

## Menadžment procesa revizije nabavki

IVAN M. MILOJEVIĆ, Ministarstvo odbrane, Beograd  
NIKOLA A. MILANOVIĆ, Deloitte, Beograd  
MILOŠ D. MILJKOVIĆ, Ministarstvo odbrane, Beograd

Stručni rad  
UDC: 658.7:005.5  
657.6

DOI: 10.5937/tehnika2102228M

*U radu će biti prikazan način na koji se odvija proces revizije nabavki u određenom pravnom entitetu. Rad je prikazan kroz devet celina na način da se na početku rada definišu ključni pojmovi, pa se kroz segregaciju i identifikovanje rizika u procesu nabavke dolazi do definisanja neophodnih kriterijuma koji se moraju ispuniti u procesu kontrole postupaka nabavki, a sve u cilju identifikovanja što manjih grešaka u reviziji finansijskih izveštaja prevnog entiteta. Kako je jedan od najznačajnijih poslovnih procesa u preduzeću revizija procesa nabavki iz razloga što predstavlja značajnu komponentu finansijskih izveštaja, kako bilansa stanja, tako i bilansa uspeha, autori su mišljenja da će rad dati doprinos licima koja obavljaju poslove iz oblasti nabavki u delu koji se odnosi na upravljanje procesom revizije nabavki, identifikovanja problema u istom kao i načina na koji bi se problemi mogli prevazići.*

**Ključne reči:** revizija, menadžment, nabavka, rashodi, finansijski izveštaj, interna kontrola

### 1. UVOD

Svako preduzeće, bilo ono proizvodno ili uslužno, usredsređeno je na ostvarivanje profita, a sve više na stvaranje vrednosti. Kako bi to postiglo, preduzeće ostvaruje prihode prodajom određenih proizvoda ili usluga [1], a povezano sa time i rashode koji se vezuju za proizvodnju proizvoda ili izvršenje usluga.

Radi ostvarenja veće efikasnosti revizori definišu poslovne procese u određenom poslovnom entitetu [2, 3] i jedan od najvažnijih procesa predstavlja proces nabavke sredstava.

Najveći broj transakcija, koje su obuhvaćene procesom nabavke, odnose se na priznavanje rashoda i njima pripadajuće obaveze. Rashodi se definišu kao odliv ili trošenje dela imovine, kao i nastanak obaveza za proizvodnju proizvoda ili pružanje usluga, ili obavljanje drugih aktivnosti u okviru poslovanja preduzeća [4].

Revizor treba da razume koncepte priznavanja rashoda, kako bi se obezbedilo efikasno izvršenje revizije ciklusa nabavke. Politika priznavanja rashoda utiče na evidentiranje, obračunavanje i prezentaciju poslovnih događaja u finansijskim izveštajima entiteta.

Rashodi se mogu svrstati u tri kategorije [5]:

- Troškovi proizvodnje – koji su neposredno vezani za proizvodnju proizvoda.
- Troškovi određenog perioda – ove troškove čine zarade, troškovi zakupnina itd. Ovi rashodi se ne mogu vezati za tačno određenu transakciju, a pretpostavlja se da će doprineti ostvarenju budućih ekonomskih koristi.
- Troškovi amortizacije postrojenja i opreme – ovi troškovi se raspoređuju na periode u kojima se njihovom upotrebom očekuje ekonomska korist.

Obaveze koje nastaju u ciklusu nabavke predstavljaju obaveze prema dobavljačima [6]. Neki rashodi se obračunavaju kao obaveza na kraju svakog obračunskog perioda.

Cilj ovog rada mogao bi se definisati kao teorijska deskripcija upravljanja procesom revizije nabavki sredstava, na način da će se omogućiti identifikacija rizika, problema i načina na koji se isti otklanjaju, a sa težnjom da se sinergijom svih lica angažovanih u postupcima nabavki greške minimiziraju, a efikasnost maksimizira.

Samim tim, struktura rada je tako koncipirana da se čitaocu omogućava postepeno uvođenje u materiju i predmet rada, a da se pri tom na jednostavan način definiše proces revizije nabavki, funkcije nabavki, tipovi transakcija sa pregledima dokumenata koji se pojavljuju kao inputi i outputi u procesu nabavke kao i segregacija i identifikacija rizika i na kraju kontrola postupaka nabavki.

---

Adresa autora: Ivan Milojević, Ministarstvo odbrane, Beograd, Birčaninova 5

e-mail: drimilojevic@gmail.com

Rad primljen: 20.01.2021.

Rad prihvaćen: 12.02.2021.

## 2. OPŠTI PROCES NABAVKE

Poslovni proces nabavke uglavnom kreće zahtevom za nabavku, koje se kreira u određenom organizacionom delu preduzeća. Nakon toga sektor nabavke izrađuje narudžbenicu, koju prosleđuje određenom dobavljaču. Kada dobavljač dopremi robu ili izvrši uslugu, izdaje fakturu. Ulazna faktura se zatim evidentira u sistemu i knjiži obaveza prema dobavljačima. Proces nabavke završava se izmirenjem obaveze prema dobavljaču.

Poslovni proces nabavke revidira se kroz analizu sledećih tema: vrste transakcija i konta; tipovi dokumentacija; ključne funkcije; segregacija dužnosti [7].

## 3. VRSTE TRANSAKCIJA I KONTA

Ciklus nabavke moguće je podeliti na tri glavna dela, odnosno poslovna događaja [8]:

- Nabavka robe i usluga,
- Izmirenje obaveze,
- Povrat robe dobavljaču.

Prvi tip transakcije odnosi se na nabavku potrebnog proizvoda ili usluge i utiče na sledeća konta: obaveze prema dobavljačima, zalihe i ostale račune imovine i rashoda.

Drugi tip transakcije odnosi se na izmirenje obaveza prema dobavljaču za nabavljen proizvod ili uslugu i utiče na sledeća konta: gotovina i gotovinski ekvivalenti i obaveze prema dobavljačima.

Treći tip transakcije odnosi se na povrat nabavljenog proizvoda, čime se nabavljeni proizvod vraća dobavljaču. Ova transakcija utiče na konta obaveza prema dobavljačima i zalihama za deo koji se vraća dobavljaču.

## 4. TIPOVI DOKUMENATA

U samom procesu nabavke koriste se razni tipovi dokumentacije. Prateći tok procesa, dokumentacija koja je uključena u ciklus nabavke je sledeća [9]:

Zahtev za nabavku – sadrži specifikaciju proizvoda ili usluga koje je neophodno nabaviti;

Narudžbenica – sadrži naziv i količinu, kao i određeni kvalitet koji treba da poseduje proizvod ili usluga koja se poručuje;

Izveštaj o prijemu - dokument za evidentiranje prijema robe pomoću kojeg prijemna služba odgovorno i nezavisno utvrđuje količine primljene robe, time se ujedno priznaje i obaveza;

Ulazna faktura – dokument koji izrađuje dobavljač na osnovu isporučene robe ili izvršene usluge. Ona sadrži opis, kao i kvalitativne i kvantitativne informacije o otpremljenoj robi ili izvršenoj usluzi, kao i uslove plaćanja;

Odobrenje za plaćanje – koristi se radi kontrole plaćanja nabavljene robe ili usluga.

Dnevnik nabavke - sadrži evidentirane ulazne račune, evidenciju odobrenja za plaćanje tih računa.

## 5. KLJUČNE AKTIVNOSTI U PROCESU NABAVKE

Ključne aktivnosti u organizacionom smislu postupaka nabavki uglavnom prati tok dokumentacije, te se na taj način kasnije mogu i identifikovati organizacione jedinice „radne stanice“ u procesu nabavki. Iniciranje samog procesa nabavke dešava se izradom zahteva za nabavku, te se po okončanju ove aktivnosti smatra da je proces nabavke započet.

Zahtev za nabavku se izrađuje i odobrava od strane odgovornih osoba, koje su definisane samom internom procedurom za nabavku u preduzeću [10].

Nakon odobrenja zahteva za nabavku pristupa se funkciji nabavke potrebnih dobara ili usluga. Ovde se izrađuje i šalje narudžbenica sa detaljnom specifikacijom o količini, kvalitetu i ostalim važnim informacijama vezanih za nabavku dobara ili usluga.

Sledeća ključna funkcija je prijem dobara, odnosno usluge. Prijem dobara vrši komisija za prijem, koja ima zadatak da proveri da li dostavljena dobra kvalitativno i kvantitativno zadovoljava potrebe koje su iskazane narudžbenicom i o tome sačinjava izveštaj o prijemu, odnosno izrađuje prijemnicu.

Po dostavi dobara ili uspunjenju usluga, dobavljač dostavlja fakturu. Ulazna faktura podleže proveri, odnosno formalnoj, računskoj i suštinskoj kontroli. Nakon kontrole ulazne fakture, ona se pravilno klasifikuje i knjiži u glavnoj knjizi kupca.

Sledeća ključna funkcija u procesu nabavke je plaćanje [11, 12]. Plaćanje inicira nalog za isplatu, koji sastavlja odgovorno lice kupca. Nakon izrade i odobrenja naloga za isplatu, obaveza prema dobavljaču se izmiruje i time se završava proces nabavke.

## 6. SEGREGACIJA DUŽNOSTI U PROCESU NABAVKE

Jedan o najvažnijih kontrolnih postupaka u svakom računovodstvenom sistemu je pravilna raspodela dužnosti. Dužnosti treba da budu raspodeljene na izvršioca tako da pojedinci ne steknu kontrolu nad celokupnim procesom nabavke, čime bi se rizik od raznih oblika grešaka i prevara smanjio na minimum [13].

Ceo proces nabavki je potrebno podeliti na aktivnosti koje prate sam proces izvršenja nabavke i na aktivnosti u vezi kontrole ispravnosti sprovedenog postupka. Jedna osoba ne može obavljati oba ova tipa funkcija. Time se obezbeđuje pravilna raspodela na izvršioca, odnosno lica koja su deo samog procesa, i na

lica koja su zadužena za kontrolu funkcionisanja tog procesa, u ovom slučaju procesa nabavke [14].

U pravnom entitetu sistematizacija radnih mesta na poslovima nabavki mogla bi da se ustroji na sledeći način:

- Radno mesto koordinatora javnih nabavki u proizvodnji. Lice na ovom radnom mestu bi u proizvodnim jedinicama sagledavalo potrebe za proizvodima koje je potrebno nabaviti, sumiralo iskazane potrebe i takve izveštaje dostavljalo licu odgovornom za sprovođenje postupka nabavke;
- Radno mesto realizatora javnih nabavki. Lica na ovom radnom mestu bi sprovodilo celokupan postupak nabavke, što znači da bi obrađivalo celokupnu dokumentaciju kao i izradu ulaznih faktura.

- Radno mesto lica zaduženog za prijem predmeta nabavke. Lice bi na osnovu Ugovora i specifikacije predmeta nabavke vršilo prijem robe.
- Radno mesto na knjigovodstvenim poslovima. Lice bi vršilo potrebna knjiženja u poslovnim knjigama.
- Radno mesto u platnom prometu. Lice bi vršilo potrebna plaćanja po iskazanim fakturama.
- Radno mesto kontrolor postupaka nabavki. Lice koje bi vršilo kontrolu nabavke dok je ista u toku, kao i kontrolu ručnovodstvenih dokumenata po okončanju postupka nabavke.

Pregled raspodele dužnosti i moguće greške koje nastaju zbog konflikta dužnosti prikazane su u sledećoj tabeli:

Tabela 1. Raspodela dužnosti i moguće greške

Podela dužnosti	Moguće greške ili nepravilnosti koje nastaju zbog konflikta dužnosti
Nabavka se treba odvojiti od izdavanja naloga za nabavku i prijama.	Ako neka osoba izdaje nalog za nabavku, nabavlja ili prima robu ili usluge, moguće je da će doći do fiktivne ili neodobrene nabavke. Posledica može biti krađa robe i plaćanje robe čija nabavka nije odobrena.
Ulazne fakture se obrađuju odvojeno od obaveze prema dobavljačima.	Ako neko odgovara za obradu ulaznih faktura i obaveza prema dobavljačima, moguće je da će se poslovni događaji nabavke knjižiti po pogrešnim cenama ili uslovima nabavke ili da će se knjižiti neprimljena roba ili usluge. Posledica može biti precenjena roba i usluge ili krađa novca.
Služba za platni promet odvaja se od salda konta dobavljača.	Ako neko odgovara za plaćanje, a ima pristup u salda konta dobavljača, moguće je da će na temelju fiktivnih dokumenata doći do izdavanja neodobrenih čekova i do evidentiranja neodobrenih poslovnih događaja. Tako dolazi do krađe novca.
Evidencija obaveza prema dobavljačima odvaja se od evidencije glavne knjige.	Ako neko odgovara za evidenciju obaveza prema dobavljačima i za unos podataka u glavnu knjigu, moguće je da će doći do prikrivanja pronevere koja se obično otkriva usklađenjem salda konta dobavljača sa kontrolnim računom glavne knjige.

## 7. PROCENA INHERENTNOG RIZIKA

Prilikom revizije rashoda i povezanih računa revizor razmatra faktore inherentnog rizika koji utiču na obradu poslovnih događaja, kao i na pozicije u finansijskim izveštajima.

Faktori inherentnog rizika su [15]: oblast poslovanja preduzeća; dospеле obaveze koje nisu evidentirane; kapitalizacija rashoda; pogrešni iskazi u ranijim godinama.

Oblast poslovanja preduzeća – ovaj faktor odnosi se na to u kojoj meri preduzeće zavisi od svojih dobavljača. Procenjuje se fluktuacija cena dobara ili usluga koje se nabavljaju. Takođe, ovde je značajno i koliko potencijalnih dobavljača preduzeće ima, kao i da li postoje supstituti za navedenu robu. Što je nivo zavisnosti preduzeća od svojih dobavljača viši, to je viši i inherentni rizik.

Dospеле obaveze koje nisu evidentirane – prilikom kompletiranja dokumentacije vezane za proces nabavke, pre nego što se proknjiži faktura, vrši se provera

ispravnosti fakture. U tom slučaju vrši se kontrolna aktivnost 3-way-match metodom, pri čemu se proverava podudarnost narudžbenice, otpremnice i fakture [16, 17]. Tom prilikom može se desiti da dođe do određenih poteškoća i problema u uparivanju te dokumentacije i zbog toga se knjiženje dokumentacije odlaže sve dok se ta tri dokumenta ne upare. Za to vreme obaveza već može dospeti, pa su obaveze preduzeća u tom trenutku potcunjene, a rezultat precenjen.

Kapitalizacija rashoda – faktor koji utiče na nivo inherentnog rizika, a odnosi se na to da preduzeće rashode koje je imalo u određenom vremenskom periodu ne iskaže na računima rashoda, u bilansu uspeha, već kapitalizuje trošak čime ta trošak konvertuje u imovinu koja se na osnovu amortizacionog plana u vidu troška raspoređuje na više vremenskih perioda.

Međunarodni računovodstveni standard koji definiše uslove za kapitalizaciju troškova je MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i obaveze, za materijalnu imovinu i MRS 38 – Nematerijalna imovina, za nematerijalnu imovinu [18, 19].

Pogrešni iskazi u ranijim godinama – Računi veza- ni za proces nabavke u preduzeću podložni su greš- kama, odnosno pogrešnim iskazima. Iz tog razloga, dobra polazna osnova svakog revizora trebalo bi da bude iskustva iz ranijih godina u konkretnom pre- duzeću. Da li su na tim pozicijama u ranijim godinama utvrđeni nalazi.

## 8. PROCENA KONTROLNOG RIZIKA

Procena kontrolnog rizika značajna je iz razloga što ona predstavlja verovatnoću da je sistem interne kontrole preduzeća koncipiran tako da neće uspeti da otkrije i spreči materijalno značajne iskaze u finan- sijskim izveštajima.

Proces procene kontrolnog rizika revizor sprovodi kroz tri faze [20]:

- faza - razumevanja i dokumentovanja procesa in- terne kontrole,
- faza - planiranje i testiranje kontrola,
- faza - procena i dokumentovanje kontrolnog rizi- ka.

Za procenu kontrolnog rizika ciklusa nabavke re- vizor mora razumeti pet komponenti interne kontrole, a to su: kontrolno okruženje, procena rizika, kontrolne aktivnosti, informisanje i komuniciranje, i nadzor. Ove komponente kontrolnog rizika definisane su Međuna- rodnom standardom revizije 315 – Identifikovanje i procena rizika materijalno pogrešnih iskaza putem razumevanja entiteta i njegovog okruženja.

Kontrolno okruženje predstavlja stavove, svest i akcije menadžmenta. Deo je kulture same organizacije i utiče na to kako će se rizik posmatrati i kakva će biti sama svest o kontroli kod zaposlenih u samoj orga- nizaciji [21]. Ono je posebno važno zbog uticaja na finansijske izveštaje, a njegova neefikasnost može ugroziti efikasnost drugih kontrola.

Procena rizika je sledeća značajna komponenta interne kontrole, jer da bi sistem interne kontrole bio efektivan potrebno je da se razumeju i kontinuirano procenjuju rizici koji ugrožavaju ostvarenje ciljeva organizacije. Procena treba da pokrije sve rizike kojima je poslovna organizacija izložena, kao i njihovo stalno revidiranje. Prilikom procene rizika potrebno je obuhvatiti interne faktore (veličinu i kompleksnost organizacije, prirodu poslova, kvalitet i kompetencije zaposlenih itd) i eksterne faktore (promenljivi tržišni uslovi, promene u industriji, tehnološki napredak itd), koji negativno utiču na ostvarenje ciljeva organizacije koji se tiču poslovanja, informacija i usaglašenosti.

Sledeća komponenta interne kontrole su kontrolne aktivnosti. One uključuju dva elementa, politiku i procedure. Politikom se definiše šta treba postići, a procedurom način na koji se to postiže. Postoji širok spektar kontrolnih aktivnosti. Ne primer, razdvajanje

dužnosti time što se različitim osobama dodeljuju dužnosti evidentiranja, autorizacije i nadzora, kako bi se smanjila mogućnost grešaka, njihovog prikrivanja ili drugih nedozvoljenih radnji.

Informisanje i komunikacija. Informacioni sistem entiteta, relevantan za finansijsko izveštavanje i komu- nikaciju, podržava identifikaciju, prikupljanje i raz- menu informacija u obliku i vremenskom okviru koji omogućava pojedincima da izvršavaju obaveze vazane za finansijsko izveštavanje. Informacioni sistem se sastoji od hardvera i softvera, ljudi, procedura i poda- taka. Entitet odlučuje o politikama i donosi procedure koje se bave [22, 23]: evidentiranjem transakcija i do- gađaja koji su značajni za finansijsko izveštavanje; po- stupcima vezanim za pripremu finansijskih izveštaja; ulogama i odgovornosti pojedinaca u sistemu finansijs- kog izveštavanja.

Nadzor nad kontrolama od strane rukovodstva sprovodi se u cilju razumevanja da li one funkcionišu onako kako su definisane. Nadzor nad kontrolama može obuhvatiti aktivnosti kao što su ocena internih revizora o tome da li zaposleni u određenom sektoru sprovode definisanu politiku kompanije. Nadzor se obalja kako bi se ustanovilo da li su kontrole efikasne i da li efektivno funkcionišu. Lica uključena u proces nadzora pružaju informacije o funkcionisanju interne kontrole, tj o njenim snagama i slabostima, i daju pre- poruke za unapređenje sistema internih kontrola. Infor- macije o funkcionalnosti internih kontrola mogu se pri- kupljati iz internih i eksternih izvora. Interni izvori su sve vrste nadzora koje se sprovode u samoj orga- nizaciji, dok eksterni izvor informacije može biti im- plicitna potvrda kupca o podacima na fakturi, njenim plaćanjem ili podnošenjem žalbi.

### *Primer za unapređenje-smanjenje kontrolnog rizika*

Kontrolni rizik je na osnovu Međunarodnih sta- ndarda „rizik da interne kontrole neće na vreme dete- ktovati materijalne greške“, kako je već napred rečeno [28]. U cilju izbegavanja ovakvih pojava, a s obzirom na eru digitalizacije i sva tehničko-tehnološka dosti- gnuća, može se uspostaviti sistem da se okruženje u kojem poslovni entitet vrši svoju delatnost zasniva na digitalnim i kompjuterizovanim internim kontrolama.

Na taj način bi se programskim paketima zadali parametri sa konkretnim algoritmima po kojima bi navedeni programi funkcionisali, a rizik da dođe do greške za koju bi bio odgovoran čovek, bi se znatno smanjio.

Takvi informacioni sistemi bi se mogli koristiti i da bi se indentifikovale potencijalne greške kao što su evidentirana prodaja robe, koja nije realizovana otpre- mom robe ili zalihe koje su vrednovane na pogrešan način, odnosno pogrešnom metodom.

## 9. PLANIRANJE I TESTIRANJE KONTROLA

U ovom delu procesa revizor sistematično analizira ciklus nabavke da bi identifikovao one kontrolne aktivnosti koje osiguravaju sprečavanje, otkrivanje ili ispravljanje značajnih grešaka. Da bi smanjio kontrolni rizik, revizor se može osloniti na kontrolu. Takođe se može sprovesti testiranje kontrole kako bi se proverila njena delotvornost [24].

Nakon sprovođenja testova kontrole revizor donosi odluku o stepenu procene kontrolnog rizika. Ako su rezultati ovih testova potvrdili planirani stepen kontrolnog rizika, nisu potrebne nikakve promene planiranog stepena rizika te revizor sprovodi planirane testove.

Tabela 2. Primeri suštinskih provera

Cilj revizije	Suštinska provera transakcija
Validnost	Proveriti uzorak izvršenih nabavki i uveriti se da među njima nema onih za koje ne postoji neodobren nalog za nabavku ili dokument o prijemu.
Kompletnost	Povezati uzorak nabavki sa dnevnikom sprovedenih nabavki.
Razgraničenje	Uporediti datume prispeća nabavki sa datumima kada su te transakcije evidentirane u dnevniku nabavke.
Vlasništvo	Proveriti uzorak transakcija nabavki koje su evidentirane u dnevniku nabavki i uveriti se da one zaista predstavljaju obaveze klijenta.
Tačnost	Proveriti stavke u dnevniku nabavke sa uzorkom transakcija nabavke.
Vrednovanje	Proveriti tačnost obračuna na uzorku ulaznih faktura.
Klasifikacija	Proveriti klasifikaciju zaduženja za odabrani uzorak transakcija nabavke.
Obelodanjivanje	Proveriti uzorak nabavki i uveriti se da je vrsta transakcije u skladu sa prirodom poslovanja klijenta.

Sledeća tabela prikazuje provere salda računa za svaki cilj revizije računa dobavljača i obračunate rashode:

Tabela 3. Provere salda računa za svaki cilj revizije

Cilj revizije	Provera salda računa
Validnost	Proveriti izabrane iznose iz specifikacije dobavljača i plana obračunatih rashoda sa potkrepljujućom dokumentacijom. Pribaviti pregled odabranih dobavljača i sravniti ga sa analitikom dobavljača. Obaviti nezavisnu potvrdu salda obaveza prema dobavljačima.
Kompletnost	Pribaviti specifikaciju dobavljača i složiti njen zbir sa sintetičkim računom dobavljača u glavnoj knjizi. Putem razgovora sa menadžmentom i ispitivanjem transakcija nabavke posle datuma bilansiranja utvrditi eventualno postojanje neiskazanih obaveza. Pribaviti pregled odabranih dobavljača i sravniti ga sa analitikom dobavljača. Obaviti nezavisnu potvrdu salda obaveza prema dobavljačima.
Razgraničenje	Ispitati uzorak prijemnica izdatih nekoliko dana pre i posle datuma bilansiranja i proveriti da li su nabavke evidentirane u pravom obračunskom periodu. Obaviti analitičke postupke realnosti izvršenih povraćaja nabavki.
Vlasništvo	Uveriti se da li su iskazane obaveze klijenta validne.
Tačnost	Pribaviti specifikaciju računa dobavljača i šemu obračuna rashoda; utvrditi njihove zbirove i te zbirove sravniti sa glavnom knjigom. Povezati odabrane stavke iz specifikacije dobavljača sa analitičkom evidencijom dobavljača.
Vrednovanje	Ispitati rezultate nezavisne potvrde salda odabranih računa dobavljača.
Klasifikacija	Ispitati specifikaciju dobavljača i naći veća zaduženja tih računa, dugoročne i ostale obaveze.
Obelodanjivanje	Obaviti razgovor na temu obaveza ili obračunatih rashoda prema povezanim subjektima i uveriti se da su te stavke pravilno obelodanjene. Ispitati ugovore ili izvod otvorenih stavki dobavljača za dugoročno ugovorene nabavke.

## 10. NEZAVISNA POTVRDA SALDA DOBAVLJAČA

Nezavisna potvrda salda dobavljača predstavlja jedan od značajnijih revizorskih dokaza, zbog toga što je to dokaz koji se eksterno generiše. Na taj način revizor stiče uveravanje o saldu dobavljača na dan bilansa, odnosno da li je saldo dobavljača precenjen ili potcenjen.

Revizor na bazi uzorka izrađuje zahteve za konfirmacijom stanja i prosleđuje ih dobavljačima iz uzorka. Kada dobavljači odgovore, revizor odgovor upoređuje sa stanjem iskazanim u knjigama klijenta i na taj način utvrđuje da li postoje odstupanja. U slučaju pojave određenih neslaganja, revizor detaljno ispituje uzroke tih neslaganja, odnosno da li je do greške došlo u knjigama dobavljača ili samog klijenta.

Kada revizor izvrši sve suštinske provere računa, on utvrđuje zbir svih materijalno pogrešnih iskaza kao i verovatnih pogrešnih iskaza. Do verovatnih pogrešnih iskaza dolazi ekstrapolacijom greške koja je otkrivena u uzorku. Ako su verovatni pogrešni iskazi manji od tolerantnih, revizor zaključuje da su računi pravilno prezentovani, tj. da ne sadrže materijalno značajne greške. U suprotnom, revizor zaključuje da računi sadrže materijalno značajne greške i da nisu pravilno prezentovani.

Revizor može za ispitivanje koristiti različite scenarije ocene revizijskog izveštaja, a najčešće primenjeni model je integralni model [27].

## 11. ZAKLJUČAK

Revizija finansijskih izveštaja, naročito postupaka nabavki je od velike važnosti za pravni entitet jer se njome postiže pravilno evidentiranje poslovnih promena u poslovnim knjigama i pravilno iskazivanje imovine entiteta.

Kako je postupak nabavki, ni malo jednostavan proces, to je potrebno definisati pravilan dijagram poslovnih aktivnosti u entitetu kako bi se smanjile eventualne greške. Najprirodniji način da se to izvede je da organizacija poslova i aktivnosti bude takva da prati izradu dokumentacije u postupku nabavke kao i prijem i evidentiranje predmeta nabavki.

U radu se pokazalo da je pravilna segregacija jedna od bitnijih činilaca u postupku nabavki jer smanjuje eventualne namerne ili slučajne propuste u radu i omogućava da više lica budu uključena u proces nabavki i na taj način smanje svaki mogući rizik bilo kakve vrste.

U postupku revizije, revizor posebnu pažnju mora obratiti na nekoliko segmenata. Jedan od njih je faktor inherentnog rizika koji utiče na obradu poslovnih događaja, kao i na pozicije u finansijskim izveštajima.

Kako je u radu i prikazano, na ovaj inherentni faktor rizika, tj. faktor okruženja revizor ne može u mnogome da utiče jer on zavisi od okruženja u kome entitet posluje. Revizor može uticati i proveravati kontrolni rizik zato što polazi od pretpostavke da je sistem interne kontrole preduzeća koncipiran tako da neće uspeti da otkrije i spreči materijalno značajne iskaze u finansijskim izveštajima. Ovde se dolazi do zaključka da što je veća materijalnost dokaza, mogućnost dolaska do greške je manja kao i verovatnoća nastanka iste, a tamo gde je materijalnost dokaza manja, veća je verovatnoća da će doći do greške [25]. Najbolje načelo kojeg bi se trebalo pridržavati je to da se, ako je to moguće, za svaku poslovnu promenu, u ovom konkretnom slučaju u postupku nabavke, obezbedi što više materijalnih dokaza koji će na pravi način potkrepiti poslovnu promenu.

U postupku revizije, revizoru bi trebalo da odabere opciju testiranja interne kontrole, a cilju sagledavanja delotvornosti iste, odnosno da li je interna kontrola u svrhu sprečavanja i ranog identifikovanja mogućeg rizika i eventualnih grešaka. U zavisnosti od dobijenih rezultata revizor bi trebalo da predlaže konkretne mere kako bi postupak interne kontrole bio efikasniji.

Na osnovu svega iznetog, može se reći da se krajnji rezultat rada nezavisnog revizora ogleda u mišljenju koje on izdaje i koje predstavlja uveravanje o objektivnosti i istinitosti prikaza stanja imovine, kapitala, obaveza i rezultata poslovanja, a ne o tvrdnji apsolutne tačnosti.

## LITERATURA

- [1] Smyth H, P. Morris, An epistemological evaluation of research into projects and their management: Methodological issues, *International Journal of Project Management* Vol. 25, No. 4, pp. 423-436, 2007.
- [2] Vukša S, Napomene kao osnovni finansijski izveštaj, *Akcionarstvo*, Vol. 25, No. 1, str. 33-50, 2019
- [3] Jokić M, Značaj uvažavanja interne revizije u sklopu donošenja odluka top menadžmenta poljoprivrednog preduzeća, *Oditor* Vol. 6, No. 3, str. 123-136, 2020.
- [4] Andrić M, Krsmanović B, Jalašić D, *Revizija - teorija i praksa*, Subotica 2004. (knjiga-udžbenik).
- [5] Kwak Y, F, Anbari. Analyzing project management research: Perspectives from top management journals, *International Journal of Project Management*, Vol. 27, No. 5, pp. 435-446, 2009.
- [6] Damnjanović R, M. Bešlin-Feruh, i A. Rajković, Marketing održivog razvoja i ekološki menadžment, *Održivi razvoj*, Vol. 2, No. 2, str. 31-40, 2020

- [7] Božić R, Kondić N, *Revizija finansijskih izvještaja - vodič kroz praktičnu reviziju*, Banjaluka, Istočno Sarajevo, 2005.
- [8] Waibel M. W, L. P. Steenkamp, N. Moloko, G. A, Oosthuizen. Investigating the Effects of Smart Production Systems on Sustainability Elements, *Procedia Manufacturing*, Vol. 8, pp. 731-737, 2017.
- [9] Mihajlović M.B, D. B. Tadin, i B. M. Gordić, Uloga finansijskog menadžmenta u preduzeću, *Tehnika*, Vol. 75, No. 4, str. 498-503, 2020
- [10] Hayes R, Schilder A, Dassen R, Wallage P, *Principi revizije, Međunarodne perspektive*, Banjaluka 2002.
- [11] Krstić B, i V. Ivanović, Razvijanje i primena SBS modela u cilju unapređenja konkurentnosti preduzeća, *Facta universitatis - series: Economics and Organization*, Vol. 9, No. 2, str. 177-192, 2012.
- [12] Messier W, *Revizija elemenata finansijskih izvještaja i povezanih računa*, Zagreb 2000.
- [13] Greuning H. V, *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide; 2nd edition*, The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, Washington D.C, 2006.
- [14] Milojević D, *Finansijska revizija i kontrola*, Beograd 2011.
- [15] Š. J. Kata, *Finansijsko računovodstvo*, Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet, Beograd 2016.
- [16] Jolović I, i D. Bobera, Analiza uloge projektnog menadžera u upravljanju istraživačko-razvojnim projektom, *Oditor* Vol. 5, No. 3, str. 38-52, 2019
- [17] Vukša S. Revizije ugovora u javnom sektoru, *Akcionarstvo*, Vol. 23, No. 1, str. 31-46, 2017
- [18] Dobrosavljević A. U, i S. M. Urošević. Evaluacija usmerenosti na performanse i poboljšanja procesa u proizvodnim organizacijama, *Tehnika*, Vol. 74, No. 2, str. 287-294, 2019.
- [19] Roćen-Danilović B, Istraživanje o stepenu primene elektronske javne nabavke u malim i srednjim preduzećima, *Info M*, Vol. 17, No. 67, str. 11-15, 2018.
- [20] Mihajlović M. B, S. Stepanov, i Z. Šunjka, Uticaj strukture kapitala na donošenje odluka menadžmenta preduzeća, *Vojno delo*, Vol. 71, No. 4, str. 289-304, 2019.
- [21] Eremić-Đodić J, B. Radnović, i K. Jakšić. Performance audit model of incentive measures in sale channels in agricultural households of the Republic of Serbia. *Ekonomika poljoprivrede*, Vol. 67, No. 3, str. 763-780, 2020.
- [22] Abernathy J. L, T. R. Kubick & A. N. S. Masli, The effect of general counsel prominence on the pricing of audit services, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 38, No.1, pp. 1-14, 2019.
- [23] Mihajlović M, i B. Vidić, Knjigovodstvo kao uslov održivog razvoja, *Održivi razvoj*, Vol. 1, No. 2, str. 27-36, 2019
- [24] Fernhaber S, P. Patel, How do young firms manage product portfolio complexity? The role of absorptive capacity and ambidexterity, *Strategic Management Journal*, Vol. 33, No. 13, pp. 1516-1539, 2012.
- [25] Arens A, Loebbecke K. J, *Auditing - an Integrated Approach*, Prentice Hall, New Jersey, 2000.
- [26] Lee T, *Corporate Audit Theory*, Chapman and Hall, London, 1993
- [27] Cicea C, Subić J, Cvijanović D, *Investments Efficiency Econometrics*, Institute of Agricultural Economics, Belgrade, 2008.
- [28] Boynton, Johanson, *Modern Auditing*, J. Willey and sons, 2006.

## SUMMARY

### PROCUREMENT AUDIT PROCESS MANAGEMENT

*The paper will present the way in which the procurement audit process takes place in a particular settlement entity. The paper is presented in nine parts in a way that at the beginning of the paper defines key concepts, so through segregation and identification of risks in the procurement process, it is necessary to define the necessary criteria that must be met in the process of controlling procurement procedures. in the audit of the financial statements of the entity. As one of the most important business processes in the company is the audit of the procurement process due to the fact that it represents a significant component of financial statements, both balance sheet and income statement, the authors are of the opinion that the work will contribute to persons performing procurement activities. to manage the procurement audit process, identify problems in the same as well as ways in which problems could be overcome.*

**Key words:** *audit, management, procurement, expenditures, financial report, internal control*