept materijalnosti i njegovo korištenje u reviziji razmatrani su sa klijentom u opštim crtama.
- » Koristeći profesionalno prosuđivanje, koje je u velikoj mjeri zasnovano na istorijatu grešaka u prethodnim periodima, ukupna materijalnost učinka određena je na nivo od 1.800€.
- » **Ostala pitanja**
- » Vidjeti WP..... za.....
- » **Pripremili: ... Datum: 8. decembar 20X2. godine**
- » **Pregledali: ... Datum: 5. januar 20X3. godine**

# Pitanja i odgovori



The World Bank Centre for Financial Reporting Reform



# Uzorkovanje

*Autor*

**Uzorkovanje za reviziju (ISA530):** Primjena revizorskih procedura na manje od 100% stavki unutar populacije relevantne za reviziju tako da za sve jedinice za uzorkovanje postoji jednaka šansa izbora, sa ciljem da se revizoru obezbijedi razumna osnova na kojoj može da izvlači zaključke o cijeloj populaciji.

Ukupni ciljevi revizora, u skladu sa onim što navodi Standard ISA 200.11, mogu se sažeto predstaviti na sljedeći način:

Da bi se dobila **razumna uvjerenost** o tome da li su finansijski izvještaji u cjelini oslobođeni materijalnih pogrešnih navoda, bez obzira da li su oni nastali zbog prevare ili greške, čime se omogućava revizoru da izrazi mišljenje o tome da li su finansijski izvještaji, u svim materijalnim aspektima, pripremljeni u skladu sa primjenljivih okvirom za finansijsko izvještavanje.

Od revizora se ne očekuje, a on ne bi ni mogao, da smanji rizik revizije na nulu, pa prema tome on ne može dobiti apsolutnu uvjerenost u to da su finansijski izvještaji oslobođeni materijalnih pogrešnih navoda izazvanih prevarom ili greškom, to je zbog toga što za reviziju postoje urođena ograničenja, što rezultuje time da je većina dokaza na osnovu kojih revizor izvlači zaključke i na kojima zasniva revizorsko mišljenje uvjerljiva, umjesto nesumnjiva. Urođena ograničenja revizije proističu iz sljedećeg:

- Prirode finansijskog izvještavanja;
- Prirode procedura revizije; i
- Potrebe da se revizija sprovede u toku razumnog vremenskog perioda i po razumnoj cijeni.

Rizik od toga da bi zaključak revizora zasnovan na uzorku mogao da bude različit od zaključka do koga bi se došlo da je cijela populacija bila izložena istoj proceduri revizije. Uzorkovanje može da dovede do dva tipa pogrešnih zaključaka:

- (i) U slučaju testiranja kontrola, da su kontrole djelotvornije nego što zaista jesu, ili u slučaju testiranja detalja, da materijalno pogrešan navod postoji, kada u stvari postoji. Revizora prije svega brine takav tip pogrešnog zaključka, pošto on utiče da djelotvornost revizije i vjerovatnije je da će dovesti do neprikladnog revizorskog mišljenja.
- (ii) U slučaju testiranja kontrola, da su kontrole manje djelotvorne nego što zaista jesu, ili u slučaju testiranja detalja, da materijalno pogrešan navod postoji, kada u stvari ne postoji. Ovaj tip pogrešnog zaključka utiče na efikasnost revizije, pošto bi inače doveo do dodatnih napora sa ciljem određivanja da su inicijalni zaključci bili netačni.



# Uzorkovanje u reviziji

Izbor i pregledanje svih stavki (100%) ispitivanje	Konkretne stavke	Reprezentativan uzorak stavki iz populacije
<p>Ovo je prikladno kada: populaciju čini mali broj stavki velike vrijednosti; postoji značajan rizik, a drugi načini ne bi obezbijedili dovoljne prikladne revizorske dokaze</p>	<p>Ovo je prikladno zar: stavke visoke vrijednosti ili ključne stavke koje bi pojedinačno mogle da rezultuju materijalno pogrešnim navodima; sve stavke iznad određene vrijednosti; sve neuobičajene ili osjetljive stavke ili objelodanjivanja finansijskih izvještaja; sve stavke koje su u velikoj mjeri podložne pogrešnim navodima; stavke koje obezbjeđuju informacije o pitanjima kao što su priroda subjekta, priroda transakcija, te interna kontrola; te stavke za testiranje funkcionisanja određenih kontrolnih aktivnosti</p>	<p>To je prikladno za izvlačenje zaključka o cijelom skupu podataka (populaciji) time što se bira i ispituje reprezentativan uzorak stavki unutar populacije. Uzorkovanje omogućava revizoru da dobije i ocijeni revizorske dokaze o konkretno navedenim karakteristikama. Određivanje veličine uzorka može se sprovesti ili statističkim ili ne-statističkim metodama.</p>

## Pri izboru uzorka treba razmotriti sljedeće faktore:

### **Korištenje izjava pri izboru populacije koja će se testirati**

Pri kreiranju procedure, revizor bi pažljivo razmotrio prirodu izjava za koje se dokazi dobijaju. To će odrediti tip dokaza koji treba da budu pregledani, prirodu procedure i populaciju iz koje treba izabrati uzorak.

Na primjer, dokazi za izjavu o postojanju dobijali bi se izborom stavki koje su već sadržane u iznosima u finansijskom izvještaju. Izbor bilansa potraživanja za potvrđivanje obezbijediće dokaze o tome da bilans potraživanja postoji. Međutim, izbor stavki koje su već sadržane u iznosu u finansijskom izvještaju ne bi obezbijedio nikakve dokaze vezano za izjavu o kompletnosti.

Za kompletnost bi se stavke izabrane iz dokaza koji ukazuju na to da bi neka stavka trebalo da bude uključena u relevantni iznos u finansijskom izvještaju. Da bi se odredilo da li je promet kompletan (tj. da nema neevidentiranog prometa), izbor naloga za dostavu i njihovo upoređivanje sa računima o prometu bi (pod uslovom kompletnosti naloga za dostavu) dao dokaze o neobuhvaćenom prometu.

## **Korištenje testiranja kontrola:**

Identifikovati relevantne interne kontrole koje bi, kada bi se testirale, dovele do smanjenja potrebe / opsega drugih suštinskih procedura.

opšte pravilo je da je veličina uzorka za testiranje kontrola često značajno manja od veličine uzorka za suštinski test toka transakcija. Uz pretpostavku da relevantne kontrole funkcionišu konzistentno, a odstupanja kontrola su malo vjerovatna, korištenje testiranja kontrola često može da rezultuje time da se obavi manje aktivnosti.

## **Stepen uvjerenosti:**

Nivo prihvatljivog rizika (rizika otkrivanja) od toga da test neće proizvesti tačne rezultate. Da li se traži visok nivo uvjerenosti (koji rezultuje većim uzorkom) ili niži nivo uvjerenosti (koji rezultuje manjim uzorkom)?

Nivo uvjerenosti koji se traži u određenom testu biće zasnovan na faktorima kao što su: (a) dokazi dobijeni iz drugih izvora, kao što su analitički pregledi, druge suštinske procedure, te testiranje operativne djelotvornosti povezanih kontrola; i (b) važnost izjava ili stavki u finansijskim izvještajima u poređenju sa ukupnim nivoom materijalnosti.

Slučajan izbor	Sistematičan izbor	Hazardni izbor
Primjenjuje se pomoću generatora slučajnih brojeva, na primjer, tablica slučajnih brojeva.	U njemu se broj jedinica uzorkovanja u populaciji dijeli sa veličinom uzorka kako bi se dobio interval uzorkovanja, na primjer, 50, a nakon što se odredi početna tačka unutar prvih 50, svaka 50-ta jedinica uzorkovanja nakon toga bira se u uzorak.	U njemu revizor bira uzorak bez primjene bilo kakve strukturane tehnike. Iako se ne koristi nikakva strukturana tehnika, revizor bi ipak izbjegavao svaku svjesnu pristrasnost ili predvidljivost i tako bi pokušao da osigura da za sve stavke u populaciji postoji šansa da budu izabrane.

## Primjer za uzorkovanje i dokumentovanje:

Pitanje	Odgovor
Opišite proceduru koja treba da se sprovede i očekivani ishod.	<i>Pomnožiti naknade za najam po jedinici sa brojem jedinica za najam da bi se predvidjeo prihod od stanova, a zatim uporediti rezultat sa prihodima koji su evidentirani u računovodstvenoj evidenciji subjekta.</i>
Kolika je vrijednost evidentiranog iznosa Na koji stavku / stavke će se to odnositi? Koliki nivo materijalnosti učinka će se koristiti?	278.000€ <i>Kompletnost, postojanje i tačnost</i> 10.000€
Koliki iznos razlike (između evidentiranih iznosa i očekivanih vrijednosti) je prihvatljiv?	1%
Jedinice za najam	<i>Pregledali smo tlocrte i sproveli fizički pregled zgrade vezano za potencijalne veće promjene.</i>
Najamnina po jedinici	Slučajno smo izabrali i pregledali uzorak ugovora o najmu da bismo odredili najam koji treba da bude plaćen.

# Primjer za uzorkovanje i dokumentovanje

- » *Broj jedinica za iznajmljivanje = 26 najam po jedinici = 12.000€ godišnje*
- » *Obračun = 26 X 12.000 = 312.000€. Razlika u odnosu na evidentirani iznos je 34.000€*
- » Ukoliko razlika (između evidentiranih iznosa i očekivanih vrijednosti) premašuje prihvatljivu vrijednost, objasniti kakva istraga je sprovedena, te koji su rezultati (tj. ispitivanja uprave, dobijanje dodatnih dokaza i sprovođenje drugih revizorskih procedura).
- » *Raspitali smo se za razlike i potvrdili da su, u prosjeku, 2 jedinice bile nezauzete (ne iste) u toku svakog mjeseca u toku godine, a da jedna jedinica nije iznajmljivana i korištena je za namjene održavanja sastanaka kao privremeni smještaj za posjetioce. To pokriva 36.000€ razlike, a 2.000€ ostaje neobjašnjeno. To je ispod prihvatljivog nivoa koji je opisan u prethodnom dijelu teksta.*

# Pitanja i odgovori



The World Bank Centre for Financial Reporting Reform



# Revizorska dokumentacija i prikupljanje dokaza

*Autor*



## ISA230

Revizor će pripremiti revizorsku dokumentaciju koja je dovoljna da bi omogućilaiskusnom revizoru, koji nije imao nikakvih ranijih veza sa revizijom, da razumije sljedeće:

- (a) Prirodu, tajming i opseg revizorskih procedura koje su sprovedene da bi se ispunili zahtjevi standarda ISA i primjenljive odredbe zakona i propisa;
- (b) Rezultate sprovedenih procedura revizije, te revizorske dokaze koji su dobijeni; i
- (c) Značajna pitanja koja su se pojavila u toku revizije, zaključke koji su doneseni u vezi sa njima, te značajna profesionalna prosuđivanja koja su sprovedena u toku donošenja tih zaključaka.

Pri dokumentovanju prirode, tajminga i opsega revizorskih procedura koje su sprovedene, revizor će evidentirati sljedeće:

- (a) Karakteristike koje omogućavaju identifikaciju konkretnih stavki ili pitanja koja su testirana;
- (b) Ko je sproveo aktivnosti revizije i datum na koji su takve aktivnosti završene; i
- (c) Ko je pregledao revizorske aktivnosti koje su sprovedene i datum i opseg takvog pregleda.

Revizor će dokumentovati diskusije o značajnim pitanjima sa upravom, onima koji su zaduženi za rukovođenje, te drugima, uključujući i prirodu značajnih pitanja koja se razmatraju i to kada i sa kim su te diskusije održane.

ISQC1: Firma će odrediti politike i procedure koje zahtijevaju odgovarajuću dokumentaciju za obezbjeđivanje dokaza o radu svakog elementa u njenom sistemu interne kontrole.

## Trajni dosije

Pismo o angažmanu,  
Pravni dokumenti

Računi iz prethodnih godina, upitnici.

Ocjene rizika za prethodne godine i strateški planovi..

## Tekući dosije

Finansijski izvještaji

Strategija revizije,  
Program revizije

Radni dokumenti, vremenski budžet, bilješke sa pregleda

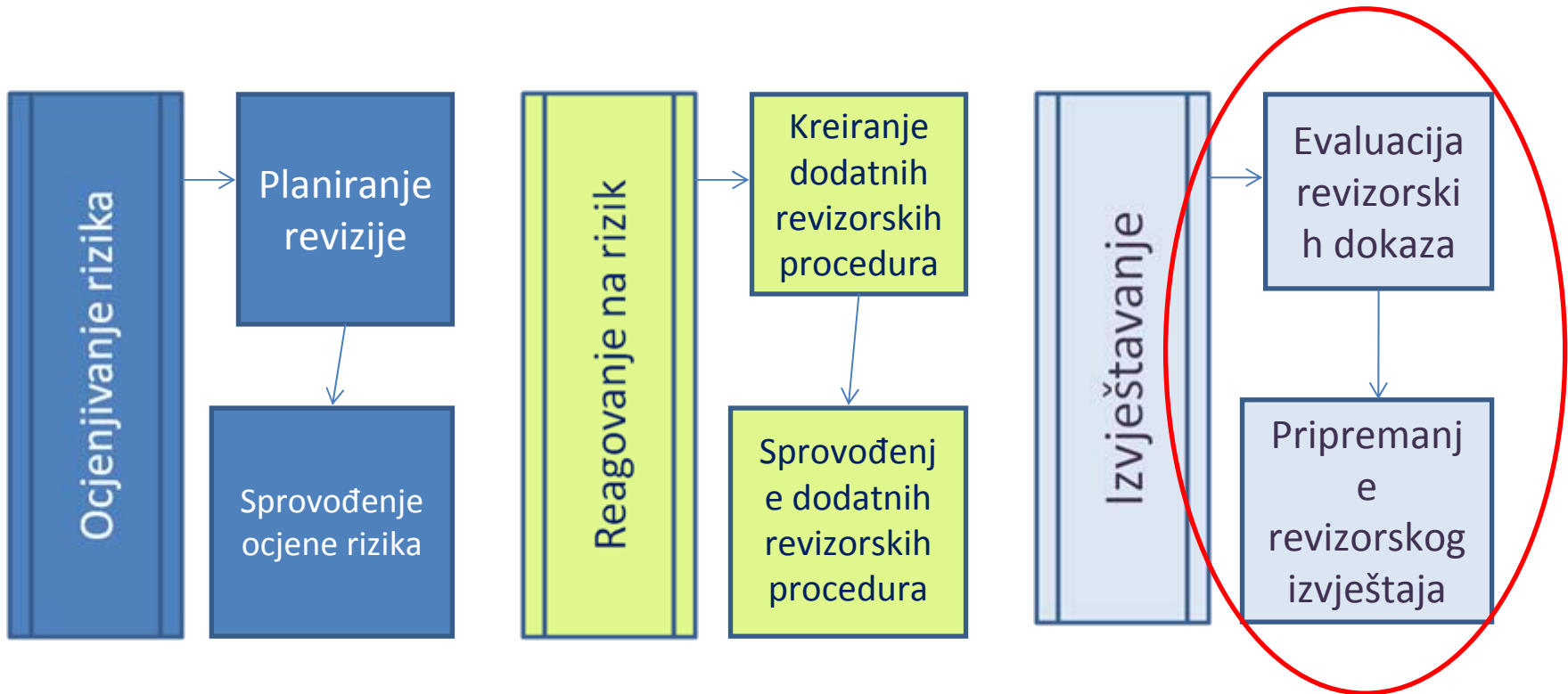
## Standard ISA500

### Preduslovi za dobijanje revizorskih dokaza:

- » Važno je da se razumiju poslovno okruženje i subjekat;
- » Revizor mora da dobije neometan pristup dokumentaciji, evidenciji i osoblju;
- » Revizor mora da u toku cijelog procesa revizije zadrži ispitivački pristup.

# Prikupljanje revizorskih dokaza

Formiranje mišljenja je zasnovano na dobijenim revizorskim dokazima.



**Standard ISA 500 *Revizorski dokazi* navodi da je cilj revizije sljedeće:**

*Cilj revizora je da kreira i sprovede revizorske procedure na takav način koji revizoru omogućava da dobije dovoljne i prikladne revizorske dokaze da bude u mogućnosti da izvuče razumne zaključke na kojima će zasnovati revizorsko mišljenje.*



## Izvori revizorskih dokaza

Procedure za  
ocjenjivanje  
rizika

Testiranje  
kontrola

Suštinski test

**Ne zaboravite:** Standard ISA 220: Na dan ili prije datuma revizorskog izvještaja, partner za angažman će se, kroz pregled revizorske dokumentacije i diskusiju sa timom za angažman, uvjeriti da su dovoljni revizorski dokazi dobijeni i da podržavaju zaključke do kojih se došlo i da se revizorski izvještaj može izdati.

## Procedure za dobijanje dokaza:

U Standardu ISA500 identifikovano je sljedeće:

- » Inspekcija: Pregledanje evidencije, dokumenata i materijalnih sredstava.
- » Posmatranje: Gledanje procesa ili procedura koje obavljaju drugi.
- » Vanjsko potvrđivanje: Revizorski dokazi koje dobije revizor kao direktni odgovor revizoru napismeno od treće strane
- » Ponovni obračun: Provjeravanje aritmetičke tačnosti dokumenata ili evidencija. Ponovno obračunavanje može se obavljati ručno ili elektronski.
- » Ponovno obavljanje: Nezavisno obavljanje procedura ili kontrola revizora
- » Analitičke procedure: Evaluacija finansijskih informacija poređenjem finansijskih i nefinansijskih podataka i istraga identifikovanih fluktuacija i odnosa koji nisu konzistentni sa drugim informacijama.
- » Ispitivanje: Traženje informacija od sa njima upoznatih lica unutar subjekta ili izvan subjekta



## Revizija kompanije ABC:

### Inventar

*Pravljenje liste inventara nakon našeg brojanja inventara koje se poklopilo sa zaključnom listom – potcjenjen inventar za 1.800€, a dohodak za 1.800€; vidjeti WP D.108.*

### Reakcija revizije

*Greška je izazvana time što odgovorno lice (Ruby) nije koristilo konačnu listu inventara. Naše suštinske procedure biće proširene kako bi se osiguralo da su sva prilagođavanja koja su razmatrana u toku brojanja odražena u zaključnoj listi.*

### Greška u datumu prekidanja dugovanja

Odgovorno lice (Ruby) nije uzelo u obzir dospjeće za veliko servisiranje i popravku mašine. Primijećeno u toku naknadnog testiranja plaćanja. *Vidjeti WP CC.110. Utiče na obaveze i dohodak prije oporezivanja za 900€.*

### Reakcija revizije

Trebalo bi da dovede do proširenja opsega za naše testiranje prekidanja, pošto izgleda da je odgovorno lice (Ruby) u toku tog perioda bilo prezauzeto da bi održavalo listu svih troškova koji su plaćeni nakon perioda koji je završen i koji se odnosio na fiskalnu godinu 20X2. prag za testiranje snižen je na 200€

*Uprava se saglasila sa korigovanjem tih pogrešnih navoda.*

**Pripremio: FJ Datum: 24. februar 20X3. godine**

# Pitanja i odgovori



The World Bank Centre for Financial Reporting Reform



# Konkretni zahtjevi revizije: računovodstvene procjene

*Autor*

**Računovodstvene procjene:** Određene stavke finansijskih izvještaja ne mogu se mjeriti precizno i, prema tome, moraju se procjenjivati. Prema tome, aproksimacija novčanog iznosa u nedostatku preciznih načina mjerenja predstavlja računovodstvenu procjenu.

Primjeri toga su:

- Dodatak za sumnjive račune.
- Zastarjelost zaliha.
- Garantne obaveze.
- Metod amortizacije ili korisni rok upotrebe sredstva.
- Rezerve za prenosni iznos investicije u slučaju da postoji nesigurnost vezana za mogućnost povrata te investicije.
- Ishod dugoročnih ugovora.
- Troškovi koji proističu iz namirenja i presuda u sudskim postupcima.

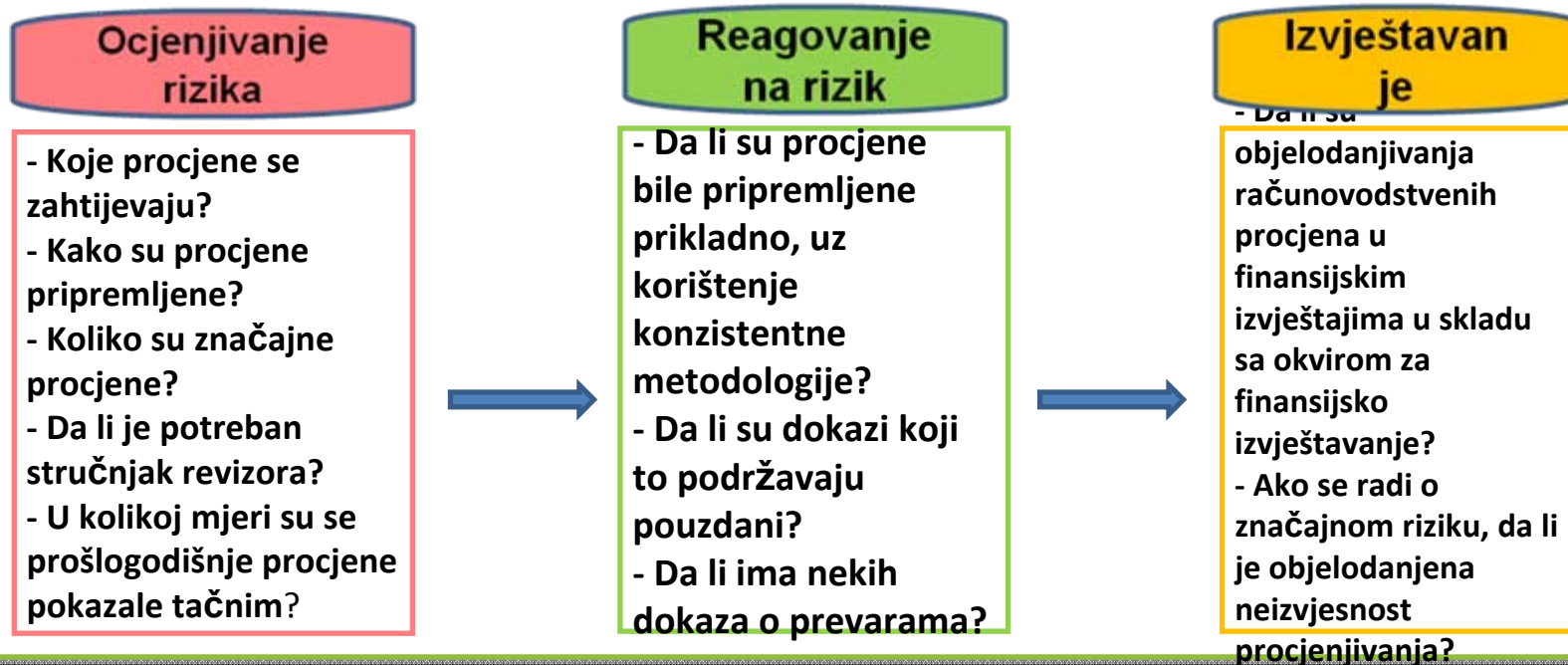
# Konkretni zahtjevi revizije

**Cilj revizora je da** dobije dovoljne i prikladne revizorske dokaze o sljedećem:

(a) da li su računovodstvene procjene, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, razumne; i

(b) da li su sa tim vezana objelodanjivanja u finansijskim izvještajima adekvatna, u kontekstu primjenljivog okvira za finansijsko izvještavanje.

Koraci za revidiranje računovodstvenih procjena:



Kada se sprovode procedure za ocjenjivanje rizika i sa tim vezane aktivnosti radi dobijanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući internu kontrolu subjekta, prema zahtjevima standarda ISA 315, revizor će dobiti razumijevanje sljedećeg, kako bi to obezbijedilo osnovu za identifikaciju i ocjenjivanje rizika od materijalno pogrešnih navoda za računovodstvene procjene:

(a) Zahtjeva primjenljivog okvira za finansijsko izvještavanje koji je relevantan za računovodstvene procjene, uključujući i sa tim vezana objelodanjivanja.

(b) Načina na koji uprava identifikuje te transakcije, događaje i uslove koji mogu da dovedu do potrebe da se računovodstvene procjene priznaju ili objelodane u finansijskim izvještajima. Pri dobijanju takvog razumijevanja, revizor će ispitati upravu o izmjenama okolnosti koje bi mogle da dovedu do novih računovodstvenih procjena ili do neophodnosti izmjene postojećih računovodstvenih procjena.

(c) Načina na koji uprava pravi računovodstvene procjene, te razumijevanja o podacima na kojima su one zasnovane, uključujući sljedeće:

(i) Metod, uključujući, ako je primjenljivo, model, koji se koristi za pravljenje računovodstvene procjene;

(ii) Relevantne kontrole;

(iii) Da li je uprava koristila stručnjaka;

(iv) Pretpostavke na kojima se temelje računovodstvene procjene;

(v) Da li je došlo ili je trebalo da dođe do promjene u odnosu na prethodni period u metodama za pravljenje računovodstvenih procjena, a ako je tako, zašto; i

(vi) Da li je, i ako jeste, kako, uprava ocijenila efekat nesigurnosti procjenjivanja.

,

- » *Osjetljivost računovodstvene procjene i sa tim vezanih objelodanjivanja na urođeni nedostatak preciznosti u mjerenju.*
- » Stepen nesigurnosti procjenjivanja utiče na rizik od toga da su finansijski izvještaji materijalno pogrešno navedeni i na to da li je procjena posebno osjetljiva na pristrasnost uprave. Ocjenjivanje stepena nesigurnosti procjena uključuje razmatranje sljedećeg:
  - Nivoa prosuđivanja koji je uključen
  - Osjetljivosti na primjene u pretpostavkama
  - Stepen do kog je procjena zasnovana na inputima koji se mogu ili ne mogu posmatrati



# Pitanja i odgovori



The World Bank Centre for Financial Reporting Reform



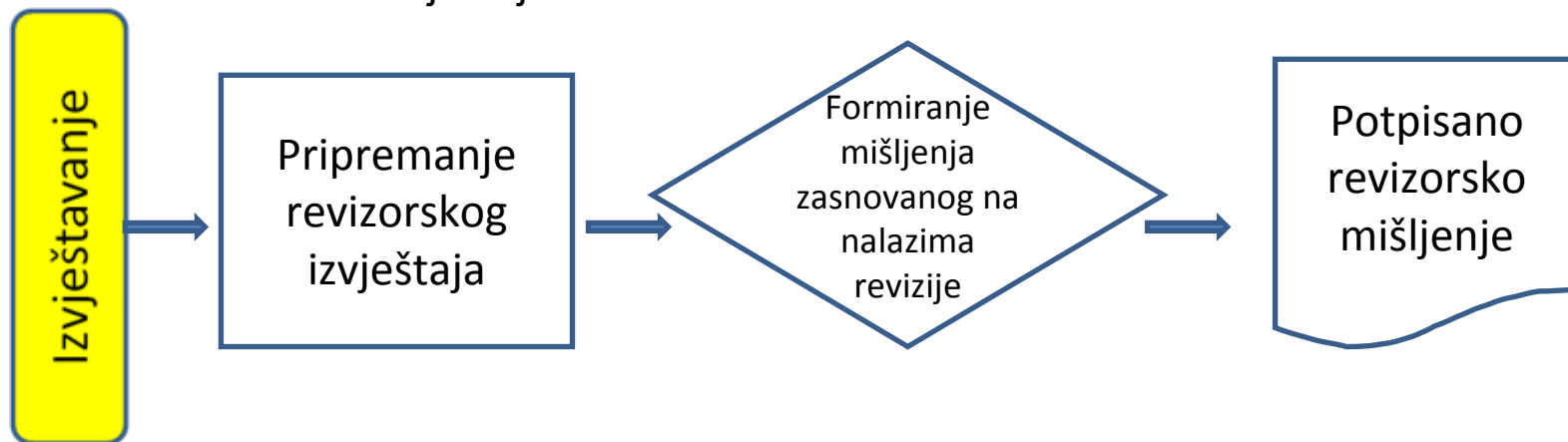
# Formiranje mišljenja i izvještavanje o njemu

*Autor*

Standard ISA 700.6: Ciljevi revizora su:

- (a) Da formira mišljenje o finansijskim izvještajima zasnovano na evaluaciji zaključaka koji su izvučeni iz dobijenih revizorskih dokaza; i
- (b) Da jasno izrazi to mišljenje u pisanom izvještaju koji takođe opisuje osnovu za to mišljenje.

Završni korak u procesu revizije je da se izvrši evaluacija dobijenih revizorskih dokaza, da se razmotri uticaj svih potencijalnih pogrešnih navoda koji su identifikovani, da se formira revizorsko mišljenje, te da se pripremi adekvatno formulisan revizorski izvještaj.



- 1- Obraćanje revizora
- 2- Uvodni stavak
- 3- Odgovornost uprave
- 4- Odgovornost revizora
- 5- Mišljenje revizora
- 6- Potpis revizora i datum

# Okviri za finansijsko izvještavanje

Okviri	Opis
Okvir za fer predstavljanje	Okvir za finansijsko izvještavanje (kao što su Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja) koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira. Revizor izvještava o tome da li finansijski izvještaji “predstavljaju na fer način, u svim materijalnim aspektima” ili “daju tačan i fer uvid u” informacije za čije predstavljanje su finansijski izvještaji kreirani.
Okvir za usklađenost	Okvir za finansijsko izvještavanje koji zahtijeva usklađenost sa zahtjevima okvira. Revizor izvještava o tome da li su finansijski izvještaji pripremljeni, u svim materijalnim aspektima, u skladu sa, na primjer, “zakonu o preduzećima Oblasti odgovornosti X”.

Standard IAS 700/705

**1- Bez kvalifikacija:** Mišljenje koje revizor izražava kada zaključi da su finansijski izvještaji oslobođeni materijalnih pogrešnih navoda.

## 2- Kvalifikovano:

a) Finansijski izvještaji **nisu** oslobođeni materijalnih pogrešnih navoda (ali to **nije prožimajuće**)

b) Revizor nije u mogućnosti da dobije dovoljne prikladne revizorske dokaze na kojima bi mogao da zasnuje mišljenje, ali revizor zaključuje da bi mogući efekti koje bi na finansijske izvještaje mogli da imaju neotkriveni pogrešni navodi, ako ih ima, mogli da budu materijalni, ali **ne i prožimajući**.



**3- Negativno mišljenje:** Revizor će izraziti negativno mišljenje kada, nakon što je dobio dovoljne prikladne revizorske dokaze, zaključi da su pogrešni navodi, pojedinačno ili zajedno, **i materijalni i prožimajući** u odnosu na finansijske izvještaje.

**4- Odricanje od odgovornosti za izdavanje mišljenja:** Revizor će se odreći odgovornosti za mišljenje kada nije u mogućnosti da dobije dovoljne prikladne revizorske dokaze na kojima bi zasnovao mišljenje, i kada zaključi da bi mogući uticaj neotkrivenih pogrešnih navoda, ako ih ima, na finansijske izvještaje, mogao da bude **i materijalan i prožimajući**.

Napomena: Revizor će se odreći od odgovornosti za mišljenje u ekstremno rijetkim okolnostima koje uključuju višestruke neizvjesnosti, kada revizor zaključi da, bez obzira na to što je dobio dovoljne prikladne revizorske dokaze vezane za svaku od pojedinačnih neizvjesnosti, za njega nije moguće da formira mišljenje o finansijskim izvještajima zbog potencijalne interakcije neizvjesnosti i njihovog mogućeg sumarnog efekta na finansijske izvještaje.

**1- Kvalifikovano mišljenje:** “Osim vezano za efekte (ili moguće efekte) pitanja koje je opisano u Osnovi za kvalifikovano mišljenje stavak...”

**2- Negativno mišljenje:** “Po našem mišljenju, zbog značajnosti pitanja koje se razmatra u Osnovi za kvalifikovano mišljenje stavak... Finansijski izvještaji ne predstavljaju fer...”

**3- Odricanje od odgovornosti za mišljenje:** “Zbog značajnosti pitanja koja je opisano u Osnovi za kvalifikovano mišljenje stavak... nismo bili u mogućnosti da dobijemo dovoljne prikladne revizorske dokaze koji bi obezbijedili odnosu na revizorsko mišljenje. U skladu sa tim, ne izražavamo mišljenje o finansijskim izvještajima.”



## **Neprikladan izbor računovodstvenih politika**

Evaluacija = materijalno ali ne prožimajuće

Reakcija = Kvalifikovano mišljenje

Okvir = Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja

## **IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA**

[prikladni adresant]

Mi smo revidirali...

## **Odgovornost uprave za finansijske izvještaje**

Uprava je odgovorna za...

## **Odgovornost revizora**

Naša odgovornost je da...

## Osnova za kvalifikovano mišljenje

Kao što je razmatrano u napomeni X uz finansijske izvještaje, u finansijskim izvještajima nije obezbjeđena nikakva amortizacija, a ta praksa, po našem mišljenju, nije u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja. Rezerva za period koji se završio 31. decembra 20X1. godine trebalo bi da iznosi xxx, na temelju linearnog metoda amortizacije, uz korištenje godišnjih stopa od 5% za zgrade i 20% za opremu. U skladu sa tim, imovina, postrojenja i oprema bi trebalo da se smanji za akumuliranu amortizaciju od xxx, a gubitak za period i akumulirani deficit bi trebalo da se povećaju za xxx i xxx, redom.

## Kvalifikovano mišljenje

Po našem mišljenju, osim u odnosu na efekte pitanja koje je opisano u stavu Osnova za kvalifikovano mišljenje, finansijski izvještaji predstavljaju na fer način, u svim materijalnim aspektima (ili “daju tačan i fer uvid u”), finansijsku poziciju Kompanije ABC na dan 31. decembra 20X1. godine i njenog finansijskog učinka i njenih gotovinskih tokova za period koji je završen na taj dan, u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

## **Neadekvatno objelodanjivanje materijalne nesigurnosti**

Evaluacija = Materijalno i prožimajuće

Reakcija = Negativno mišljenje

Okvir = Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja

## **IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA**

[prikladni adresant]

Mi smo revidirali...

## **Odgovornost uprave za finansijske izvještaje**

Uprava je odgovorna za...

## **Odgovornost revizora**

Naša odgovornost je da...

## Osnova za kvalifikovano mišljenje

Finansijski aranžmani Kompanije su istekli i iznos koji je preostao bio je naplativ 31. decembra 20X1. godine. Kompanija nije bila u mogućnosti da ponovo pregovara ili dobije zamjensko finansiranje i razmatra da podnese zahtjev za stupanje u stečaj. Ti događaji ukazuju na materijalnu nesigurnosti koja bi mogla da baci značajnu sumnju na sposobnost Kompanije da nastavi rad u neograničenom budućem periodu, pa prema tome ona bi mogla da bude nesposobna da realizuje svoja sredstva i pokrije svoje obaveze u okviru normalnog toka poslovanja. Finansijski izvještaji (i napomene uz njih) ne otkrivaju tu činjenicu.

## Negativno mišljenje

Po našem mišljenju, zbog izostanka informacija koje su pomenute u stavku Osnova za kvalifikovano mišljenje, finansijski izvještaji ne predstavljaju na fer način (ili “daju tačan i fer uvid u”), finansijsku poziciju Kompanije na dan 31. decembra 20X1. godine i njenog finansijskog učinka i njenih gotovinskih tokova za period koji je završen na taj dan, u skladu sa...

## **Ograničenost opsega, uprava je stavila ograničenja na opseg revizorskih aktivnosti**

Evaluacija = Materijalno i prožimajuće

Reakcija = Odricanje od odgovornosti za mišljenje

Okvir = *Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja*

## **IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA**

[prikladni adresant]

Mi smo revidirali...

## **Odgovornost uprave za finansijske izvještaje**

Uprava je odgovorna za...

## **Odgovornost revizora**

Naša odgovornost je da izrazimo mišljenje o tim finansijskim izvještajima na osnovu sprovođenja revizije u skladu sa Međunarodnim standardima revizije. Zbog pitanja koje je opisano u stavku Osnova za odricanje od odgovornosti za mišljenje, mi, međutim, nismo u mogućnosti da dobijemo dovoljne prikladne revizorske dokaze koji bi predstavljali osnovu za revizorsko mišljenje.

## **Osnova za odricanje od odgovornosti za mišljenje**

Nismo bili u mogućnosti da vidimo sve fizičke zalihe i da potvrdimo račune potraživanja, zbog ograničenja koje je Kompanija postavila u odnosu na opseg naših aktivnosti. Nismo bili u mogućnosti da se alternativnim sredstvima uvjerimo vezano za količine zaliha i račune potraživanja držane na dan 31. decembra 20XX. godine, što je navedeno u bilansu stanja u xxx i xxx, redom. Kao rezultat tih pitanja, nismo bili u mogućnosti da odredimo da li je za ikakva potencijalna usklađivanja određeno da su neophodna u odnosu na evidentirane ili neevidentirane zalihe i račune potraživanja, te elemente koji sačinjavaju bilans uspjeha, izvještaj o promjenama na kapitalu, ili izvještaj o gotovinskim tokovima.

## **Odricanje od odgovornosti za mišljenje**

Zbog značajnosti pitanja koje je opisano u stavku Osnova za odricanje od odgovornosti za mišljenje, nismo bili u mogućnosti da dobijemo dovoljne prikladne revizorske dokaze koji bi predstavljali osnovu za revizorsko mišljenje. U skladu sa tim, mi ne izražavamo mišljenje o finansijskim izvještajima.

# Pitanja i odgovori