

ISSAI 200

Principi finansijske revizije

INTOSAI Smjernice izdaje
Međunarodna organizacija vrhovnih
revizorskih institucija, INTOSAI, kao dio
INTOSAI okvira profesionalnih izjava.
Za više informacija posjetite
www.issai.org

INTOSAI





INTOSAI, 2020.

- 1) Utvrđeni kao opšti standardi u vladinoj reviziji i standardi sa etičkim značajem 2001.
- 2) Sadržaj preformulisan i odobren kao fundamentalni principi finansijske revizije u 2013.
- 3) Sadržaj preformulisan i odobren kao principi finansijske revizije u 2020.

ISSAI 200 dostupan je na svim službenim jezicima INTOSAI: arapskom, engleskom, francuskom, njemačkom i španjolskom.

SADRŽAJ

1. UVOD	4
2. NADLEŽNOST ISSAI 200	6
3. OKVIR FINANSIJSKE REVIZIJE	7
Definicija i ciljevi financijske revizije	7
Preduslovi za reviziju financijskih izvještaja u skladu sa ISSAI-ma	7
Okvir financijskog izvještavanja	8
Procjena okvira financijskog izvještavanja	9
4. ELEMENTI FINANSIJSKE REVIZIJE	11
Predmet financijske revizije	11
Tri strane u financijskoj reviziji	11
Kriterijumi koji se koriste u financijskoj reviziji	12
Angažman s razumnim uvjerenjem	12
5. PRINCIPI FINANSIJSKE REVIZIJE	13
Dogovaranje uslova angažmana	13
Planiranje	14
Materijalnost	14
Razumijevanje revidiranog tijela	15
Identifikacija i procjena rizika	15
Odgovor na procijenjene rizike	16

Razmatranja u vezi sa prevarom	17
Razmatranja o neograničenosti poslovanja	17
Razmatranje u vezi sa zakonima i propisima u reviziji finansijskih izvještaja	18
Revizorski dokazi	19
Procjena pogrešnih iskaza	19
Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima	19
Izmjene mišljenja u revizorskom izvještaju	20
Paragrafi o naglasku i ostala pitanja u revizorskom izvještaju	21
Razmatranje naknadnih događaja	22
Uporedne informacije - odgovarajuće brojke i uporedni finansijski izvještaji	22
Odgovornosti revizora u odnosu na druge informacije u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izvještaje	23
Razmatranja relevantna za reviziju konsolidovanih finansijskih izvještaja	24

1

UVOD

1) Finansijski revizor javnog sektora radi u javnom interesu pružajući usluge finansijske revizije. To uključuje davanje jamstva za finansijske informacije koje pripremaju organi ili subjekti javnog sektora o njihovom korištenju i upravljanju javnim sredstvima i imovinom. Rezultat – u obliku revizorskih mišljenja i/ili izvještaja – može se koristiti kao osnova za pozivanje odgovornih na odgovornost. Kao takva, finansijska revizija predstavlja važan element procesa odgovornosti za javne finansije.

2) Profesionalni standardi i smjernice pokreću kvalitet i profesionalizam revizije javnog sektora i na taj način podupiru kredibilitet profesije i njenog rada. Međunarodni standardi vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI), koje je razvila Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI), imaju za cilj da promovišu nezavisnu i efikasnu reviziju i služe kao osnova za članove INTOSAI da razviju svoje vlastite prilagođene profesionalne pristupe u skladu sa svojim mandatima, nacionalnim zakonima i propisima. Principi u ovim standardima ne nadjačavaju nacionalne zakone, propise ili mandate.

3) ISSAI 100 – *Osnovni principi revizije javnog sektora* uspostavlja osnovne principe koji su primenljivi na sve revizijske angažmane u javnom sektoru. ISSAI 200 dopunjuje temeljna načela ISSAI 100 sa specifičnim kontekstom revizije finansijskih izvještaja. Oni zajedno čine osnovu za kompletan set profesionalnih izjava INTOSAI-a u ovoj oblasti i treba ih poštovati.

4) Glavna svrha ISSAI-a u vezi sa finansijskom revizijom je da pruži članovima INTOSAI-a sveobuhvatan skup principa i standarda za reviziju finansijskih izvještaja (ili drugih oblika finansijskih informacija) subjekata javnog sektora. Shodno tome, principi postavljeni u ISSAI 200, čine osnovu za konkretnije standarde revizije o finansijskoj reviziji (ISSAI 2000-2899), kao i Smjernice o tome kako ih primijeniti (GUID 2900-2999). ISSAI sadrže [*aplikacioni materijal*] koji je izdao INTOSAI kako bi pružio smjernice o primjeni relevantnih međunarodnih standarda revizije (ISA)

koje je razvio Međunarodni odbor za standarde revizije i uvjerenja (IAASB). Vrhovne revizorske institucije (VRI) ponekad mogu kombinovati finansijsku reviziju sa elementima revizije usklađenosti i/ili učinka, u kom slučaju se srodni principi primjenjuju na specifične vrste revizije prema potrebi.

5) ISSAI 200 daje ključne principe za reviziju pojedinačnih ili konsolidovanih finansijskih izvještaja, ili njihovih specifičnih elemenata. Pokriva slijedeće:

- Ovlašćenje ISSAI 200;
- Okvir za finansijsku reviziju;
- Elemente finansijske revizije; i
- Principe finansijske revizije.

2

OVLAŠĆENJE ISSAI 200

6) ISSAI 200 osigurava principe za reviziju finansijskih izvještaja ili drugih oblika prezentacije finansijskih informacija. Načela utvrđuju minimalne zahtjeve za standarde javne revizije postavljene na nacionalnom nivou, ili standarde koje primjenjuje VRI koje je sama razvila ili koje su razvili drugi. Ovlašćenja ISSAI su obuhvaćena u ISSAI 100.

3

OKVIR FINANSIJSKE REVIZIJE

DEFINICIJA I CILJEVI FINANSIJSKE REVIZIJE

7) Finansijska revizija uključuje utvrđivanje, putem prikupljanja revizijskih dokaza, da li su finansijske informacije subjekta predstavljene u njegovim finansijskim izvještajima u skladu sa finansijskog izvještavanja i primjenjivog regulatornog okvira. U slučaju okvira fer prezentacije, revizor ocjenjuje da li su informacije pošteno predstavljene. U slučaju okvira usklađenosti, revizor procjenjuje u kojoj mjeri je usklađenost postignuta.

8) Cilj finansijske revizije je da prikupljanjem dovoljno odgovarajućih dokaza korisnicima pruži razumnu sigurnost, u obliku revizorskog mišljenja i/ili izvještaja, da li su finansijski izvještaji ili drugi oblici prezentacije finansijskih informacija poštenu i/ili u svim materijalnim aspektima predstavljeni u skladu sa važećim finansijskim izvještavanjem i regulatornim okvirom.

PREDUSLOVI ZA REVIZIJU FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA U SKLADU SA MEĐUNARODNIM STANDARDIMA VRHOVNIH REVIZORSKIH INSTITUCIJA (ISSAI)

9) Prije otpočinjanja angažovanja finansijske revizije revizor treba da:

- Procjeni prihvatljivost okvira finansijskog izvještavanja revidiranog tijela; i
- Osigura da menadžment revidiranog tijela priznaje i razumije svoju odgovornost za:
 - »pripremu finansijskih izvještaja u skladu sa primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja;

- »internu kontrolu za koju rukovodstvo smatra da je neophodna za pripremu finansijskih izvještaja koji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze bilo zbog prevare ili greške; i
- »osiguravanje pristupa revizoru svim informacijama i osobama potrebnim za završetak revizije.

OKVIR FINANSIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

10) Okviri finansijskog izvještavanja su ili:

- Opće namjene: dizajnirani da zadovolje potrebe za informacijama širokog spektra korisnika; ili
- Posebne namjene: dizajnirani da zadovolje potrebe određenog korisnika ili grupe korisnika (na primjer, odredbe o finansijskom izvještavanju koje je uspostavila međunarodna organizacija za finansiranje, upravno tijelo, zakonodavno tijelo ili putem ugovora).

11) Principi ISSAI 200 su relevantni za revizije različitih vrsta finansijskih izvještaja, kao što su oni pripremljeni u skladu sa općom namjenom (npr. IPSAS, MSFI ili nacionalni okviri finansijskog izvještavanja) i okviri posebne namjene.

12) Pored toga, okviri finansijskog izvještavanja mogu biti:

- Zasnovani na usklađenosti: utvrđivanje pravila i zahtjeva koje treba striktno poštovati u svim slučajevima; ili
- Zasnovani na fer prezentaciji: prepoznajući da, kako bi se postigla fer prezentacija finansijskih izvještaja revidiranog tijela, može biti potrebno da sastavljači odstupe od zahtjeva okvira ili da daju dodatna objelodanjivanja.

13) Načela ISSAI 200 su također primjenjiva na revizije subjekata javnog sektora koji pripremaju finansijske informacije, (uključujući pojedinačne finansijske izvještaje ili specifične elemente, račune ili stavke finansijskog izvještaja), za druge strane kao što su npr. upravljačka tijela, zakonodavno tijelo ili druge stranke s nadzornom funkcijom.

14) Kada se od revizora traži da izvrši reviziju izvršenja budžeta, to može uključivati ispitivanje pravilnosti budžetskih transakcija i poređenje između stvarnog i budžetskog. Ovo često može uključivati specifične ili pojedinačne okvire finansijskog izvještavanja. Za ovu vrstu revizorskog angažmana, preduslovi uspostavljeni od strane ISSAI-a za finansijsku reviziju možda nisu na snazi, ali principe koje oni sadrže treba primijeniti u najvećoj mogućoj mjeri.

PROCJENA OKVIRA FINANSIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

15) Okvir finansijskog izvještavanja treba da bude primjenjiv na okolnosti revidiranog tijela, posebno u smislu davanja fer prezentacije finansijskih rezultata i pozicije kada je to prikladno. Okvir finansijskog izvještavanja koji se primjenjuje obično je propisan zakonom, uredbom ili drugim relevantnim autoritetom. Ako ne, to je diskrecija uprave.

16) Revizor treba da ocijeni prihvatljivost korišćenog okvira finansijskog izvještavanja. Trenutno ne postoji objektivna i mjerodavna osnova koja je općenito priznata na globalnom nivou za procjenu prihvatljivosti okvira opće namjene. U nedostatku takve osnove, pretpostavlja se da su standardi finansijskog izvještavanja koje su uspostavile organizacije koje su ovlaštene ili priznate da proglase standarde (npr. IPSAS, MSFI) koje će koristiti određene vrste subjekata prihvatljive za finansijske izvještaje opće namjene koje su pripremili takvi subjekti, pod uslovom da organizacije prate uspostavljen i transparentan proces koji uključuje razmatranje stavova širokog spektra zainteresovanih strana. Da bi bio prihvatljiv, okvir finansijskog izvještavanja mora osigurati da informacije date u finansijskim izvještajima imaju vrijednost za namjeravane korisnike, odnosno: da budu relevantne, potpune, pouzdane, objektivne i razumljive.

17) Ako se okvir ne smatra prihvatljivim, revizor treba da procijeni efekat na finansijske izvještaje u smislu informacija koje nedostaju ili njegovog uticaja na finansijske rezultate ili poziciju:

- Kada je izbor okvira za izvještavanje po vlastitom nahođenju menadžmenta, revizor treba predložiti promjenu okvira; ili
- Kada promjena okvira nije moguća, kao što je to propisano zakonom ili uredbom, revizor treba obavijestiti subjekt revizije o dodatnim objelodanjivanjem potrebnim u finansijskim izvještajima kako bi se izbjeglo njihovo dovođenje u zabludu.

18) Revizor treba, uzimajući u obzir odgovor subjekta revizije, utvrditi uticaj na revizorsko mišljenje ili razmotriti naglasak pitanja objašnjavajući uticaj okvira finansijskog izvještavanja na rezultate, imovinu i obaveze ili druge aspekte. Revizor može razmotriti i druge radnje kao što je obavještavanje zakonodavnog tijela ili povlačenje iz revizorskog angažmana ako je VRI u mogućnosti to učiniti.

4

ELEMENTI FINANSIJSKE REVIZIJE

19) U finansijskoj reviziji javnog sektora, elementi definisani u ISSAI 100 (predmet, revizor, odgovorna strana, namjeravani korisnici i kriterijumi) mogu varirati od subjekta revizije do subjekta revizije. Revizori bi trebali precizno utvrditi ove elemente za svaku reviziju i analizirati implikacije.

PREDMET FINANSIJSKE REVIZIJE

20) Predmet finansijske revizije su računovodstveni i povezani podaci revidiranih subjekata, obično predstavljeni u obliku finansijskih izvještaja (potonji poznati kao informacije o predmetu).

TRI STRANE U FINANSIJSKOJ REVIZIJI

21) Odgovornost revizora je da planira i izvrši reviziju u skladu sa primjenjivim revizorskim standardima i mandatom, te da saopštava rezultate.

22) Odgovorna strana je odgovorna za informacije o predmetu i osnovni predmet.

23) „Predviđeni korisnik“ finansijskih izvještaja u javnom sektoru je prvenstveno zakonodavna vlast, koja predstavlja građane (krajnje korisnike). Zakonodavno tijelo drži vladu odgovornom za korištenje javnih sredstava, uglavnom na osnovu informacija koje dostavlja vlada. Osiguranje pouzdanosti ovih informacija putem finansijske revizije je stoga ključni dio ovog procesa. Drugi predviđeni korisnici

mogu uključivati ministarstva u slučaju finansijskih izvještaja subjekata javnog sektora koji rade u njihovo ime.

KRITERIJUMI KOJI SE KORISTE U FINANSIJSKOJ REVIZIJI

24) Kriterijumi su mjerila, mjere ili atributi prema kojima se predmet mjeri da bi se došlo do zaključka o ciljevima revizije. Kriterijumi korišteni u reviziji finansijskih izvještaja općenito bi se zasnivali na okviru finansijskog izvještavanja koji je koristila odgovorna strana u njihovoj pripremi.

ANGAŽMAN SA IZRAŽAVANJEM RAZUMNOG UVJERENJA

25) Revizije finansijskih izvještaja koje se sprovode u skladu sa ISSAI su angažmani certifikacije koji imaju za cilj pružanje razumnog uvjerenja. Razumno uvjerenje je visok, ali ne i apsolutni nivo sigurnosti, što znači da nije garancija da će revizija otkriti sve slučajeve materijalno značajnih grešaka.

26) Generalno, revizije s razumnim uvjerenjem su osmišljene tako da rezultiraju zaključkom izraženim u pozitivnom obliku, kao što je „po našem mišljenju finansijski izvještaji prikazuju fer, u svim materijalnim aspektima (ili daju istinit i pošten prikaz) finansijske pozicije..... i finansijski učinak i novčane tokove ...” ili, u slučaju okvira usklađenosti, “po našem mišljenju, finansijski izvještaji su pripremljeni, u svim materijalnim aspektima, u skladu sa...”.

27) Angažmani s ograničenim uvjerenjem, kao što su neki angažmani revizije, nisu obuhvaćeni trenutnim ISSAI-ima o finansijskoj reviziji.

5

PRINCIPI FINANSIJSKE REVIZIJE

28) Opći principi revizije u javnom sektoru navedeni su u ISSAI 100¹, kao i u standardima o etici, kontroli kvaliteta i ukupnim odgovornostima revizora u reviziji finansijskih izvještaja. Oni pokrivaju:

- etiku i nezavisnost;
- profesionalnu prosudbu, dužna pažnju i skepticizam;
- kontrolu kvaliteta;
- upravljanje i vještine revizorskog tima;
- rizik revizije;
- materijalnost;
- dokumentaciju;
- izvještavanje i praćenje,
- te komunikaciju.

29) U narednim pasosima se utvrđuju posebni principi koji se odnose na finansijsku reviziju javnog sektora.

» DOGOVARANJE USLOVA ANGAŽMANA

30) Uslovi revizorskog angažmana u javnom sektoru obično su propisani zakonom. Revizor javnog sektora treba da postigne zajedničko razumjevanje sa menadžmentom ili onima koji su zaduženi za odgovarajuće uloge i odgovornosti za svaki revizorski angažman, po mogućnosti u pisanoj formi. Kada angažman proizlazi

¹ ISSAI 100, pasosi 34 do 43.

iz zahtjeva rukovodstva, onih koji su zaduženi za upravljanje ili zakonodavstvo, tada bi sve strane trebale da se dogovore o uslovima tog angažmana.

» PLANIRANJE

31) Revizor treba da planira reviziju kako bi osigurao da se ona sprovodi na efikasan i efektivan način, određivanjem obima, vremena, pristupa i praktičnih koraka koje treba preduzeti.

32) Detaljno planiranje je ključ za efikasnu i efektivnu reviziju. Priroda i obim potrebnog planiranja ovisit će o tome da li je riječ o prvoj reviziji subjekta ili o ponavljajućem zadatku, veličini i složenosti subjekta i prethodnom iskustvu članova tima s subjektom. Planiranje treba ažurirati kako angažman napreduje, kako bi se uzeli u obzir neočekivana pitanja ili događaji koji utiču na procjenu rizika ili provedbu revizije.

» MATERIJALNOST

33) Revizor treba primijeniti koncept materijalnosti, kako u kvantitativnom (po iznosu) tako i kada je relevantno u kvalitativnom smislu (po prirodi), prilikom planiranja i obavljanja revizije, ocjenjivanja nalaza i izvještavanja o rezultatima.

34) Prilikom planiranja revizije, revizor treba da utvrdi ukupni nivo materijalnosti za finansijske izvještaje u cjelini, uzimajući u obzir nivo pogrešnog prikazivanja koji bi mogao uticati na odluke korisnika tih izvještaja. Revizor bi tada trebao smanjiti taj nivo materijalnosti prilikom utvrđivanja revizijskog posla koji treba poduzeti, kako bi, na prihvatljiv nivo, smanjio rizik da zbir neotkrivenih i nekorigiranih pogrešnih iskaza ne premašuje ukupnu značajnost.

35) Ovaj niži nivo materijalnosti (ponekad poznat kao značajnost učinka) treba koristiti da bi se pomoglo u određivanju prirode, vremena i obima revizijskih

postupaka i za procjenu rezultata tih procedura. Obim neispravljenih grešaka u finansijskim izveštajima treba uporediti sa ukupnom materijalnošću, uzimajući u obzir njihov kvantitativni efekat i prirodu, prilikom formiranja mišljenja u revizorskom izveštaju. Materijalnost koja se primjenjuje na izvještavanje može se morati revidirati u poređenju sa onom utvrđenom za planiranje, u zavisnosti od konačnih rezultata subjekta ili drugih faktora.

» RAZUMIJEVANJE REVIDIRANOG TIJELA

36) Revizor treba da stekne dovoljno razumijevanje revidiranog tijela i okruženja u kojem posluje, primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja i sistema interne kontrole subjekta, kako bi identifikovao i procijenio rizike od materijalno značajnih grešaka. Sistem interne kontrole subjekta sastoji se od pet komponenti: kontrolnog okruženja, subjektovog procesa procjene rizika, subjektovog procesa za praćenje sistema interne kontrole, informacionog sistema subjekta i kontrolnih aktivnosti (uključujući IT kontrole).

» IDENTIFIKACIJA I PROCJENA RIZIKA

37) Revizorova identifikacija i procjena rizika materijalnih pogrešaka uzima u obzir i inherentni rizik (rizik da će određeni naslov računa ili klasa transakcija biti predmet greške ili pogrešnog prikazivanja) i kontrolni rizik (rizik da interne kontrole ne spriječe ili ne otkriju i isprave određene greške ili pogrešne iskaze).

38) Revizor identifikuje i procjenjuje inherentni rizik bez uzimanja u obzir efekata bilo koje povezane kontrole i utvrđuje da li je neki od inherentnih rizika značajan. Revizor treba da ocijeni dizajn kontrola relevantnih za reviziju (posebno u odnosu na značajne inherentne rizike) i razmotri da li je vjerovatno da će biti sprovedeni u praksi.

39) Revizor treba da utvrdi i procijeni rizik od materijalno značajnih grešaka u finansijskim izvještajima u cjelini i na nivou tvrdnji, kako bi odredio najadekvatnije revizijske postupke za rješavanje tih rizika.

40) Postupci procjene rizika pomažu da se utvrdi priroda i obim revizijskog posla koji treba da se obavi, ali sami po sebi ne pružaju dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza na kojima bi se moglo zasnivati revizorsko mišljenje.

» ODGOVOR NA PROCIJENJENJE RIZIKE

41) Revizor treba da pribavi dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze u vezi sa procijenjenim rizicima materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja, osmišljavanjem i primjenom odgovarajućih odgovora na te rizike. Što je veći rizik, to mogu biti opsežnije potrebne revizijske procedure i uvjerljiviji potrebni revizijski dokazi.

42) Revizor treba da osmisli i sprovede sveobuhvatne odgovore kako bi se bavio rizicima materijalno značajnih grešaka na nivou finansijskih izvještaja, kao i daljim revizijskim postupcima čija priroda, vrijeme i obim uzimaju u obzir rizike materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnji. Takvi revizijski postupci obično uključuju testove kontrole i suštinske procedure (analitičke procedure i/ili testove detalja).

43) Ako je vjerovatno da će kontrole biti efikasne, revizor može razmotriti njihovo testiranje. Ako testiranje pokaže da kontrole funkcionišu efikasno, to može smanjiti količinu suštinskog testiranja potrebnog za adresiranje identifikovanog rizika. Kontrole treba testirati u okolnostima kada same materijalne procedure nisu dovoljne.

» RAZMATRANJA U VEZI SA PREVAROM

44) Kao dio identifikacije i procjene rizika materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja, revizor treba razmotriti da li bi materijalno značajna pogrešna prikazivanja mogla nastati zbog prijevare, i poduzeti odgovarajuće odgovore na te rizike.

45) Primarnu odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijevare ima uprava subjekta ili oni koji su zaduženi za upravljanje. Revizor je odgovoran za pružanje razumne sigurnosti u kojoj mjeri finansijski izvještaji ne sadrže materijalno značajne greške. Pogrešne izjave mogu nastati zbog greške ili prijevare. Međutim, priroda prijevare otežava revizoru identifikaciju, te stoga nema garancije da će sva materijalno značajna pogrešna prikazivanja uzrokovana prijevaram biti otkrivena. Kao takav, revizor treba razmotriti koje revizijske postupke treba poduzeti na odgovarajući način kada je rizik od prijevare značajan. Revizor treba da razmotri da sve slučajeve prijevare ili sumnje na prijevaru utvrđene tokom revizije predoči relevantnim vlastima.

» RAZMATRANJA O NEOGRANIČENOSTI POSLOVANJA

46) Revizor treba razmotriti i zaključiti da li postoje događaji ili uslovi koji predstavljaju materijalnu neizvjesnost o namjeri i sposobnosti revidiranog tijela da nastavi sa neograničenim poslovanjem.

47) Neograničenost poslovanja revidiranog tijela je osnovni princip sa uticajem na finansijske izvještaje, jer utiče na računovodstvenu osnovu koju treba koristiti, posebno na knjigovodstvenu vrijednost imovine i obaveza.

48) Revizor treba da pribavi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza kako bi zaključio o tome da li rukovodstvo koristi pretpostavku neograničenosti poslovanja prilikom sastavljanja finansijskih izvještaja i po potrebi izvještava o istoj.

**» RAZMATRANJA U VEZI SA ZAKONIMA I PROPISIMA U REVIZIJI FINANSIJSKIH
IZVJEŠTAJA**

49) Revizor treba da identifikuje rizike materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja zbog neusklađenosti sa zakonima i propisima, i da reaguje na odgovarajući način.

50) Revizor treba da pribavi dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze u vezi sa usklađenošću sa odredbama tih zakona i propisa koji imaju direktan uticaj na određivanje materijalno značajnih iznosa i objelodanjivanja u finansijskim izvještajima. Revizor bi također trebao izvršiti revizijske postupke kako bi pomogao u identifikaciji slučajeva neusklađenosti sa onim drugim zakonima i propisima koji indirektno mogu imati materijalni uticaj na finansijske izvještaje.

51) U javnom sektoru mogu postojati dodatne revizorske odgovornosti u pogledu razmatranja bilo kojeg zakona i propisa koji se odnose na reviziju finansijskih izvještaja ili drugih aspekata poslovanja subjekta. U takvim slučajevima revizor treba da razlikuje obim obavljenog posla radi provjere usklađenosti sa zakonima i propisima za potrebe davanja mišljenja o finansijskim izvještajima i revizorskog posla koji je obavljen radi provjere drugih pitanja usklađenosti za potrebe izdavanja revizorskog mišljenja o usaglašenosti i/ili izvještaja.

52) Revizor treba da stekne adekvatno razumijevanje pravnog i regulatornog okvira primjenjivog na specifično okruženje u kojem djeluje revidirano tijelo, uključujući i način na koji je isto usklađeno sa okvirom.

53) Odredbe nekih zakona ili propisa imaju direktan uticaj na finansijske izvještaje jer određuju iskazane iznose i objelodanjivanja u njima. Subjekt treba da poštuje druge zakone ili propise, ili da postavlja odredbe po kojima subjekt posluje, a koji imaju samo indirektni uticaj na njegove finansijske izvještaje.

» REVIZIJSKI DOKAZI

54) Revizor treba da osmisli i izvede revizijske postupke kako bi dobio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza (u smislu kvantiteta i kvaliteta) na kojima će zasnivati revizijske zaključke i mišljenje.

55) Količina revizijskih dokaza potrebnih za potporu zaključka zavisi od revizorove procjene rizika od pogrešnog prikazivanja, kao i od kvaliteta tih dokaza. Kvalitet revizijskih dokaza odnosi se na njihovu relevantnost i pouzdanost. Na pouzdanost dokaza utiču njihov izvor, priroda i okolnosti pod kojima su dobijeni.

» PROCJENA POGREŠNIH ISKAZA

56) Revizor treba da evidentira pogrešne iskaze identifikovane tokom revizije, da na njih skrene pažnju menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.

Revizor treba da procjeni da li pogrešna objavljivanja znače da je potreban dalji revizijski rad i njihov uticaj na finansijske izvještaje, ako isti nisu ispravljani.

57) Revizor treba da procijeni da li su neispravljani pogrešni iskazi materijalni, pojedinačno ili u zbiru, kako bi utvrdio kakav uticaj mogu imati na revizorsko mišljenje.

» FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠTAVANJE O FINANSIJSKIM ISKAZIMA

58) Na osnovu revizorskih dokaza, revizor treba da formira mišljenje o tome da li su finansijski iskazi sastavljeni u skladu sa važećim okvirom finansijskog izvještavanja i ukoliko su slobodni od materijalno značajnih grešaka.

59) Da bi formirao mišljenje, revizor prvo treba da zaključi da li ima razumnu sigurnost da finansijski izvještaji u cjelini ne sadrže materijalno značajne greške.

60) Revizor treba da izrazi neizmijenjeno mišljenje ako revizorski dokazi pokazuju da su finansijski izvještaji pripremljeni, u svim materijalno značajnim aspektima, u skladu sa primjenjivim finansijskim okvirom.

61) Ako revizor zaključi da, na osnovu pribavljenih revizijskih dokaza, finansijski izvještaji u cjelini sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze, ili revizor nije u mogućnosti da pribavi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza da zaključi da li finansijski izvještaji u cjelini ne sadrže značajnog pogrešnog prikazivanja, revizor bi trebao modificirati mišljenje u revizorskom izvještaju u skladu sa odjeljkom "Modifikacije mišljenja u revizorskom izvještaju".

62) Pored mišljenja o finansijskim izvještajima, od revizora se može po zakonu ili propisu zahtijevati da izvještava o zapažanjima i nalazima koji nisu uticali na mišljenje, kao i sve preporuke date kao rezultat toga. Ove elemente treba jasno razlikovati od mišljenja.

» IZMJENE MIŠLJENJA O REVIZORSKOM IZVJEŠTAJU

63) Revizor treba da izmijeni mišljenje u revizorovom izvještaju kada revizor zaključi, na osnovu pribavljenih revizijskih dokaza, da finansijski izvještaji u cjelini sadrže materijalno značajno pogrešno prikazivanje, ili ako revizor nije bio u mogućnosti pribaviti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza za zaključak.

64) Revizori mogu izdati tri vrste modificiranog mišljenja:

- Kvalifikovano mišljenje – kada revizor zaključi da, ili nije u mogućnosti da pribavi dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze o pogrešnim izjavama, bilo da su pojedinačno ili u zbiru, ili bi mogle biti materijalne, ali ne i rasprostranjene;

- Negativno mišljenje – kada revizor, nakon što je pribavio dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u zbiru, materijalna i sveprisutna; ili
- Odricanje od mišljenja – kada revizor nije u mogućnosti da pribavi dovoljne i prikladne revizijske dokaze zbog neizvjesnosti ili ograničenja opsega koje je i materijalno i sveprisutno.

65) Odluka o tome koja vrsta modifikovanog mišljenja je prikladna zavisi od:

- prirode stvari koje su dovele do modifikacije - odnosno da li su finansijski izvještaji značajno pogrešno prikazani ili, u slučaju da nije bilo moguće dobiti dovoljno odgovarajuće revizijski dokazi, mogu biti materijalno pogrešno prikazani; i
- prosudbe revizora o rasprostranjenosti efekata ili mogućih efekata stvari na finansijske izvještaje.

» PARAGRAFI O NAGLASKU I OSTALA PITANJA U REVIZORSKOM IZVJEŠTAJU

66) Ako revizor smatra potrebnim da skrene pažnju korisnika na pitanje predstavljeno ili objelodanjeno u finansijskim izvještajima koje je od tolikog značaja da je je fundamentalno za njihovo razumijevanje finansijskih izvještaja, i postoji dovoljno odgovarajućih dokaza da stvar nije materijalno pogrešno prikazana u finansijskim izvještajima, revizor bi trebao uključiti paragraf sa naglaskom na pitanje u revizorov izvještaj.

67) Ako revizor smatra potrebnim da saopšti nešto drugo osim onoga što je prikazano ili objelodanjeno u finansijskim izvještajima, a koje su, po revizorovoj prosudbi, relevantne za razumijevanje revizije, revizorove odgovornosti ili izvještaja, i pod uslovom da to nije zabranjeno zakonom ili propisom, to treba učiniti u paragrafu sa naslovom 'Ostala pitanja' ili drugim odgovarajućim naslovom.

» RAZMATRANJE NAKNADNIH DOGAĐAJA

68) Revizor treba da pribavi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza da su svi događaji koji su se desili između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorskog izvještaja koji zahtijevaju prilagođavanje ili objelodanjivanje u finansijskim izvještajima identifikovani i na odgovarajući način odražavaju se u finansijskim izvještajima.

69) Revizor takođe treba da odgovori na odgovarajući način na činjenice koje su postale poznate nakon datuma revizorskog izvještaja i koje su, da su bile poznate na taj datum, mogle dovesti do toga da revizor izmijeni revizorski izvještaj.

» UPOREDNE INFORMACIJE – ODGOVARAJUĆE BROJKE I UPOREDNI FINANSIJSKI IZVJEŠTAJI

70) Revizor treba da pribavi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tome da li je bilo koja uporedna informacija uključena u finansijske izvještaje predstavljena, u svim materijalnim aspektima, u skladu sa zahtjevima za uporednim informacijama u primjenjivim finansijskim izvještajima. okvir izvještavanja i izvještaj u skladu sa revizorskim odgovornostima za izvještavanje.

71) Uporedne informacije se odnose na iznose i objelodanjivanja uključena u finansijske izvještaje u odnosu na jedan ili više prethodnih perioda. Odgovarajući iznosi su iznosi za prethodni period koji su sastavni dio finansijskih izvještaja tekućeg perioda. Uporedni finansijski izvještaji su izvještaji u kojima su iznosi i druga objelodanjivanja za prethodni period uključeni radi poređenja sa finansijskim izvještajima tekućeg perioda sa istim nivoom informacija kao i za tekući period.

72) Revizor treba procijeniti da li se uporedne informacije poklapaju sa iznosima i drugim objelodanjivanjem predstavljenim u prethodnom periodu ili su, kada je to prikladno, prepravljene. Revizor takođe treba ocijeniti da li su računovodstvene

politike prikazane u uporednim informacijama konzistentne sa onim primijenjenim u tekućem periodu ili, ako je došlo do promjena u računovodstvenim politikama, da li su te promjene pravilno i adekvatno prikazane i objelodanjene.

73) Za odgovarajuće brojke, mišljenje revizora o finansijskim izvještajima se odnosi samo na tekući period. Za uporedne finansijske izvještaje, mišljenje revizora se odnosi na svaki period za koji se prezentiraju finansijski izvještaji.

» ODGOVORNOSTI REVIZORA U ODNOSU NA DRUGE INFORMACIJE U DOKUMENTIMA KOJI SADRŽE REVIDIRANE FINANSIJSKE IZVJEŠTAJE

74) Revizor treba pročitati sve druge informacije u godišnjem izvještaju subjekta i razmotriti da li postoje bilo kakve materijalne nedosljednosti ili materijalno značajne pogrešne činjenice sa revidiranim finansijskim izvještajima, ili putem revizorovog znanja stečenog tokom revizije. Ako prilikom razmatranja ostalih informacija, revizor identificira materijalno značajnu nedosljednost ili materijalno značajno pogrešno navođenje činjenica, revizor treba utvrditi da li revidirani finansijski izvještaji ili druge informacije treba revidirati.

75) Ostale informacije se odnose na finansijske ili nefinansijske informacije (osim finansijskih izvještaja i izvještaja revizora o njima) uključene u godišnji izvještaj subjekta. Ovo obično predstavlja dokument, ili kombinaciju dokumenata, koje obično priprema na godišnjoj osnovi menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje u skladu sa zakonom, uredbom ili običajem, čija je svrha da zainteresovanim stranama pruži informacije o poslovanju i finansijskim rezultatima subjekta i finansijskom položaju subjekta, kako je navedeno u finansijskim izvještajima.

76) U slučaju materijalne nedosljednosti, radnja koju bi revizor trebao poduzeti može uključivati modifikaciju mišljenja revizora, uskraćivanje revizorskog izvještaja, povlačenje iz angažmana (u rijetkim slučajevima kada je to moguće u javnom sektoru), obavještavanje onih koji su zaduženi za upravljanje, ili uključivanje pasosa 'Ostala pitanja' u revizorov izvještaj.

77) Ako revizor utvrdi materijalnu nedosljednost koju rukovodstvo revidiranog tijela odbija ispraviti, revizor treba da obavijesti one koji su zaduženi za upravljanje. Od revizora se također može tražiti ili odlučiti da, pored onih koji su zaduženi za upravljanje, obavijeste druge strane, kao što su zakonodavna tijela.

**» RAZMATRANJA RELEVANTNA ZA REVIZIJU KONSOLIDOVANIH FINANSIJSKIH
IZVJEŠTAJA**

78) Revizori angažovani za reviziju konsolidovanih finansijskih izveštaja trebaju pribaviti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o pouzdanosti finansijskih informacija komponenti i procesa konsolidacije, kako bi izrazili mišljenje o tome da li su konsolidovani finansijski izveštaji bili pripremljeni, u svim materijalnim aspektima, u skladu sa važećim okvirom finansijskog izvještavanja.

79) Ovi principi se primjenjuju na sve revizije konsolidovanih finansijskih izveštaja u javnom sektoru. U situacijama kada je revizor angažovan na reviziji konsolidovanih finansijskih izveštaja, mogu se primjeniti specifični zahtjevi i razmatranja, uključujući obezbjeđivanje kvalitete rada revizora komponenti.