



Republika e Kosovës
Republika Kosova
Republic of Kosovo



ZKA

ZYRA KOMBËTARE E AUDITIMIT
NACIONALNA KANCELARIJA REVIZIJE
NATIONAL AUDIT OFFICE

IZVEŠTAJA O REVIZIJI GODIŠNJIH FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA FONDA ZDRAVSTVENOG OSIGURANJA ZA 2024. GODINU

Priština, juni 2025

SADRŽAJ IZVEŠTAJA

1 Mišljenje revizije

2 Nalazi i preporuke

3 Rezime informacija o planiranju i implementaciji budžeta

4 Napredak u implementaciji preporuka

Dodatak I: Pismo potvrde

Dodatak II: Objašnjenje u vezi sa različitim vrstama mišljenja koje primenjuje NRK i drugim delovima Izveštaja revizije

1. Mišljenje revizije

Završili smo reviziju finansijskih izveštaja Fonda Zdravstvenog Osiguranja za godinu koja se završava 31. decembra 2024. godine, u skladu sa Zakonom o Nacionalnoj Kancelariji Revizije Republike Kosova i Međunarodnim Standardima Vrhovnih Institucija Revizije (MSVIR). Revizija je izvršena prvenstveno kako bi nam omogućila da izrazimo mišljenje o finansijskim izveštajima i zaključak o usaglašenosti sa nadležnim organima¹.

Ne-modifikovano mišljenje u finansijskim izveštajima

Završili smo reviziju godišnjih finansijskih izveštaja Fonda Zdravstvenog Osiguranja (FZO), koji sadrže izveštaj o primanjima i uplatama u gotovini, izveštaj o izvršenju budžeta i beleške objašnjenja o finansijskim izveštajima, uključujući rezime značajnih računovodstvenih politika i ostale izveštaje², za godinu koja se završila 31. decembra 2024.

Prema našem mišljenju, pored uticaja pitanja navedenih u paragrafu Osnova za kvalifikovano mišljenje, Godišnji Finansijski Izveštaji Fonda Zdravstvenog Osiguranja, predstavljaju istinitu i realnu sliku u svim materijalnim aspektima, u skladu sa Međunarodnim Standardima Računovodstva za Javni Sektor, prema računovodstvu zasnovanom na gotovini, Zakonom br. 03/L-048 o upravljanju javnim finansijama i odgovornosti (sa izmenama i dopunama) i Uredba Ministarstva finansija br. 01/2017 o godišnjem finansijskom izveštavanju budžetskih organizacija.

Osnova za mišljenje

Revizija je izvršena u skladu sa Međunarodnim Standardima Revizije Vrhovnih Institucija Revizije (MSVIR). Prema ovim standardima naše odgovornosti su opisane ispod kod dela 'Odgovornosti Revizora za Reviziju Finansijskih Izveštaja'. U skladu sa INTOSAI-P-10, MSVIR 130, Etički kodeks NKR-a kao i drugim relevantnim zahtevima za reviziju GFI budžetskih organizacija, NKR je nezavisna od revidiranog subjekta. Smatramo da su revizorski dokazi koje smo prikupili dovoljni i prikladni za osiguranje osnovu za mišljenje.

Zaključak o usklađenosti

Izvršili smo reviziju da li su naknadni procesi i transakcije u skladu sa utvrđenim revizorskim kriterijumima koji proizilaze iz zakona koji se primenjuje na revidiranog subjekta u kontekstu korišćenja finansijskih sredstava.

Prema našem mišljenju, pored uticaja pitanja opisanih u odeljku Osnova za zaključak o usklađenosti, transakcije izvršene u procesu izvršenja budžeta Fonda Zdravstvenog Osiguranja bile su, u svim materijalnim aspektima, u skladu sa određenim kriterijumima revizije koji proizilaze iz zakonodavstva primenljivog na subjekat revizije u kontekstu upotrebe finansijskih sredstava.

Osnova za zaključak

- B1 U 17 slučajeva vrednih 445,649€, primetili smo da Odbor nije obradio slučajeve koji su bili kompletirani sa potrebnom dokumentacijom od 2021. godine za medicinski tretman van javnih zdravstvenih ustanova.
- B2 U 20 slučajeva ukupne vrednosti 345,228€, FZO, je izdala menice isključivo na osnovu pro-fakture.

Za više detalja pogledajte potpoglavlje 2.1 Pitanja koja utiču na zaključak revizije

Revizija je izvršena u skladu sa Međunarodnim Standardima Revizije Vrhovnih Institucija Revizije (MSVIR). Prema ovim standardima naše odgovornosti su opisane ispod kod dela 'Odgovornosti Revizora za Reviziju Finansijskih Izveštaja'. U skladu sa INTOSAI-P-10, MSVIR 130, Etički kodeks NKR-a kao i drugim relevantnim zahtevima za reviziju GFI budžetskih organizacija, NKR je nezavisna od revidiranog subjekta. Smatramo da su revizorski dokazi koje smo prikupili dovoljni i prikladni za osiguranje osnovu za zaključak.

Odgovornosti Menadžmenta i upravnih organa/upravljačkih za godišnje finansijske izveštaje

Zamenik generalnog direktora Fonda Zdravstvenog Osiguranja su odgovorni je za pripremu i realnu prezentaciju finansijskih izveštaja u skladu sa Međunarodnim Standardima Računovodstva u Javnom Sektoru - Finansijsko Izveštavanje zasnovano na Računovodstvu Gotovine. Takođe, Zamenik generalnog direktora odgovoran je i za uspostavljanje unutrašnjih kontrola, za koje utvrdi da su neophodne kako bi se omogućilo sastavljanje Finansijskih Izveštaja, bez pogrešnog prikazivanja materijalnih izveštaja izazvanih bilo prevarom ili greškom. To uključuje ispunjavanje zahteva koji proizilaze iz Zakona br. 03/L-048 o Upravljanju Javnim Finansijama i Odgovornosti i Uredba br. 01/2017 o Godišnjem Finansijskom Izveštavanju Budžetskih Organizacija.

Predsedavajući Upravnog odbora Fonda Zdravstvenog Osiguranja je odgovoran za obezbeđivanje nadzora nad postupkom finansijskog izveštavanja Fonda Zdravstvenog Osiguranja.

Odgovornost Menadžmenta o Usaglašenosti

Menadžment Fonda Zdravstvenog Osiguranja je takođe odgovoran za korišćenje finansijskih resursa Fonda Zdravstvenog Osiguranja u skladu sa Zakonom o Upravljanju Javnim Finansijama i Odgovornosti i svim ostalim važećim pravilima i propisima³.

Odgovornost Generalnog Revizora za reviziju GFI

Naši ciljevi su da pružimo razumno uverenje da finansijski izveštaji u celini ne sadrže materijalno značajne pogreške, bilo zbog prevare ili greške, i da izdajemo/izradimo revizorski izveštaj koji uključuje naše mišljenje. Razumna sigurnost je visoki stepen sigurnosti međutim ne garantuje da će revizija koja se vrši u skladu sa MSVIR uvek identifikovati materijalno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. Pogrešna prikazivanja se mogu pojaviti usled prevare ili greške a smatraju se materijalnim ukoliko, pojedinačno ili u grupi, razumno očekuje da utiču u ekonomskim odlukama korisnika koje se donose na osnovu ovih finansijskih izveštaja.

Naš cilj je takođe da izrazimo revizorsko zaključak o usklađenosti relevantnih vlasti Fonda Zdravstvenog Osiguranja sa kriterijumima revizije utvrđenim važećim zakonodavstvom u kontekstu korišćenja finansijskih sredstava, u vezi sa revidiranog subjekta.

Kao deo revizije u skladu sa Zakonom o NKR i ISSAI, vršimo profesionalnu presudu i održavamo profesionalni skepticizam tokom cele revizije. Mi takođe:

- Identifikujemo i procenimo rizike od materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja finansijskih izveštaja, bilo zbog prevare ili greške, izradimo i izvršimo revizorske postupke koji odgovaraju na te rizike, i pribavimo revizijske dokaze koji su dovoljni i prikladni da obezbedimo osnovu za naše mišljenje. Rizik od ne otkrivanja materijalno značajnih pogrešnih navoda koji nastaju kao rezultat prevare veći je od onog koji je rezultat greške, jer prevara može uključivati manipulaciju, falsifikovanje, namerne propuste, lažno predstavljanje ili zaobilaženje unutrašnjih kontrola.
- Identifikujemo i procenimo rizike neusklađenosti sa vlastima, bilo zbog prevare ili greške, izradimo i izvršimo revizorske postupke koji su odgovorni za te rizike, i pribavimo revizijske dokaze koji su dovoljni i prikladni da pruže osnovu za naš zaključak o usklađenosti sa vlastima. Rizik od ne otkrivanja materijalno značajnih pogrešnih navoda koji nastaju kao rezultat prevare veći je od onog koji je rezultat greške, jer prevara može uključivati manipulaciju, falsifikovanje, namerne propuste, lažno predstavljanje ili zaobilaženje unutrašnjih kontrola.
- Osiguramo da razumemo unutrašnju kontrolu relevantnu za reviziju, radi izrade revizorskih postupaka koji su prikladni, ali ne u svrhu izražavanja mišljenja o efektivnosti interne kontrole Fonda Zdravstvenog Osiguranja.
- Procenimo prikladnost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procena i povezanih otkrivanja izvršene od strane menadžmenta.
- Procenimo ukupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj finansijskih izveštaja, uključujući obelodanjivanja, da bi se osigurali da finansijski izveštaji prikazuju transakcije i osnovne događaje realno i tačno.

Između ostalog, komuniciramo sa menadžmentom i odgovornima za upravljanje, i u vezi sa obimom i vremenom revizije i važnim nalazima revizije, uključujući sve značajne nedostatke interne kontrole koje identifikujemo tokom revizije.

Od pitanja koja su preneti menadžmentu, identifikujemo ona pitanja koja su bila najrelevantnija u reviziji finansijskih izveštaja tekućeg perioda i koja se smatraju ključnim revizorskim pitanjima. Izveštaj revizije objavljuje se na veb stranici NKR-a, sa izuzetkom informacija koje su klasifikovane kao osetljive ili zbog drugih zakonskih i administrativnih zabrana, u skladu sa važećim zakonodavstvom

2 Nalazi i preporuke⁴

Tokom revizije, primetili smo oblasti za potencijalno poboljšanje, uključujući internu kontrolu, koje su predstavljene u nastavku za vaše razmatranje u obliku nalaza i preporuka.

Oblasti koje zahtevaju dalje poboljšanje uključuju jačanje sprovođenja kontrola u pogledu usklađenosti sa ovlašćenjima, posebno u upravljanju neizmirenim obavezama i potencijalnim obavezama.

Ovaj izveštaj je rezultirao sa dve (2) ponovljene preporuke. Mi ćemo pratiti (pregledati) ove preporuke tokom revizije sledeće godine.

Što se tiče statusa preporuka iz prethodne godine i stepena njihove implementacije, vidi poglavlje 4.

2.1 Pitanja koja utiču na mišljenje revizije

Pitanje B1 - Kašnjenje u preduzimanju mera u vezi sa pregledom predmeta kompletiranih fakturama od strane Odbora

Nalaz

Administrativno uputstvo (AU) 03/2017 za Medicinski tretman van javnih zdravstvenih ustanova (MTVJZU), kao i AU 03/2023 za period nakon septembra 2023. godine, odeljenje za MTVJZU kontroliše aplikaciju u vezi sa sadržajem i tačnošću priložene dokumentacije tokom podnošenja zahteva, pre nego što se slučajevi razmatraju od strane Odbora, i nakon kompletiranja predmeta isti se šalje Odboru na odobrenje. Odbor je dužan da izvrši razmatranje i donese odluke za slučajeve koji zahtevaju medicinski tretman van ustanova, u okviru predviđenih rokova i u skladu sa utvrđenim nadležnostima.

Uočili smo da u 17 slučajeva u ukupnoj vrednosti od 445.649€, kompletirani predmeti sa fakturama nisu razmatrani od strane Odbora za medicinski tretman van javnih zdravstvenih ustanova, kako to predviđaju procedure. Jedan od tih slučajeva je kompletiran još od 2021. godine, dok su ostali predmeti kompletirani sa fakturama od februara 2024. godine.

Štaviše, neizmirene obaveze su bile precenjene za 28.800€, jer je jedan predmet bio dvostruko evidentiran u registru neplaćenih obaveza.

Ova situacija je nastala kao rezultat ne preduzimanja potrebnih mera od strane odgovornih lica za dalje postupanje sa tim predmetima. Prema izjavama službenika, kašnjenja u razmatranju predmeta uglavnom su uzrokovana nedostatkom kompletne tražene dokumentacije.

Uticaj

Ne tretiranje predmeta u skladu sa izdatim menicama može izazvati da ne-javne zdravstvene ustanove u budućnosti oklevaju da pruže usluge samo na osnovu menica. Osim toga, FZO može postati predmet tužbi, što bi uzrokovalo dodatne sudske/troškove izvršenja ili obaveze za narednu godinu.

Preporuka B1

Izvršni odbor i direktor Fonda treba da preduzmu neophodne korake kako bi se kompletirani predmeti obradili u okviru utvrđenih rokova. Za slučajeve u kojima postoje nejasnoće, potrebno je preduzeti potrebne korake radi njihovog razjašnjenja, kako bi se registri pročistili.

Odgovor Menadžmenta Entiteta (Slažu se)

Pitanje B2 - Izdavanje menica u nedostatku kompletnih prijava u smislu profaktura**Nalaz**

Prema Administrativnom uputstvu (AU) br. 03/2023 Ministarstva zdravlja (MZ) za Medicinski tretman van javnih zdravstvenih ustanova (MTVJZU), član 4, tačka 4.4, zahteva se dostavljanje tri profakture iz različitih zdravstvenih ustanova u slučajevima kada ne postoje referentne cene za dijagnoze navedene u ovom uputstvu. Ovo pravilo se primenjuje i za redovne i za hitne slučajeve. Takođe, Administrativno uputstvo br. 03/2017, koje se odnosilo na slučajeve pre stupanja na snagu novog AU, član 4, tačka 3.4, je zahtevalo dostavljanje dve profakture iz različitih zdravstvenih ustanova.

Na osnovu testiranja uzorka, utvrdili smo da je Fond za zdravstveno osiguranje (FZO) u 20 slučajeva izdao menice na osnovu samo jedne profakture. Od toga, četiri (4) slučaja u ukupnoj vrednosti od 193.000€ odnose se na period nakon stupanja na snagu AU iz 2023. godine, iako se prema uputstvu zahtevaju tri profakture. Dok se 16 slučajeva u ukupnoj vrednosti od 152.228€ odnose na period kada je na snazi bilo AU-03/2017, iako je u skladu sa tim uputstvom bilo obavezno priložiti dve profakture.

To se desilo zbog nedostatka efikasnih unutrašnjih kontrola u procesu izdavanja menica. Takođe, vremensko ograničenje sa izdavanjem menica za hitne slučajeve u određenim rokovima bez potpunog poštovanja propisanih procedura.

Uticaj

Izdavanje menica u nedostatku dve profakture uzrokuje nepoštovanje zakona i može rezultirati višim cenama odobrenim za tretmane u odsustvu konkurencije i na taj način oštetiti budžet organizacije. Štaviše, ovo takođe može uticati na kašnjenja ili neodobravanje plaćanja tih predmeta od strane Odbora.

Preporuka B2

Upravni odbor i direktor Fonda moraju osigurati potpuno poštovanje zahteva navedenih u Administrativnim uputstvima za postupke izdavanja menica, osiguravajući da su u svim slučajevima priloženi relevantni dokumenti, uključujući potreban broj pro-faktura.

Odgovor Menadžmenta Entiteta (Slažu se)

3 Rezime informacija o planiranju i implementaciji budžeta

U ovom poglavlju dali smo sažetak informacija o izvorima budžetskih sredstava, utrošku sredstava i prikupljenim prihodima, po ekonomskim kategorijama. Ovo je ilustrovano kroz sledeće tabele i grafikone:

Tabela 1. Rashodi prema izvorima budžetskih sredstava (u €)

Opis	Početni budžet	Završni budžet ⁵	2024 Troškovi	2023 Troškovi	2022 Troškovi
Izvori fondova	8,877,671	12,723,112	12,637,057	22,711,153	6,128,439
Grant Vlade – Budžet	8,877,671	12,723,112	12,637,057	22,711,153	6,128,439

Konačni budžet je veći od početnog budžeta za 3,845,441€. Ovo povećanje je rezultat odluke Vlade o podeli, kao i smanjenja budžeta.

U 2024. godini FZO je potrošio 99% završnog budžeta.

Tabela 2. Rashodi sredstava po ekonomskim kategorijama (u €)

Opis	Početni budžet	Završni budžet	2024 Troškovi	2023 Troškovi	2022 Troškovi
Trošenje fondova prema ekonomskim kategorijama	8,877,671	12,723,112	12,637,057	22,711,153	6,128,439
Plate i Dnevnice	375,854	421,295	421,295	396,198	341,756
Roba i Usluge	476,817	276,817	240,543	223,486	187,452
Komunalije	25,000	25,000	16,685	16,298	16,880
Subvencije i Transferi	8,000,000	12,000,000	11,958,533	22,075,171	5,582,351

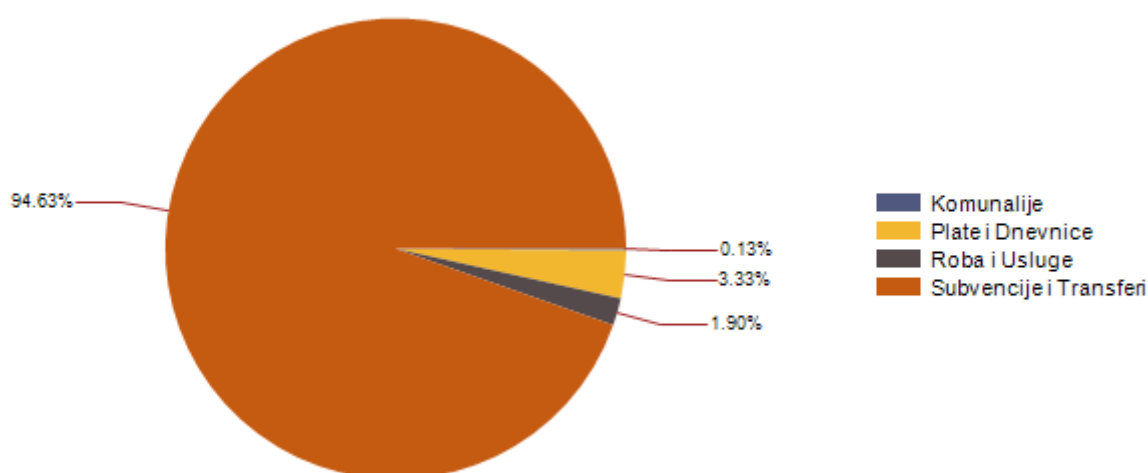
Objašnjenja za promene u budžetskim kategorijama su data u nastavku:

- Završni budžet za plate i dnevnice u odnosu na budžet je povećan za 45,441€. Realizacija u ovoj kategoriji bila je 100%;
- Završni budžet za robe i usluge u odnosu na početni budžet je smanjen za 200,000€. Ovo smanjenje je bilo na zahtev FZO za prenos ovih sredstava u kategoriju subvencija i transfera. Realizacija ove kategorije iznosila je 85% završnog budžeta;
- Završni budžet za komunalije u odnosu na početni budžet nije pretrpeo promene.

Realizacija u ovoj kategoriji je bila 65%

· Završni budžet za subvencije i transfere je povećan za 4,000,000€. Ovo povećanje je rezultat prenosa sredstava iz kategorije roba i usluga, kao i izdvajanja dodatnih sredstava odlukama Vlade za izmirenje obaveza po osnovu izdavanja menica . Realizacija subvencija bila je 100% završnog budžeta.

Grafikon 1. Rashodi po ekonomskim kategorijama tokom godina 2024



Primanja ostvarena u 2024. godini od FZO u iznosu od 888,603€ su iz sredstava vraćenih u budžet Republike Kosovo kao rezultat obračuna sa privatnim bolnicama za lečenje van javnih zdravstvenih ustanova (LVJZU) u vezi sa neutrošenim prethodnim uplatama.

Tabela 3. Prihodi (u €)

Opis	Početni budžet	Završni budžet	2024 Prijemi	2023 Prijemi	2022 Prijemi
Ukupno prihodi	96,087	96,087	888,603	57,171	128,723
Neporeski prihodi	96,087	96,087		57,171	128,723
Ostali prihodi	0	0	888,603		

4 Napredak u implementaciji preporuka

Izveštaj revizije za GFI za 2023. godinu FZO je rezultirao sa pet (5) preporuka. FZO je pripremio Akcioni plan koji predstavlja način na koji će implementirati date preporuke. Do kraja naše revizije 2024. godine, tri (3) preporuke, a dve (2) preporuke nije počela primena.

Grafikon 2. Napredak u sprovođenju preporuka iz prethodne godine

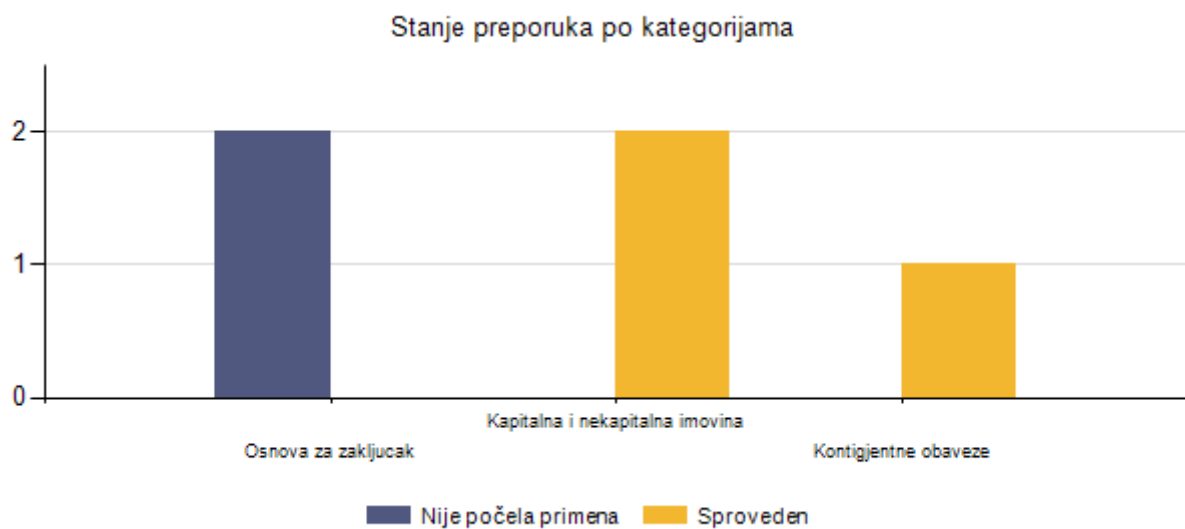


Tabela 4 Rezime preporuka iz prethodne godine

Br.	Oblast Revizije	Preporuke iz 2023 godine	Preduzete akcije	Status
1.	Osnova za zaključak	Izvršni odbor i direktor Fonda moraju preduzeti neophodne korake da obaveze budu izmirene u roku. Za slučajeve u kojima postoji nejasnoća, preduzeti neophodne korake za njihovo razjašnjenje kako bise izbrisali sa evidencije.	Tokom testiranja, primetili smo da je čak i tokom 2024. godine bilo kašnjenja u rešavanju predmeta..	Nije počela primena
2.	Osnova za zaključak	Upravni odbor i direktor Fonda moraju osigurati da se menice izdaju samo kada su predmeti potpuni i ispunjavaju kriterijume AU.	Tokom testiranja, primetili smo da je čak i tokom 2024. godine FZO izdao menice sa pro-fakturom.	Nije počela primena
3.	Kapitalna i nekapitalna	Upravni odbor i direktor Fonda moraju da preduzmu sve neophodne	Tokom testiranja	Sprovedena

	imovina	radnje kako bi osigurali da su registri imovine tačno i pošteno prijavljeni u GFI.	uzoraka, nisu pronađeni takvi slučajevi.	
4.	Kapitalna i nekapitalna imovina	Upravni odbor i direktor Fonda moraju da obezbede da se nakon sprovođenja procesa popisa, pre sastavljanja godišnjih finansijskih izveštaja, izvrši poređenje popisanog stanja sa imovinskim registrima kako bi se izvršio tačan i potpun prikaz stanja imovine u GFI.	Tokom 2024. godine, nisu pronađeni takvi slučajevi.	Sprovedena
5.	Kontingentne obaveze	Upravni odbor i direktor Fonda moraju da obezbede da predmeti koji su ispunili kriterijume za priznavanje obaveza budu u najkraćem mogućem roku ispitani od strane Odbora za ZTVZ, isti da se brišu iz registra potencijalnih obaveza radi prikaza u registrima neizmirenih obaveza. Takođe, brisati iz registra potencijalnih obaveza predmete koji su plaćeni i ne predstavljaju nikakvu vrstu obaveze.	Tokom testiranja uzoraka, nisu pronađeni slučajevi koji su ispunjavali kriterijume za priznavanje kao obaveze i bili su prikazani u registrima potencijalnih obaveza.	Sprovedena

*Ovaj Izveštaj je prevod sa originalne verzije na albanskom jeziku. U slučaju nedoslednosti provladava verzija na albanskom jeziku

Vlora Spanca, Generalna Revizorka

Mjellma Dibra, Direktorka revizije

Burbuqe Idrizi Ukaj, Vođa tima

Drilon Osmani, Član tima

Fatbardha Jashari, Član tima

Aurora Morina, Član tima

Dodatak I: Pismo potvrde

REPUBLIKA E KOSOVËS-REPUBLIKA KOSOVA Zyra Kombëtare e Auditimit NACIONALNA KANCELARIJA REVIZIJE / NATIONAL AUDIT OFFICE			
23-06-2025			
Nr. Prot.	Sh. Klasif.	Nr. Prot.	Sh. Klasif.
05	47	1043	1



REPUBLIKA E KOSOVËS-REPUBLIKA KOSOVA REPUBLIC OF KOSOVO	
FONDI I SIGURIMIT SHËNDETËSOR FOND ZA ZDRAVSTVENO OSIGURANJE HEALTH INSURANCE FUND	
Nr. Prot.	Nr. Prot.
Org. Jeshin	Org. Jeshin
Org. Unit.	Org. Unit.
FSSH	1141
Nr. i faqeve	Data
1-	23.06.25
PRISTINE - PRISTINA - PRISTINA	

Republika e Kosovës
Republika Kosova-Republic of Kosovo
Qeveria - Vlada-Government

Fondi për Sigurim Shëndetësor/Fond Zdravstveno Osiguranja/Health Insurance Fund

LETËR E KONFIRMIMIT

Për pajtueshmërinë me gjetjet e Auditorit të Përgjithshëm për vitin 2024 dhe për zbatimin e rekomandimeve

Për: Zyrën e Kombëtare të Auditimit

Të nderuar,

Përmes kësaj shkrese, konfirmoj se:

- kam pranuar draft raportin e Zyrës Kombëtare të Auditimit për auditimin e Pasqyrave Financiare të Fondit për Sigurime Shëndetësore, për vitin 2024 (në tekstin e mëtejme "Raporti");
- pajtohem me gjetjet dhe rekomandimet dhe nuk kam ndonjë koment për përmbajtjen e Raportit;
- brenda 30 ditëve nga pranimi i Raportit final, do t'ju dorëzoj një plan të veprimit për zbatimin e rekomandimeve, i cili do të përfshijë afatet kohore dhe stafin përgjegjës për zbatimin e tyre.

Amir Keka

Drejtor FSSH-së

Data: 23 qershor 2025, Prishtinë



Dodatak II: Objašnjenja različitih vrsta mišljenja revizije primenjenih od strane NKR i drugih delova Izveštaja Revizije

Izveštaj revizora o finansijskim izveštajima⁸ treba da sadrži mišljenje o finansijskim izveštajima, na osnovu zaključaka izvedenih iz dokaza dobijenih tokom revizije. Kada se revizija vrši radi procene usklađenosti sa drugim zakonima i propisima, revizori imaju dodatnu odgovornost da izveštavaju o usklađenosti sa nadležnim organima⁹, što rezultira zaključkom o usklađenosti.

U cilju utvrđenja da li je mišljenje o finansijskim izveštajima modifikovano ili nije modifikovano, revizor treba da obezbedi da rezultati revizije uključuju otkriveni ne materijalni ili otvorene druge nepravilne izjave proširene ili jedan (ili više) moguće pretpostavljenom u slučaju ograničenja delokruga.

Pogrešno prikazivanje je razlika između prijavljenog iznosa, klasifikacije, prezentacije ili obelodanjivanja artikla finansijskog izveštaja i količine, klasifikacije, prezentacije ili obelodanjivanja koja zahteva da artikal bude u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja. Pogrešna prikazivanja mogu nastati iz greške ili prevare.

(odlomak od MSVIR 200)

Forma mišljenja

Ne-modifikovano mišljenje

Formuliše se kada nisu pronađene pogrešne izjave ili neusklađenosti ili su pronađene pogrešne izjave ili neusklađenosti, jedna ili objedinjena, što nije jednaka sa ili ne premašuje nivo materijalnosti finansijskih izveštaja u celini ili pogrešnih prikazivanja i/ili odstupanja otkrivena u određenoj klasi transakcija nije jednaka ili premašuje nivo najnižeg materijalnosti utvrđen za tu klasu transakcija. Takođe se formuliše ako nema ograničenja obima ili kada ograničenje obima ne može dovesti do izbegavanja značajnih pogrešnih prikazivanja i / ili ne usklađivanja.

Ograničenje obima nastaje kada revizor nije u mogućnosti da prikupi dovoljno revizijskih dokaza da bi zaključio da finansijski izveštaji u celini su slobodni od materijalnog pogrešnog prikazivanja.

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..

Promene mišljenja u revizorskom izveštaju

Revizor treba da modifikuje mišljenje revizije na revizorskom izveštaju 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 materijalno pogrešnih prikazivanja i/ili ne usklađenost, revizor treba da modifikuje mišljenje u izveštaju revizije.

Modifikovana mišljenja mogu biti.

- Kvalifikovane,
- Protivne, il
- Odbijene

Kvalifikovano mišljenje

Formuliše se kada se otkriju pogrešna prikazivanja i / ili odstupanja, pojedinačni ili agregat koji je jednak ili premašuje nivo značajnosti finansijskih izveštaja u celini ili kada su pogrešna prikazivanja i / ili neslaganja otkrivena unutar date klase transakcija jednaka ili prevaziđe nivo niže značajnosti utvrđenog za tu klasu transakcija. Takođe je formulisan ako ne postoji ograničenje obima koje ne može dovesti do izbegavanja značajnih pogrešnih prikazivanja.

Protivno mišljenje

Formuliše se kada se otkriju pogrešna prikazivanja i / ili neusklađenosti, pojedinačna ili agregat, što premašuje nivo značajnosti finansijskih izveštaja u celini ili kada se pogrešno prikazivanje i / ili neusaglašenosti otkrivena u okviru određene klase transakcija daleko premašuju nivo nižeg materijalnosti utvrđen za tu klasu transakcija.

“Rasprostranjena” je termin koji se koristi u kontekstu grešaka i / ili neusklađenosti da bi se opisali efekti grešaka i / ili neusklađenosti na finansijske izveštaje ili potencijalni efekti grešaka i / ili neusklađenosti na finansijskim izveštajima, ako postoje takvi, koji nisu otkriveni zbog nemogućnosti pribavljanja dovoljno adekvatnih revizorskih dokaza. Rasprostranjeni efekti u finansijskim izveštajima su oni koji su, po revizorovoj proceni:

- a) Ne ograniče se samo na elemente, račune ili određene stavke finansijskih izveštaja
- b) Ako se tako ograniče, predstavljati ili može predstavljati značajan deo finansijskih izveštaja; ili
- c) U vezi sa obelodanjivanjima, su od suštinskog značaja za razumevanje finansijskih izveštaja.

Odricanje od mišljenja

Formuliše se kada ograničenje obima, tj. nemogućnosti da obezbede dovoljne odgovarajuće revizorske dokaze, je materijalne ili raširene prirode.

Paragrafi Isticanja Pitanja i paragrafi Ostalih Pitanja na revizorskom izveštaju

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 u revizorskom izveštaju uključiti jedan paragraf o Isticanju Pitanja. Isticanje Pitanja se treba odražavati samo na informaciju prikazanu ili obelodanjenu na finansijskim izveštajima.

Paragraf o isticanju pitanja treba:

- da se uključi odmah nakon mišljenja revizije;
- da koristi naslov "Isticanje Pitanja" ili neki drugi prikladni naslov;
- da uključi jasnu referencu na pitanje koje se ističe 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 istaknuto pitanje.

Ukoliko revizor smatra neophodnim da komunicira određeno pitanje, osim onih koje su predstavljene ili obelodanjene u finansijskim izveštajima, koja po prosudi revizora je važna za korisniku u cilju shvatanja revizije, odgovornosti revizora ili revizorski izveštaj, a pod uslovom da to nije zabranjeno zakonom ili pravilima, treba da se pripremi paragraf sa naslovom "Ostala Pitanja", ili nekim drugim pogodnim naslovom. Ovaj paragraf treba da se pojavi odmah iza mišljenja i nakon svakog pasusa kod Isticanja Pitanja

Završni zapisi

- ¹ Usklađenost sa vlastima – poštovanje svih relevantnih zakona, pravila, propisa, standarda i dobre prakse u javnom sektoru
- ² Ostali izveštaji su zahtev člana 8 Uredbe 01/2017 o godišnjem finansijskom izveštavanju
- ³ Kolektivno se naziva poštovanje vlasti
- ⁴ Pitanje A i Preporuka A – znači nova pitanja i preporuke.
Pitanje B i Preporuka B – označavaju ponovljena pitanja i preporuke
Pitanje C i Preporuka C – označavaju delimično ponovljena pitanja i preporuke.
- ⁸ Konačni budžet – budžet odobren od strane Skupštine, a zatim usklađen od strane Ministarstva finansija
- ⁹ Finansijski izveštaji u javnom sektoru takođe uključuju izveštaj(e) o izvršenju budžeta.
- ¹⁰ Usklađenost sa vlastima: usklađenost sa zakonima, propisima, standardima ili dobrim praksama.