



REPUBLIKA KOSOVA
KANCELARIJA GENERALNOG REVIZORA

Br. Dokumenta: 24.29.1-2013-08

IZVEŠTAJ REVIZIJE
O FINANSIJSKIM IZVEŠTAJIMA AUTORITETA
CIVILNE AVIJACIJE ZA GODINU ZAVRŠENU SA 31
DECEMBROM 2013 GODINE

Priština, Jun 2014

Kancelarija Generalnog Revizora obavlja revizije regularnosti i performansu. Generalni Revizor, Lage Olofsson, upravlja sa Kancelarija Generalnog Revizora i ima oko 145 zaposlenih. Generalni Revizor i Kancelarija Generalnog Revizora su nezavisni i certificira oko 90 Godišnjih Finansijskih Izveštaja svake godine, istovremeno obavljaju druge vrste revizija.

Naša je misija da doprinosimo pravilnom finansijskom upravljanju u javnoj administraciji. Mi ćemo izvršiti kvalitetne revizije u skladu sa međunarodno priznatim standardima revizije na javnom sektoru i najboljim evropskim praksama. Mi ćemo izgraditi poverenje u pravilnom trošenju javnog novca. Mi ćemo odigrati aktivnu ulogu na obezbeđenju interesa poreskih obveznika i ostalih interesnih stranaka na povećanju javne odgovornosti.

Izveštaji proizvedeni od strane Kancelarija Generalnog Revizora na direktan način promovišu pružanje odgovornosti pošto one pružaju osnovu za držanje odgovornim menadžere svake budžetske organizacije.

Generalni Revizor je odlučio za mišljenje revizije i izveštaj o Godišnjim Finansijskim Izveštajima Autoriteta Civilne Avijacije na osnovu savetovanja sa Pomoćnikom Generalnog Revizora Ibrahim Gjylderren, koji je nadgledao reviziju.

Izveštaj i izdato mišljenje su rezultat revizije sprovedene pod upravljanjem Direktora Revizije, Valjbon Bytyqi podržan od, Enver Boqoli (Vođa Tima) i Arta Birinxhiku član.

TABELA SADRŽAJA

Opšti sažetak.....	4
1 Delokrug revizije i metodologija	6
2 Godišnji finansijski izveštaji i ostale obaveze za spoljno izveštavanje	7
3 Preporuke iz prethodne godine	9
4 Finansijsko Upravljanje i Kontrola	10
Dodatak I: Objašnjenja različitih vrsta mišljenja revizije primenjenih od KGR.....	16
Dodatak II: Preporuke iz prethodne godine	19

Opšti sažetak

Uvod

Ovaj izveštaj rezimira glavna pitanja koja proističu sa naše revizije godišnjih finansijskih izveštaja za 2013 godinu – koji određuje dato Mišljenje od strane Generalnog Revizora. Želeo bih da se zahvalim Generalnom Direktor Autoriteta Civilne Avijacije i njegovom osoblju za njihovu pomoć tokom procesa revizije.

Pregled Finansijskih Izveštaja za 2013 godinu je preduzet u skladu sa međunarodno priznatim standardima revizije na Javnom Sektoru (MSRJS) usvojenih od strane INTOSAI. Naš pristup je uključio testiranja i procedure za koje smo mislili da su potrebne da dođemo do mišljenja u vezi sa finansijskim izveštajima. Preduzeti pristup je predstavljen u Memorandumu Planiranja Revizije, od datuma 18 decembra 2013.

Naša revizija se fokusirana na:

- Usklađenost sa okvirom izveštavanja i značajnim rizicima za Godišnje Finansijske Izveštaje istaknutim na Memorandumu Planiranja Revizije;
- Akcije koje su preduzele prema na našim preporukama za 2012 godinu i ranije; i
- Finansijskom Upravljanju i Unutrašnjoj Kontroli Autoriteta Civilne Avijacije (uključujući upravljanje i izvršenje budžeta).

Nivo rada obavljenog od strane Kancelarije Generalnog Revizora za završavanje revizije za 2013 godinu, direktno odražava kvalitet unutrašnje kontrole sprovedene od strane menadžmenta.

Mišljenje

Dodatak I objašnjava različite vrste mišljenja primenjenih od strane Kancelarije Generalnog Revizora. Mišljenje Generalnog Revizora je:

Prema našem mišljenju Finansijski izveštaji pružaju pravilnu i istinitu sliku sa svih materijalnih gledišta (MSVIR 200: Ne-modifikovano Mišljenje).
--

Opšti zaključak

Na osnovu prikazanih detalja u svakom delu ovog izveštaja, naš opšti zaključak je da:

Menadžment Autoriteta Civilne Avijacije je dizajnirao jedan dobar sistem unutrašnje kontrole i finansijskog upravljanja. Efikasne kontrole su obezbedile da se upravljanje budžetom obavlja u potpunom skladu sa adekvatnim načelima finansijskog upravljanja.

Sa gledišta manje važnosti, kao specifična oblast za dalji razvoj i poboljšanje ostaje registrovanje i izveštavanje imovine.

Mi nemamo neko pitanje visokog prioriteta da izjavimo u ovoj oblasti.

Odgovor od Menadžmenta- revizija za 2013

Menadžment se složio sa svim nalazima revizije i obavezao se da će adresirati naše preporuke.

1 Delokrug revizije i metodologija

Odgovornost je Autoriteta Civilne Avijacije (ACA) da pripremi Godišnje Finansijske Izveštaje (GFI) prema Međunarodnim Standardima Računovodstva na Javnom Sektoru o "Finansijskom Izveštavanju na osnovu Računovodstva Gotovog Novca" i ostalim specifičnim zahtevima. Kancelarija Generalnog Revizora (KGR) je odgovorna za obavljanje revizije regularnosti koja uključuje ispitivanje i procenu finansijskih izveštaja i drugih finansijskih podataka kao i davanje mišljenja:

- Da li GFI pružaju jednu pravilnu i istinitu sliku računa i finansijskih pitanja za period revizije;
- Da li su finansijski podaci, sistemi i transakcije u skladu sa zakonima i uredbama na snazi;
- O prikladnosti funkcija unutrašnje kontrole i unutrašnje revizije; i
- O svim pitanjima koja proističu ili se tiču revizije.

Mi smo razmotrili kontrole upravljanja kako bi odredili stepen do kojeg možemo da se oslonimo na kontrolama upravljanja tokom određivanja detaljnog testiranja, koji je neophodan radi osiguranja prikladnog nivoa dokaza za podršku mišljenja Generalnog Revizora (GR) i fokus naše revizije usklađenosti.

Donje sekcije pružaju jedan detaljniji sažetak naših nalaza revizije sa posebnim naglaskom na zapažanja i preporuke na svakoj oblasti pregleda. Procena načina na koji je Menadžment adresirao naše preporuke date u 2012 godini možete naći u Dodatku II.

Da bi bio još potpuniji, mi smo tamo gde je to bilo relevantno uključili pitanja koja su identifikovana tokom predrevizije. Naši nalazi su definisani kao:

Visokog prioriteta - Pitanja koja mogu rezultirati na materijalne slabosti u unutrašnjoj kontroli i gde preduzeta akcija će pružiti mogućnost za poboljšanje efikasnosti i efektivnosti unutrašnjih kontrola; i

Srednjeg prioriteta - Pitanja koja ne mogu rezultirati na materijalne slabosti, ali gde će preduzeta akcija pružiti mogućnost za poboljšanje efikasnosti i efektivnosti unutrašnjih kontrola.

Naše procedure su uključile jedan pregled unutrašnjih kontrola i sistema računovodstva, kao i procedure samo u onoj meri koja se smatra potrebnim za efikasno izvršenje revizije. Nalazi revizije ne treba da se smatraju kao da predstavljaju jednu sveobuhvatnu izjavu svih slabosti koje postoje, ili svih poboljšanja koje mogu da se izvrše na sistemima i procedurama koje su funkcionisale. Nalazi koji se smatraju niskog prioriteta će se izveštavati odvojeno kod finansijskog osoblja.

2 Godišnji finansijski izveštaji i ostale obaveze za spoljno izveštavanje

Opšti zaključak

Naš pregled GFI uzima u obzir usklađenost sa okvirom izveštavanja kao i kvalitet i tačnost informacija registrovanih na finansijskim izveštajima. Mi takođe uzimamo u obzir datu izjavu od strane Glavnog Administrativnog Službenika (GAS) i Glavnog Finansijskog Službenika (GFS), kada se nacrt GFI dostavljaju Vladi.

Izjava u vezi sa prikazivanjem GFI uključuje izvestan broj tvrdnji što se tiče usaglašenosti sa okvirom izveštavanja i kvalitetom informacija u okviru godišnjih finansijskih izveštaja. Neke izjave imaju za cilj da pružaju sigurnost za Vladu da sve relevantne informacije su pružene radi osiguranja da može se preduzeti jedna sveobuhvatna revizija.

ACA je uspeo da na vreme preda sve izveštaje koji se traže zakonskim okvirom koji je na snazi. GFI su ispunili zahteve MSRJS "Finansijskom Izveštavanju na osnovu Računovodstva Gotovog Novca" i Finansijskog pravila br. 03/2013. One su pružale tačne i celovite informacije u vezi predstavljenih dešavanja i transakcija.

2.1 Mišljenje revizije

Ne-modifikovano mišljenje¹

Prema našem mišljenju Finansijski izveštaji pružaju pravilnu i istinitu sliku sa svih materijalnih gledišta (MSVIR 200: Ne-modifikovano Mišljenje).

¹ Termin „ne-modifikovano mišljenje“ je ekvivalentan sa terminom „ ne-kvalifikovano mišljenje“ koji je korišćen u prethodnoj verziji Godišnjeg Izveštaja. Nova terminologija je u skladu sa novim standardima INTOSAI (SNISA 200). Za dalje pogledajte Dodatak I.

2.2 Usklađenost sa zahtevima za izveštavanje u GFI

Opis

GFI treba da budu u skladu sa određenim okvirom izveštavanja. Mi smo uzeli u obzir:

- Usklađenost sa Uredbom MF-a br. 03/2013 o godišnjim finansijskim izveštajima budžetnih organizacija;
- Zahteve ZUJFO br. 03/L-048 i njegove izmene i dopune: i
- Zahteve uredbe 01/2013/MF - Potrošnja javnog novca i uredbe MF-a br. 02/2013 o upravljanju ne finansijske imovine budžetnih organizacija.

Mi nemamo nijedno pitanje da naglasimo u vezi ovih zahteva.

2.3 Usklađenost sa ostalim zahtevima za spoljno izveštavanje

Opis

Osim izrade GFI, od ACA se zahteva da adresira sledeće obaveze za spoljno izveštavanje:

- Budžetski Zahtev;
- Tromesečne izveštaje, uključujući devetomesečne finansijske izveštaje;
- Godišnje operativne izveštaje (performanse);
- Nacrt plana i završni plan nabavke;
- Izveštaje o neizmirenim dugovima;
- Izveštaje o unutrašnjim kontrolama, uključujući i izveštaj samo-ocenjivanja;
- Plan delovanja o implementaciji preporuka; i
- Inventarizaciju i registraciju imovina.

Svi zahteve za spoljno izveštavanje su blagovremeno ispunjeni od strane ACA.

3 Preporuke iz prethodne godine

Opšti zaključak

ACA je pokazao potpunu spremnost za adresiranje preporuke koja je data u izveštaju revizije za 2012 godinu. Mi podstičemo menadžment da preduzme odgovarajuće mere i akcije za adresiranje i preporuke ove godine.

Opis

Naš izveštaj revizije o GFI za 2012 godinu za ACA je rezultirao jednom preporukom. ACA je izradio Plan Delovanja naglašavajući da će se naša preporuka blagovremeno adresirati.

U reviziji GFI za 2013 godinu, mi smo primetili da je ACA uspeo da celovito adresira datu preporuku. Za jedan detaljniji opis preporuka i kako su one adresirane, pogledaj Dodatak II.

Preporuka

Mi nemamo preporuka u ovoj oblasti.

4 Finansijsko Upravljanje i Kontrola

4.1 Opšti zaključak

Naš pristup revizije je fokusiran na razumevanju i proceni preduzetih delovanja od strane menadžmenta za osiguranje finansijskog upravljanja i efektivne kontrole. Za pojedinačne finansijske sisteme mi zahtevamo da identifikujemo nivo na kojem deluju sadašnje kontrole. To može, na primer, da bude aktivnost nadzora preduzet od strane višeg menadžmenta ili operativne kontrole na nižem nivou. Mi smatramo da su kontrole dobro dizajnirane, da su sprovedene kao što je planirano i da funkcionišu na efektivan način. To zahteva jednu procenu struktura, procesa i linija odgovornosti koje su predstavljene od strane menadžmenta, uključujući i ulogu koju je preduzeta od strane Unutrašnjeg Revizora.

Menadžment ACA je dizajnirao jedan dobar sistem unutrašnje kontrole i finansijskog upravljanja. Efikasne kontrole su obezbedile da se upravljanje budžetom obavlja u skladu sa dobro pravim principima finansijskog upravlja.

4.2 Planiranje i izvršenje budžeta

Opis

Mi smo razmotrili izvor budžetskih fondova za ACA, trošenje fondova prema ekonomskim kategorijama i prikupljene prihode.

Tabela 1. Izvori budžetskih fondova- izvršenje nad budžetom (u €)

Opis	Početni budžet	Završni budžet	2013 Izvršenje	2012 Izvršenje	2011 Izvršenje
Izvori Fondova:	782,881	782,881	729,460	731,568	715,316
Grant Vlade -Budžet	782,881	782,881	729,460	731,568	0
Sopstveni prihodi	0	0	0	0	715,316

Iz podataka koji su predstavljeni u tabeli se vidi da ACA nije imao razlike između početnog i završnog budžeta.

Tabela 2. Trošenje fondova prema ekonomskim kategorijama- izvršenje naspram budžeta (u €)

Opis	Početni budžet	Završni budžet	2013 Izvršenje	2012 Izvršenje	2011 Izvršenje
Troškovi fondova prema ekonomskim kategorijama	782,881	782,881	729,460	731,568	715,316
Plate i Dnevnice	492,508	492,508	459,035	379,386	385,747
Robe i Usluge	274,330	274,330	258,700	339,108	314,133
Komunalije	16,043	16,043	11,725	13,074	15,436

ACA je tokom 2013 godine iskoristila 93% završnog budžeta. Dobro izvršenje budžeta se vidi i prema ekonomskim kategorijama osim kategorije komunalija (73%).

Trend troškova među godinama je sličan i predočava kontinuiran i dosledan nivo izvršenja budžeta prema planu protoka novca.

Tabela 3. Prikupljeni prihodi za budžet Kosova – izvršenje nad budžetom (u €)

Opis	Početni budžet	Završni budžet ²	2012 Izvršenje	2011 Izvršenje	2010 Izvršenje
Prihodi od tarifa za sigurnost putnika			1,634,706	1,489,450	1,286,414
Prihodi od tarifa za Licence-certifikate			21,835	8,700	2.900
Ukupno	1,300,000	1,300,000	1,656,541	1,498,150	1,289,314

Prihodi koji su generisani od strane ACA tokom 2013 su bili ukupno 1,565,541€. Prihodi su u poređenju sa planiranjem bili za oko 22% viši, a u poređenju sa 2012 godinom su bili veći za 11%.

Preporuka

Mi nemamo preporuka u ovoj oblasti.

² Završni Budžet – odobreni budžet od strane Skupštine koja je kontinuirano usklađena od Ministarstva Finansija

4.3 Prihodi

Opis

ACA ima niz kontrola koje se tiču prikupljanja i izveštavanja prihoda uključujući i njihovo predstavljanje u GFI.

ACA je tokom 2013 godine inkasirao 1,656,541€, sa prekoračenjem plana za oko 22%. Svi prihodi su preneti u Budžet Kosova.

Izvor prihoda potiče od tarifa za sigurnost putnika, kao i od izdavanja licenci i sertifikata. Tarifa za sigurnost putnika koji putuju sa Kosova komercijalnim letovima je utvrđeno Uredbom 07/2008, edok određivanje tarife za izdavanje licenci/certifikata je regulisano Uredbom 07/2011.

Preporuke

Mi nemamo preporuka u ovoj oblasti.

4.4 Troškovi

4.4.1 Nabavka

Opis

ACA je tokom 2013 godine potpisao 16 ugovora u vrednosti od 24,675€. Mi smo testirali šest njih uključujući i ugovore u velikoj vrednosti (45% ukupne vrednosti ugovora).

Mi smo pregledali proces kupovine preko nabavke kako bi procenili da li su one realizovane u skladu sa zahtevima odredaba Zakona o Javnim Nabavkama (ZJN).

Mi zaključujemo da su procesi nabavke upravljani u skladu sa zahtevima ZJN.

Preporuke

Mi nemamo preporuka u ovoj oblasti.

4.4.2 Troškovi koji ne idu kroz nabavku

Opis

U kategoriji ostalih troškova za koje nije potrebno obaviti procedure nabavke, mi smo testirali nekoliko uzoraka. Ovde uključuju avanse putovanja u inostranstvo, telefonske troškove, ostale ugovorne troškove kao i troškove koji su sačinjeni od sitnog novca. Mi smo primetili da su testirane isplate procesirane u skladu sa zakonskim zahtevima.

Preporuka

Mi nemamo preporuka u ovoj oblasti.

4.4.3 Nadoknade (plate i dnevnice)

Opis

Troškovi plata i dnevnica su za 2013 godinu bili i iznosu od 459,035€.

Kako bi pokrili reviziju ove kategorije mi smo pregledali platne spiskove i uporedili ih sa podacima koju su predstavljeni od strane Trezora, ISUFK kao i njihovo predstavljanje u GFI. Mi smo takođe pregledali i uzorke uključujući i dosijee osoblja i procedure regrutovanja koje su realizovane tokom 2013 godine. Mi smo zaključili da je ACA postavio dobre sisteme kontrole u oblasti nadoknada.

Preporuka

Mi nemamo preporuka u ovoj oblasti.

4.5 Imovina i obaveze

4.5.1 Kapitalna i ne kapitalna imovina

Opis

Prema računovodstvenom registru kapitalne imovine u vrednosti od iznad 1,000€ je 10,469€, a ne-kapitalna imovina u vrednosti ispod 1,000€ je 45,282€.

Mi smo pregledali da li je proces registrovanja i način održavanja evidencija u skladu sa Uredbom MF br. 02/2013, o Upravljanju ne finansijskom Imovinom Budžetskih Organizacija. Mi smo takođe verifikovali da li imovina koja ja evidentirana u registrima imovine fizički postoji.

Inventar koji poseduje ACA je opremljen odgovarajućim bar kodovima, zaduživanjem svakog službenika koji ih koriste. Na kraju godine je izvršena i inventarizacija imovine. Zaključili smo da ACA upravljao njegovom imovinom u skladu sa najboljim praksama upravljanja i važećim zakonskim okvirom, sa izuzetkom sledećeg identifikovanog pitanja:

Pitanje 1 - Registar imovine ispod 1,000€ je precenjivana - Prioritet srednji

- Nalaz** Računovodstveni registar imovine je bio potpun i sadržao je sve imovine u vrednosti od preko 1,000 €, ali registar imovine (E - imovina) koja sadrži imovine u vrednosti ispod 1,000 € nije bio tačan. On osim imovine u vrednosti ispod 1,000€ je sadržao imovine u vrednosti od preko 1,000 €. Dakle, ovaj registar je precenjivan za 10,469€.
- Rizik** Dvostruko registrovanje imovine u vrednosti od 10,469€ je učinio da registar ne-kapitalne imovine u iznosu od 1,000€ bude precenjivana.
- Preporuka 1** Generalni Direktor ACA treba da obezbedi da registar imovine (E- imovina) bude ažuriran oduzimanjem imovine u vrednosti od preko 1,000 €.

4.5.2 Tretiranje potraživanja

Opis

Potraživanja ACA koja su predstavljena u GFI su 102,174€. One se nadovezuju sa memorandumom koji je sklopljen između ACA i Kompanije "Limak Kosova", prema kojem se sredstva prenose na račun ACA 45 dana nakon završetka svakog meseca.

Preporuka

Mi nemamo preporuka u ovoj oblasti.

4.5.3 Tretiranje dugova

Opis

ACA je za 2013 godinu prijavila neisplaćene obaveze u skladu sa zahtevima Finansijskog Pravila br. 02/2013/MF o izveštavanju neisplaćenih obaveza budžetskih organizacija i u skladu sa pravilom MF- Br 03/2013 o GFI budžetnih organizacija.

Pregled neplaćenih obaveza ACA prema snabdevačima na kraju 2013 godine je bio u iznosu od 1,358€. Ove obaveze su prenete za isplatu u 2014 godinu.

Mi smo takođe pregledali da li su obaveze koje su ostale na kraju 2013 godine isplaćene na početku 2014 godine. Na osnovu ovih testiranja smo primetili da su ove obaveze isplaćene na početku ove godine.

Preporuke

Mi nemamo preporuka u ovoj oblasti.

4.6 Sistem unutrašnje revizije

Opis

ACA ne ispunjava uslove za osnivanje Jedinice za Unutrašnju Reviziju (JUR) u skladu sa u AU br. 23/2009. Međutim, gorepomenuta uredba reguliše slučajeve kada organizacije ne ispunjavaju kriterijume za unutrašnju reviziju i pruža druge načine za obezbeđivanje ovih usluga.

Menadžment ACA, je pokrenuo ovo pitanje kod Komisiji za Nadzor Javnih Finansija. Komisija je zaključila da se Unutrašnja Revizija za Budžetne Organizacije koje ne ispunjavaju kriterijume za osnivanje JUR , obavlja od strane Odeljenja za unutrašnju reviziju u okviru Ministarstva Finansija.

Na zahtev ACA, odeljenje JUR u okviru Ministarstva Finansija je tokom 2013 obavila unutrašnju reviziju u ACA o funkcionisanju administracije ACA za 2012 godinu i za prvu polovinu 2013 godine. JUR zaključak je da u ACA postoje funkcionalne i efikasne unutrašnje kontrole.

Preporuke

Mi nemamo preporuke u ovoj oblasti.

Dodatak I: Objašnjenja različitih vrsta mišljenja revizije primenjenih od KGR

(odlomak od MSVIR 200)

Oblik mišljenja revizije

147. Revizor treba da izrazi **jedno ne-modifikovano mišljenje revizije ukoliko** se zaključi da su finansijski izveštaji pripremljeni, sa svih materijalnih gledišta u skladu sa važećim finansijskim okvirom.

Ukoliko revizor zaključi da, na osnovu prikupljenih dokaza revizije, finansijski izveštaji kao celina nisu bez materijalnih grešaka, ili nije u mogućnosti da dobije dovoljno odgovarajućih dokaza revizije da bi zaključio da su finansijski izveštaji kao celina bez materijalnih grešaka, revizor treba da izmeni mišljenje revizije na izveštaju revizora u skladu sa odeljkom "Određivanje vrste modifikacije mišljenja revizora".

148. Ukoliko finansijski izveštaji pripremljeni u skladu sa zahtevima okvira prikazivanja, ne postignu pravično prikazivanje, revizor treba da razmotri pitanje sa menadžmentom, i na osnovu zahteva primenljivog okvira finansijskog izveštavanja i načina na koji je to pitanje rešeno, da odredi da li je neophodno da se izmeni mišljenje revizije.

Modifikacije mišljenja revizije na revizorski izveštaj

151. Revizor treba da modifikuje mišljenje revizije na revizorski izveštaj ukoliko se zaključi da, na osnovu prikupljenih dokaza revizije, finansijski izveštaji kao celina nisu bez materijalnih grešaka, ili nije u mogućnosti da dobije dovoljno odgovarajućih dokaza revizije da bi zaključio da su finansijski izveštaji kao celina bez materijalnih grešaka. Revizori mogu izdati tri vrste modifikovanih mišljenja revizije: kvalifikovano mišljenje, protivno mišljenje i odricanje od mišljenja.

Određivanje vrste modifikacije na mišljenje revizora

152. Odluka u vezi sa vrstom modifikovanog mišljenja revizije je prikladno u zavisnosti od:

- Prirode pitanja koje je dovelo do modifikacije – što podrazumeva, da li su finansijski izveštaji materijalno pogrešno prikazivani ili, u slučaju da je bilo nemoguće prikupiti dovoljno odgovarajućih dokaza revizije, moglo je doći do pogrešnog materijalnog prikazivanja; i
- Sud revizora o rasprostranjenosti uticaja ili mogućih uticaja pitanja na finansijskim izveštajima.

153. Revizor treba da izrazi **kvalifikovano mišljenje ukoliko**: (1) nakon dobijanja dovoljno odgovarajućih i prikladnih dokaza revizije, revizor zaključuje da netačne tvrdnje, pojedinačno ili zajednički, su materijalne, ali nisu rasprostranjene, na finansijskim izveštajima; ili (2) revizor nije bio u stanju da dobije dovoljno odgovarajućih dokaza revizije na osnovu kojih može da podrži jedno mišljenje revizije, ali zaključuje da uticaj na finansijskim izveštajima bilo kojih neotkrivenih netačnih tvrdnji mogu biti materijalne ali ne i rasprostranjene.

154. Revizor treba da izrazi **protivno mišljenje ukoliko**, nakon dobijanja dovoljno odgovarajućih dokaza revizije, revizor zaključuje da netačne tvrdnje, pojedinačno ili zajednički, su materijalne i rasprostranjene na finansijskim izveštajima.

155. Revizor treba da izrazi **odricanje od mišljenja ukoliko**, pošto nije bio u stanju da dobije dovoljno odgovarajućih dokaza revizije na osnovu kojih može da podrži mišljenje revizije, revizor zaključuje da uticaj na finansijskim izveštajima bilo kojih neotkrivenih netačnih tvrdnji mogu biti materijalne i rasprostranjene. Ukoliko nakon prihvatanja angažovanja, revizor postaje svestan da je menadžment nametnuo ograničenje na delokrug revizije za koju revizor smatra da će verovatno dovesti do potrebe izražavanja kvalifikovanog mišljenja ili odricanje od mišljenja o finansijskim izveštajima, revizor treba da zahteva od menadžmenta da ukloni to ograničenje.

156. Ukoliko daje modifikovano mišljenje revizije, revizor će takođe modifikovati naslov kako bi odgovarao vrsti izraženog mišljenja revizije. MSVIR 1705¹⁹ pruža dodatna uputstva o specifičnom jezičnom izražavanju koje će se koristiti kada se izdaje modifikovano mišljenje revizije i kada se opisuje odgovornost revizora.

Paragrafi Naglašavanja Pitanja i paragrafi Ostalih Pitanja na revizorski izveštaj

157. Ukoliko revizor smatra potrebnim da skrene pažnju na pitanje prikazano ili obelodanjeno na finansijskim izveštajima koja je od velikog značaja za njihovo razumevanje finansijskih izveštaja, ali postoje dovoljno prikladnih dokaza da to pitanje nije materijalno pogrešno prikazano na finansijskim izveštajima, revizor će uključiti jedan paragraf o Naglašavanju Pitanja u revizorski izveštaj. Naglašavanje Pitanja će se odnositi na informaciju prikazanu ili obelodanjenu na finansijskim izveštajima.

158. Paragraf o Naglašavanju Pitanja treba:

- da se uključi odmah nakon mišljenja revizije;
- da se koristi naslov "Naglašavanje Pitanja" ili neki drugi prikladni naslov;
- da uključi jasnu referencu na pitanje koje se naglašava i da naznači gde se mogu naći relevantna obelodanjivanja na finansijskim izveštajima koja u potpunosti opisuju to pitanje; i
- ukazati da revizorsko mišljenje nije modifikovano u odnosu na Istimano pitanje.

159. Ukoliko revizor smatra da je neophodno da komunicira jedno pitanje, osim onih koje su predstavljene ili obelodanjene u finansijskim izveštajima, a koje je po mišljenju revizora, važno za korisnike u cilju razumevanja revizije, odgovornosti revizora ili revizorski izveštaj, a pod uslovom da to nije zabranjeno zakonom ili propisom, mora pripremiti stavku sa naslovom "Ostala Pitanja", ili sa bilo kakvim drugim pogodnim naslovom. Ovaj stav bi trebalo da se pojavi odmah nakon mišljenja posle svake stavke Istimanja Pitanja.

Dodatak II: Preporuke iz prethodne godine

Komponenta revizije	Date revizije	Potpuno adresirane preporuke	Delimično adresirane	Ne adresirane
5. Sistem Unutrašnje Revizije	Da razmotri proširenje uloge menadžera kvaliteta u razmatranju unutrašnjih kontrola koji se povezuju sa finansijskim sistemima radi obezbeđenja da menadžment preuzima trajnu sigurnost u vezi njihovog efektivnog funkcionisanja.	Da		