

## KONCEPTI I METODE UZORKOVANJA U REVIZIJI

### CONCEPTS AND METHODS OF SAMPLING IN AUDIT

**Jovana Jovanović**

„SBERBANK“ A.D. Banja Luka, Republika Srpska, Bosna i Hercegovina  
jjjovanovic1987@gmail.com

**Miroslav Todorović**

UR Restoran “Pogled”, Han Pijesak, Republika Srpska, Bosna i Hercegovina  
mtkoska@gmail.com

**Apstrakt:** U privrednom i administrativnom životu riječ revizija je dosta prisutna. Revizija finansijskog poslovanja obuhvata detaljno ispitivanje cjelokupnog poslovanja u određenom periodu ili ispitivanje jednog užeg sektora; vrši se kad je potrebno precizno rasvijetliti pravo stanje; kad se sumnja na postojanje finansijskih zloupotreba ili kada je to potrebno organima upravljanja iz nekih posebnih razloga. Revizija finansijskih izvještaja se od ostalih revizija izdvaja i po tome kakve stručne i etičke kvalitete mora posjedovati lice koje je izvodi. Ovo obilježje reviziju finansijskih izvještaja čini posebnom. Revizija, dakle, obuhvata sistematsko prikupljanje i vrjednovanje dokaza kao osnov za određivanje da li finansijski izvještaji odgovaraju ustanovljenim kriterijima koji su sadržani u računovodstvenim standardima. Pored sakupljanja dokaza, revizija uključuje i meritorno izražavanje mišljenja nezavisnog, kompetentnog i autoritativnog lica. Mišljenje revizora uvijek zavisi od dokaza. Svaki dobijeni dokaz revizor mora da tumači i procjenjuje prije nego što dođe do zaključka da li se izvještaji podudaraju sa objektivnim kriterijumima. Ta rasuđivanja od strane revizora iziskuju analitičke sposobnosti i sposobnosti tumačenja i povezivanja. Objektivan dokaz omogućava revizoru da zauzme nepristrasan stav pri izboru i ocjeni dokaza. Strategija svake revizije mora biti pažljivo osmišljena i fleksibilna, tj. podložna modifikaciji, s obzirom na moguće situacije u finansijskim izvještajima.

**Ključne riječi:** revizija, uzorkovanje, dokazi, mišljenje revizora.

**Abstract:** In economic and administrative life, the word audit is quite present. An audit of financial operations includes a detailed examination of the entire business in a given period or an examination of a narrower sector; it is performed when it is necessary to precisely illuminate the real situation; when the existence of financial abuses is suspected or when it is necessary for the governing bodies for some special

*reasons. The audit of financial statements differs from other audits in terms of the professional and ethical qualities that the person performing must possess. This feature makes the audit of financial statements special. The audit, therefore, includes systematic collection and evaluation of evidence as a basis for determining whether the financial statements meet the established criteria contained in accounting standards. In addition to gathering evidence, the audit also includes the meritorious expression of the opinion of an independent, competent and authoritative person. Audit opinion always depends on the evidence. Each piece of evidence obtained must be interpreted and evaluated by the auditor before concluding whether the reports meet the objective criteria. These judgments by the auditor require analytical skills and the ability to interpret and relate. Objective evidence enables the auditor to take an impartial position in selecting and evaluating evidence. The strategy of each audit must be carefully designed and flexible, in other words, subject to modification, given the possible situations in the financial statements..*

**Key Words:** *audit, sampling, evidence, auditor's opinion.*

## UVOD

Revizija finansijskih izveštaja, bazira se na istraživanju dokaza na osnovu kojih revizor izražava mišljenje. Revizorsko mišljenje je uvjerenje revizora o usklađenosti finansijskih izvještaja sa računovodstvenim standardima. Za sakupljanje dokaza na osnovu kojih se formira mišljenje revizora koristi se više metoda među kojima je najvažnije uzorkovanje. Uzorkovanje je ispitivanje manje od 100% jedinica koje sačinjavaju revizijsku populaciju, a zasnovano je na premisi da je uzorak dovoljno reprezentativan da pruži validne i pouzdane zaključke bez testiranja cjelokupne populacije. Revizorska populacija se sastoji od istih stavki u okviru jedne grupe transakcija kao što je npr. nabavka u jednom periodu ili stanje zaliha materijala u istom periodu. Plan revizijskog uzorkovanja (tj. procedure kojima se koristi revizor da bi postigao aplikaciju uzorkovanja) pomaže revizoru u formiranju zaključaka o jednoj ili više karakteristika određene kontrole, transakcije ili pojedinačnih računa. Plan revizijskog uzorkovanja, zavisi od toga da li revizor izvodi kontrolne testove ili suštinske testove. Kontrolni testovi su dizajnirani za prikupljanje dokaza o tome da li interne kontrole klijenta funkcionišu u skladu sa očekivanjima. Ovo uzorkovanje se naziva atributivno. Atributivno uzorkovanje se koristi za testiranje devijacija, u smislu odstupanja od propisanih kontrolnih procedura.

Uzorci u suštinskim testovima salda nazivaju ce uzorkovanjem varijabli i koristi se za donošenje zaključaka o populaciji u obliku nominalnog finansijskog izvještaja.

## 1. VRSTE REVIZORSKIH METODA UZORKA

Revizijska metoda uzorka može se razmatrati s dva aspekta: nestatističkog i statističkog. Nestatistički aspekt odnosi se na onaj pristup prema kojem revizor

razmatra rizik korištenja uzorka u primjeni revizijske metode uzorka bez korištenja statističke teorije za mjerenja tog rizika (Dragojević, 2007, str. 78.).

Upotreba nestatističkih uzoraka u reviziji relativno je novijeg datuma (od 60-ih godina XX vijeka). Prednosti takvog uzorkovanja su: niski troškovi, operativna prikladnost, brzina i jednostavnost, te nepotrebnost formiranja okvira izbora. Nedostatak je što se kod nestatističkog uzorka ne računa standardna greška, a uvodi se i nepoznata veličina pristranosti.

Mnogi revizori preferiraju ovaj neprobabilistički način izbora uzorka, bez obzira na mnogobrojne nedostatke, tj. što uzorak nije naučni i zahtijeva relativno veliki broj jedinica, što greška uzorka nije mjerljiva, što je neobjektivnost u ocjenjivanju, odnosno pristranost nezaobilazna, te upotreba pri poopštavanju i prognoziranju neosnovana. Vrste nestatističkih uzoraka u reviziji su (Dumičić, 2007, str. 321.):

- uzorak izabran nasumce (eng. haphazard sample), kada nema strukturirane tehnike pri odabiru jedinica,
- uzorak izabran namjerno (eng. purposive sample), kada revizor uvodi pristranost (recimo, izbjegava jedinice preko neke vrijednosti, određene vrste grešaka, sve račune s negativnim saldom, nove korisnike itd.). Ovdje uzorak nije reprezentativan i zaključci se ne poopštavaju niti služe za prognozu.

U razmatranju karakteristika populacije iz koje će se odabrati uzorak, revizor može primijeniti izbor (odabir) ponderisanih veličina u skladu sa MRevS-om 530. Nakon što su odabrane specifične vrijednosne stavke unutar populacije, primjera radi, potraživanja od kupaca, revizor tada može ispitati pojedine stavke, pna primjer pojedinačna stanja kupaca koja sadrže te vrijednosne stavke. Jedna od glavnih prednosti ovakvog pristupa u određivanju jedinica uzorka je to što su revizijski naponi usmjereni na stavke veće vrijednosti zato što one imaju veću mogućnost biti odabrane u uzorku, a istodobno to može rezultovati smanjivanjem veličine uzorka.

Ovaj pristup može se koristiti zajedno sa sistemskom metodom odabira uzorka i koji je najefikasniji kada se stavke biraju prema ključu.

U analizi otkrivenih devijacija i pogrešnih prikaza, revizor može ustanoviti da oni mogu imati zajednička obilježja, primjerice, tip transakcije, lokaciju, proizvodnu liniju ili period vremena.

U takvim okolnostima, revizor može odlučiti identifikovati sve jedinice populacije koje imaju zajedničko obilježje te proširiti revizijske postupke na te stavke. Naposljetku, takve devijacije i odstupanja mogu biti namjerna i mogu upućivati na mogućnost da je počinjena prevara (Stanišić, 2010, str. 89.).

Statistički aspekt metode uzorka, s druge strane, odnosi se na primjenu zakona vjerovatnosti u svrhu izbora i procjene rezultata dobijenih na temelju metode uzorka, dopuštajući tako revizoru da kvantifikuje rizik korištenja uzorka u svrhu donošenja zaključka o populaciji.

Oba pristupa uključuju korištenje profesionalne procjene revizora prilikom planiranja, izvođenja i vrednovanja dokaza dobijenih na temelju uzorka. Kod nestatističkog pristupa, prilikom izvođenja zaključka o revizijskom testu, revizor se mora osloniti na svoju profesionalnu procjenu prije nego na zakon vjerovatnosti. Nedostaci statističkog pristupa odnose se na postojanje dodatnih troškova (Milojević, 2006, str. 354.).

Metoda statističkog uzorka utemeljena na određenom obilježju koristi se za procjenu udjela populacije koji posjeduju određene karakteristike. Najčešće se primjenjuje u vezi s testovima kontrole.

U tom slučaju, revizor želi utvrditi stopu devijacije za kontrolu koja postoji u okviru računovodstvenog sistema komitenta.

Primjera radi, revizor može htjeti procijeniti koliko često se provjera kredita ne izvodi na zahtjev komitenta prije otpreme. Mjerenje stope devijacije koristi se u svrhu utvrđivanja može li se kontrola osloniti na primjerenost računovodstvenih postupaka te stoga podržati nivo kontrolnog rizika koju je utvrdio revizor.

Metoda statističkog uzorka utemeljena na određenom obilježju može se takođe koristiti s dokaznim testom poslovnih događaja u onim slučajevima kada se takav test provodi zajedno s testom kontrole kao dvonamjenski test (William, str. 276).

U kontekstu primjene statističke i nestatističke metode uzorka treba uočiti da i jedan i drugi pristup zahtijeva od revizora profesionalnu prosudbu uzorka u fazi:

- pripreme (usklađenost s ciljevima revizije i analiza ostalih činilaca koji utiču na veličinu uzorka),
- sprovođenja (odabira i testiranja uzorka) i
- procjene (vrednovanje rezultata uzorka).

Moguće je kombinovati 100% obuhvat jedinica za jedan dio populacije, na primjer za naplate od velikih klijenata, i uzorkovanje za drugi dio jedinica od interesa, na primjer za naplate od mnogobrojnih malih klijenata.

Takva kombinacija može ubrzati i pojeftiniti posao revizora, ukoliko se smatra svrsishodnim (Dumičić, 2007, str. 322.).

## **2. REVIZORSKA METODA UZORKA – PRIMJENA NA TESTOVE KONTROLE**

Revizori koriste metodu uzoraka kada priroda i značajnost stanja i transakcija ne zahtijeva 100%-tnu reviziju, kada donesu odluku o stanjima računa ili transakciji i kada s obzirom na vrijeme i troškove ne bi bilo racionalno revidirati 100% populacije.

Prilikom oblikovanja revizijskog uzorka, revizorovo razmatranje uključuje specifičnu svrhu koja se treba postići, kao i kombinaciju revizijskih postupaka za

koju je najvjerojatnije da će postići tu svrhu. Razmatranje vrste revizijskih dokaza koja se traži, kao i potencijalnih devijacija i pogrešnih prikaza i ostalih karakteristika povezanih s revizijskim dokazima, pomoći će revizoru u definisanju što stvara devijaciju ili pogrešan prikaz i koju populaciju treba upotrijebiti za uzorkovanje (Mijoč, 2013, str. 111).

Rizik uzorkovanja odnosi se na mogućnost da zaključak revizora, zasnovan na uzorku može biti različit od zaključaka do koga bi se došlo da je ukupna populacija bila predmet istih postupaka revizije. Sa aspekta testova kontrole rizik uzorkovanja može biti (William, str. 280):

1. Rizik procjene kontrolnog rizika isuviše visoko (premalo oslanjanje na strukturu interne kontrole) i
2. Rizik procjene kontrolnog rizika isuviše nisko (preveliko oslanjanje na strukturu interne kontrole)

**Tabela br. 1.** Rizik uzorkovanja za testove

Testovi kontrole Uzorak ukazuje	Stvaran stepen operativne efektivnosti kontrolnih procedura je:	
	Adekvatan za planirani procijenjeni nivo kontrolnog rizika	Neadekvatan za planirani procijenjeni nivo kontrolnog rizika
Stepen operativne efektivnosti je adekvatan	Ispravna odluka	Netačna odluka (rizik procjene kontrolnog rizika isuviše nisko)
Stepen operativne efektivnosti je neadekvatan	Netačna odluka (rizik procjene kontrolnog rizika isuviše visoko)	Ispravna odluka

**Izvor:** William, F. Messier Jr, Revizija, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 2000, str. 283.

Određivanje veličine uzorka, njegov odabir i tumačenje rezultata testa može se razmotriti na primjeru kod definisanja cilja testa, atributa i devijacije prilikom upoređivanja prijemnica i nabavnih faktura koji predstavljaju korak pri odobrenju naloga za isplatu nabavke materijala.

Pretpostavimo da je rizik ocjene kontrolnog rizika postavljen suviše nisko 5% (koristi se tabela br. 5). Revizor je odredio tolerantnu stopu devijacije za prvi i treći atribut na nivou 7% dok je za drugi odredio na nivou od 10%. Očekivanu stopu devijacije populacije revizor je odredio na bazi ranijeg iskustva na nivou 1,5% za prvi, 1% za drugi i 0% za treći. Upotrebom tabele za procijenjeni rizik od 5% dobiće se veličina uzorka koji treba odabrati iz populacije naloga za isplatu (Andrić, 2004, str. 56).

Prema MRevS-u 530 (A10-A11) prilikom utvrđivanja veličine uzorka, revizor treba razmotriti rizik uzorkovanja smanjen na prihvatljivo nisku razinu. Na veličinu uzorka utiče razina rizika uzorkovanja, koju je revizor voljan prihvatiti. Što je rizik, koji je revizor voljan prihvatiti manji, uzorak treba biti veći.

Veličina uzorka se može odrediti primjenom statističkih formula ili profesionalnom procjenom koja je prilagođena okolnostima. Na veličinu uzorka djeluju četiri uticajna faktora:

- rizik da uzorak nije reprezentativan,
- revizorova granica tolerancije,
- očekivanja odstupanja i
- veličina područja.

Naime, ako uzorak ne predstavlja odraz obilježja cjeline područja dobijeni rezultati ne vrijede, zaključci će biti pogrešni, a rizik će biti veći. Granice tolerancije revizor procjenjuje proučavajući područje koristeći se vlastitim iskustvom i rezultatima dobijenim na uzorku.

Procjenjuje se koliki je stepen saglasnosti u odnosu na postavljene zahtjeve prihvatljiv (2%, 5%, 10% ili više). Ako je npr. stepen odstupanja dobijen pomoću uzorka 5%, a revizor jepostavio granicu tolerancije 2% očito je da uzorak treba povećati. Očekivana odstupanja temelje se na revizorovom iskustvu iz prethodne godine i sličnim podacima.

Veličina područja iz kojeg se odabiru uzorci pokazuje da li uzorak treba biti veći ili manji (Mijoč, 2013, str. 113.).

**Tabela br. 2.** Veličina statističkog uzorka za kontrolne testove za 5% nisko procjenjeni kontrolni rizik

(%)	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
0,00	149 (0)	99 (0)	74 (0)	59 (0)	49 (0)	42 (0)	36 (0)	32 (0)	29 (0)	19 (0)	14 (0)
0,25	236 (1)	157 (1)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
0,50	-	157 (1)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
0,75	-	208 (2)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
1,00	-	-	156 (2)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
1,25	-	-	156 (2)	124 (2)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
1,50	-	-	192 (3)	124 (2)	103 (2)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	27 (1)
1,75	-	-	227 (4)	153 (3)	103 (2)	88 (2)	77 (2)	51 (1)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
2,00	-	-	-	181 (4)	127 (3)	88 (2)	77 (2)	68 (2)	46 (1)	30 (1)	22 (1)
2,25	-	-	-	208 (5)	127 (3)	88 (2)	77 (2)	68 (2)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
2,50	-	-	-	-	150 (4)	109 (3)	77 (2)	68 (2)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
2,75	-	-	-	-	173 (5)	109 (3)	95 (3)	68 (2)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
3,00	-	-	-	-	195 (6)	129 (4)	95 (3)	84 (3)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
3,25	-	-	-	-	-	148 (5)	112 (4)	84 (3)	61 (2)	30 (1)	22 (1)
3,50	-	-	-	-	-	167 (6)	112 (4)	84 (3)	76 (3)	40 (2)	22 (1)
3,75	-	-	-	-	-	185 (7)	129 (5)	100 (4)	76 (3)	40 (2)	22 (1)
4,00	-	-	-	-	-	-	146 (6)	100 (4)	89 (4)	40 (2)	22 (1)
5,00	-	-	-	-	-	-	-	158 (8)	116 (6)	40 (2)	30 (2)
6,00	-	-	-	-	-	-	-	-	179 (11)	50 (3)	30 (2)
7,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	68 (5)	37 (3)

**Izvor:** William, F. Messier Jr, Revizija, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 2000, str.

321.

Na presjeku veličine uzorka koji je primijenjen i stvarno nađenog broja devijacija u tom uzorku (za uzorak od 66 jedinica to je presjek veličine uzorka 65 i odstupanja 1, pa se dobija gornja stopa tolerantne devijacije 7,1%).

Gdje gornja stopa tolerantne devijacije ukazuje da je obim uzorka suviše veliki da bi opravdao troškove.

**Tabela br. 3.** Rezultati sprovedenog testiranja kontrole

<b>Ciljevi testa:</b> 1. Testiranje operativne efektivnosti procedura upoređivanja prijemnica i nabavnih faktura; 2. Testiranje operativne efektivnosti procedura upoređivanja narudžbenica sa nabavnim fakturama; 3. Testiranje operativne efektivnosti procedura provjere formalne tačnosti nabavnih faktura.					
<b>Populacija:</b> Registar naloga za isplatu u prvih 10 mjeseci u godini <b>Veličina:</b> 3 653					
<b>Jedinica koja se ispituje:</b> Pojedinačan nalog za isplatu					
<b>Procedura slučajnog odabira:</b> Slučajno generisani brojevi					
<b>Rizik procjenjenog kontrolnog rizika postavljen suviše nisko:</b> 5%					
		<b>Planirani parametri</b>		<b>Rezultati uzorka</b>	
<b>Testirani atributi</b>	<b>Tolerisana stopa devijacije</b>	<b>Očekivana stopa devijacije</b>	<b>Veličina uzorka</b>	<b>Broj odstupanja</b>	<b>Gornja tolerantna stopa</b>
1. Količina i drugi podaci u prijemnici se slažu sa nabavnom fakturom	7%	1,5%	66	1	7,1%
2. Cijene i drugi podaci u narudžbenici se slažu sa nabavnom fakturom	10%	1%	46	0	6,5%
3. Formalna tačnost nabavne fakture je verifikovana	7%	0%	42	0	7,3%
<b>Zaključak:</b> Rezultati potvrđuju procjenu niskog nivoa kontrolnog rizika za postojanje i procjenjivanje nabavki, zaliha i potraživanja.					

**Izvor:** William, F. Messier Jr, Revizija, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 2000, str. 323.

Glavne razlike između statističkog i nestatističkog uzorkovanja u atributivnom uzorkovanju jesu koraci u donošenju odluke o obimu uzorka i vrednovanju dobijenih rezultata uzorka.

### 3. REVIZORSKA METODA UZORKA – PRIMJENA NA DOKAZNE TESTOVE SALDA

Metodom testovi salda direktno se ispituju završna salda na pozicijama u finansijskim izvještajima i računima glavne knjige.

Revizor pomoću ove metode utvrđuje postoje li značajnije greške ili prevare u finansijskim izvještajima, te na računima glavne knjige.

Ova metoda obuhvata veliki uzorak i zahtijeva duže vrijeme za obavljanje testova, a testovi koji se odnose na salda računa glavne knjige, najčešće testovi potraživanja i obaveza, zahtijevaju eksternu potvrđivanje.

Eksterne potvrđivanje predstavljaju postupak za dobijanje pouzdanog revizijskog dokaza putem direktne komunikacije s trećim osobama (kupci, banke, porezna uprava itd.) kao odgovor na revizorov zahtjev o informacijama vezanima uz određenu stavku koja utiče na tvrdnje menadžmenta date u finansijskim izvještajima.

Eksterne potvrđivanje upućuju se prema advokatskim društvima (postoje li određeni sudski sporovi u kojima sudjeluje poslovni subjekt u kojem se vrši revizija), kupcima poslovnog subjekta (stanje predujmova i potraživanja od kupaca), bankama/finansijskim institucijama (podaci o stanju na žiro-računu, kreditima, depozitima, kamatama i vrijednosnim papirima), te poreznoj upravi (stanje obaveza i potraživanja prema poreznoj upravi).

Eksterna potvrđivanje ima nekoliko oblika i to (Narandžić, 2004, str. 134.):

- pozitivna potvrđivanje - treće osobe navode svoje slaganje, odnosno neslaganje s određenom potvrđivanjem, te ga šalju revizoru,
- negativna potvrđivanje - treća strana šalje odgovor revizoru samo u slučajevima u kojima se ne slaže s informacijama u potvrđivanju,
- neodgovaranje - treća strana ne odgovara revizoru na traženi zahtjev,
- izuzetak - odgovor treće strane koji sadrži različite informacije u odnosu na traženi predmet potvrđivanja.

Postupak eksterne potvrđivanja uključuje (Grubeša, 2019, str. 38.):

- određivanje informacija koje treba potvrditi,
- odabrati odgovarajuće stranke kojima se upućuje zahtjev za potvrđivanje,
- oblikovati zahtjev za potvrđivanje, uključujući provjeru adrese stranke i obveznika,
- informaciju za direktno slanje odgovora revizoru,
- slanje zahtjeva,
- zaprimanje potvrđivanja,
- usklađivanje iznosa potvrđivanja s iznosima iz glavne knjige klijenta,
- ako su utvrđene razlike, uporediti iznose s iznosima utvrđenim u proračunu značajnosti,
- donijeti zaključke o potvrđivanim stavkama u finansijskim izvještajima i njihovom uticaju na finansijske izvještaje kao cjelinu.



Prilikom primjene metode uzorka na dokazne testove salda, revizor preuzima osnovne korake koji navedeni uz metodu statističkog uzorka utemeljenu na određenom obilježju.

U tabli 8 svaki od tih koraka naveden je kao sastavni dio jedne od triju faza u primjeni metode uzorka. Neophodno je ponoviti da revizor primjenu metode uzorka mora na odgovarajući način dokumentirati u radnoj dokumentaciji.

**Tabela br. 4.** Koraci u primjeni metode uzorka kod dokaznih testova

<b>Planiranje:</b>
Utvrđivanje cilja/ciljeva testa
Definisanje populacije
Definisanje jedinice uzorka
Odabiranje tehnike za provođenje revizijske metode uzorka
Određivanje veličine uzorka
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Razmatranje varijacija unutar populacije</li> <li>• Određivanje prihvatljivog nivoa rizika pogrešnog prihvatanja</li> <li>• Određivanje dopustivog nivoa pogrešnog iskazivanja</li> <li>• Određivanje očekivanog nivoa pogrešnog iskazivanja</li> <li>• Razmatranje veličine populacije</li> </ul>
<b>Izvođenje:</b>
• Određivanje metode za odabir elemenata uzorka
• Provođenje revizijskih postupaka
<b>Procjena:</b>
• Izračunavanje rezultata dobijenih obradom uzorka
• Analiziranje grešaka
• Donošenje konačnih zaključaka

**Izvor:** William, F. Messier Jr, Revizija, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 2000, str. 320.

U određivanju veličine uzorka zahtijeva se značajna procjena. Neophodno je razmotriti sljedećih pet faktora (William, 2000, str. 323.) :

1. Varijacije unutar populacije,
2. Prihvatljivi nivo rizika pogrešnog prihvatanja,
3. Dopustivo pogrešno iskazivanje,
4. Očekivano pogrešno iskazivanje,
5. Veličina populacije.

**Tabela br. 5.** Sažetak učinka pet faktora na veličinu uzorka

Varijabilnost populacije	Kod metoda uzorka utemeljene na određenoj monetarnopj jedinici varijabilnost populacije ili standardna devijacija nemaju uticaja na veličinu uzorka. Kod nestatističkog pristupa metodi uzorka i u onim slučajevima kada primjenjujemo metodu statističkog uzorka utemeljenu na klasičnim varijablama, varijabilnost populacije utiče na veličinu uzorka, ali se njeni uticaju mogu kontrolisati putem kategorizacije populacije na homogene cjeline.		
Rizik pogrešnog	Inverzna	Manja	Porast
Prihvatanja		Veća	Smanjenje
Prihvatljivi nivo	Inverzna	Manja	Porast
Pogresnog iskazivanja		Veća	Smanjenje
Očekivani nivo	Inverzna	Manja	Smanjenje
Pogresnog iskazivanja		Veća	Porast
Veličina populacije	Inverzna	Manja	Smanjenje
		Veća	Porast

**Izvor:** William, F. Messier Jr, Revizija, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 2000, str. 323.

Kod donošenja zaključaka u vezi s primjenom metode statističkog uzorka na dokazne testove, prihvatljivi nivo pogrešnog iskazivanja se uspoređuju s ukupno dobijenim pogrešnim iskazivanjima uvećanim za dodatak za rizik korištenja uzorka.

Ako je ukupno planirana greška uvećana za grešku rizika manja od dopustive greške, revizor može zaključiti da je račun za testiranu izjavu objavljen realno i objektivno. U suprotnom, ako ukupna planirana greška uvećana za navedeni dodatak premašuje prihvatljivi nivo pogrešnog iskazivanja, tada revizor mora zaključiti da račun nije objavljen realno i objektivno. Tabela 6. prikazuje revizorski rizik procjene salda na temelju dokaznog materijala dobijenog metodom uzorka (Božić, 2007, str. 137.)

**Tabela br. 6.** Revizorov rizik kod procjene računa finansijskog izvještaja na temelju dokaza dobijenih obradom uzorka

Odluka revizora utemeljena na dokazima	Stvarno stanje računa	
	Tačno iskazan	Netačno iskazan
Podržava realnost i objektivnost salda	Tačna odluka	Rizik pogrešnog prihvatanja
Ne podržava realnost i objektivnost salda	Rizik pogrešnog odbacivanja	Tačna odluka

Izvor: William, F. Messier Jr, Revizija, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 2000, str. 323.

## ZAKLJUČAK

Eksterna revizija je nezavisno ispitivanje i davanje mišljenja o istinitosti i objektivnosti finansijskih izvještaja. Za prikupljanje dokaza na osnovu kojih se formira mišljenje revizora koristi se metoda uzorkovanja.

Uzorkovanje je metoda selekcije jedinica posmatranja koje reprezentuju karakteristike populacije koju čine. Uzorkovanje može biti zasnovano na statističkom ili nestatističkom pristupu. Nestatističko uzorkovanje je zasnovano na subjektivnom sudu pri određivanju veličine uzorka i vrijednovanju rezultata uzorka. Kada jedinice uzorka imaju poznatu vjerovatnoću izbora i rezultati se ocjenjuju matematički (u skladu sa teorijom vjerovatnoće) riječ je o statističkom uzorkovanju.

U procesu revizije finansijskih izvještaja revizori najpre razmatraju postojanje i adekvatnost funkcionisanja sistema interne računovodstvene kontrole. Sistem interne računovodstvene kontrole predstavlja skup politika i postupaka koje je usvojilo rukovodstvo preduzeća radi obezbeđenja adekvatnog ostvarenja definisanih specifičnih ciljeva. Sistem interne kontrole sačinjavaju računovodstveni sistem, kontrolne politike i postupci i kontrolno okruženje.

Odgovornost za uspostavljanje i funkcionisanje sistema internih računovodstvenih kontrola ima menadžment preduzeća dok je revizor odgovoran za vrijednovanje postojeće interne kontrole i procjenu kontrolnog rizika.

Postojanje sistema interne računovodstvene kontrole kod klijenta kao i njegovo efikasno funkcionisanje umnogome olakšava rad nezavisnom revizoru utičući na redukovanje obima i vremena nezavisnog testiranja koje revizori sprovode. Za prikupljanje dokaza na osnovu kojih se formira mišljenje revizora koristi se metoda uzorkovanja.

## LITERATURA:

- [1] Andrić, M., Krsmanović B. i Jakšić, D. (2004). *Revizija–teorija i praksa*, Ekonomski fakultet Subotica,
- [2] Božić, R., i Kondić, N. (2007). *Revizija finansijskih izvještaja – vodič kroz praktičnu reviziju*, Banja Luka.
- [3] Delić, A. (2012). *Odnos interne i eksterne revizije*, UIRS Beograd.
- [4] Dumičić, K., i Cvetković, B. (2007). *Dizajni uzoraka primjenjivi u revizijskim testovima*. EKOF, Zagreb.
- [5] Dragojević, P. (2007). *Primenjena revizija u privredi i javnom sektoru*, Beograd,
- [6] Grubeša, J. (2019). *Upravljanje rizicima i učinak na reviziju finansijskih izvještaja*. Završni rad.
- [7] Milojević, D. (2006). *Finansijska revizija i kontrola*, Beogradska poslovna škola Beograd.
- [8] Mijoč, I., i Mijoč J. (2013). *Metoda uzoraka u reviziji*. Finansijske, pravo i porezi 5/11. Osijek.
- [9] Messier Jr, William, F. (2000). *Revizija*, Faber & Zgombić Plus, Zagreb.

- [10] Nerandžić, B. (2004). *Sistem internih kontrola i operativna revizija*. Privredna izgradnja Beograd.
- [11] Stanišić, M. (2010). *Metodologija revizije*. Univerzitet Singidunum Beograd.
- [12] Stanišić, M. (2009). *Rrevizija*. Univerzitet Singidunum Beograd.

## SUMMARY

Sampling is a method of selecting observation units that represent the characteristics of the population they make up. Sampling can be based on a statistical or non-statistical approach. Non-statistical sampling is based on the subjective judgment in determining sample size and evaluating sample results.

When the units of the sample have a known probability of choice and the results are evaluated mathematically (according to the theory of probability), it is a matter of statistical sampling. Sampling for testing controls is done to gather evidence of whether internal controls are functioning as expected. The purpose of sampling is to assess the deviation in the functioning of the intended control procedure and such sampling is called attributive sampling.

The auditor observes the attributes that indicate the functioning of the control as well as the conditions that indicate a deviation from the desired functioning of the control. The deviation rate in the sample is used to estimate the deviation rate of the population in a certain period to determine the level of control risk, in other words, the extent to which the auditor can rely on the functioning of the internal control system when renewing the audit process.

Sampling for control tests is accomplished by defining: test objective, attributes, deviation conditions, population, selection method, sample size, execution of sampling plan, and evaluation of sample results.