

НАБАВКА КАО ПРЕДМЕТ РЕВИЗИЈЕ

Иван М. Милојевића
 Универзитет одбране у Београду, Војна академија
 Бранислав В. Обрадовић
 Висока школа за менаџмент и економију у Крагујевцу
 Бранко Нешић
 Универзитет за пословне студије, Бања Лука

Ревизија набавки је веома значајна економска категорија. Суштина целокупног процеса ревизије набавки је да се власници упознају са постојећим одливом капитала и са његовом оправданошћу. Све је ово потребно да би се расходи смањили на најмању могућу меру. Такође, овим поступком се може утврдити и законитост пословања привредних субјеката. Ако се жели постићи прави ефекат при реализацији ревизије набавки неопходно је придржавати се прописаних законских норми уз примену стандардизованих метода и техника.

Кључне речи: *расходи, ревизија, предузеће, капитал*

Увод

Расходи се дефинишу као одлив или нека друга употреба имовине или настанак обавеза за производњу робе, пружање услуга или обављање других активности које чине главно пословање предузећа. Политика признавања расхода предузећа и врсте расхода утичу на евидентирање и обрачунавање пословних догађаја у финансијским извештајима. Расходи обухватају трошкове материјала, енергије, амортизације, трошкове финансирања, зарада, ванредне и остале расходе. Расходи са аспекта ревизије се могу сврстати у три категорије [1]:

- трошкови производње (трошкови продатих учинака) који су непосредно повезани са производњом истих,
- трошкови одређеног периода који чине плате запослених, трошкови закупа и др., такви расходи се не могу односити на посебне пословне догађаје, а претпоставља се да неће давати неку будућу корист,
- трошкови амортизације постројења и опреме који се распоређују на периоде у којима се њиховом употребом очекује економска корист.

Обавезе које настају у циклусу набавке представљају обавезе према добављачима. Неки расходи се обрачунавају као обавеза на крају сваког периода за који се подноси извештај. Приликом ревизије расхода и повезаних рачуна ревизор разматра факторе инхерентног ризика који утичу на обраду пословних догађаја, као и на финансијске извештаје у целини.

Инхерентни ризик у ревизији пословања

У оквиру предузећа набавка представља први и веома значајан процес, који је предуслов настајању расхода. Организација набавке може бити централизована и децентрализована. Предност прве је у већој могућности преговарања са купцима у циљу реализације веће количине роба, контроле политика и поступака у предузећу. Предност децентрализоване набавке састоји се у томе да је потребно краће време реализације набавке и да између купаца и добављача постоје непосредније везе. У систему организације набавке мора бити јасно ко је одговоран за набавку робе и услуга.

За процену инхерентног ризика у ревизији циклуса набавке значајно је да ли је понуда сировина одговарајућа и како се мења цена сировина. Уколико предузеће послује са великим бројем добављача, а цене су релативно стабилне, мањи је ризик да ће мањак сировина утицати на пословање или да ће бити тешко контролисати трошкове производње. Ревизор треба у оквиру ревизијских циљева просудити учинке таквих фактора инхерентног ризика који се односе на делатност. Ревизија циклуса набавке и његових рачуна није тешка и не прате је стални рачуноводствени проблеми, ревизијско испитивање је показало да су у циклусу набавке и повезаних рачуна значајније грешке него на осталим рачунима. Ревизор најпре треба да узме у обзир своје пређашње искуство с набавком истог предузећа.

Познавања рачуноводног процеса набавке је фундамент за процес ревизије. Пословни догађај у вези с набавком обично почиње од набавне службе. Она попуњава наруџбеницу за набавку робе или услуга. Кад је роба примљена или кад су услуге извршене, евидентира се обавеза према добављачу. На крају предузеће плаћа добављачу. У циклусу набавке постоје три главне врсте пословних догађаја [2]:

- набавка робе и услуга за новац или за одложено плаћање,
- плаћање обавезе,
- повратак робе добављачу за готовину или уз одложено плаћање.

Циклус набавке утиче на многе рачуне финансијских извештаја, а то су [2]:

– Набавка: према добављачима, залихе, трошкови робе, различити рачуни имовине и сл.;

– Пословни догађај у вези с плаћањем обавеза: новац, обавезе према добављачима, готовински попусти и

– Пословни догађаји у вези са повратком робе добављачима: повратак робе добављачима, исправка за повратак робе.

Налогом за набавку овлашћени појединац или служба наручује робу или услуге. Наружбеница садржи опис, квалитет и количину и остале информације о роби или услугама које се требају купити. Она се добављачу шаљу путем писма, факса или се може јавити телефоном. Извештај о пријему је документ за евидентирање пријема робе помоћу којег пријемна служба одговорно и независно утврђује количине примљене робе, тиме се уједно признаје и обавеза. Улазна фактура је документ који шаље добављач. Она садржи опис и количину отпремљене робе или извршених услуга и услове плаћања. Одобрење за плаћање се користи ради контроле плаћања набављене робе или услуга. Ово је темељни документ за евидентирање улазне фактуре у дневник набавке. Дневник набавке садржи евидентирани улазне рачуне, евиденци-

ју одобрења за плаћање, рачуне за дуговна и потражна књижења. Салда конта добављача садрже пословне догађаје у вези са добављачима. Укупан износ салда конта добављача треба да буде једнак салду обавеза према добављачима главне књиге.

Главне функције циклуса набавке [3]:

- Издавање налога – иницирање и одобравање налога за набавку робе и услуга у складу са критеријумима управе предузећа,
- Набавка – одобравање наруџби и правилно извршење, с обзиром на цену, количину, квалитет и добављача,
- Пријем – примање на одговарајући начин одобрене робе или услуга,
- Обрада улазних фактура – обрада улазне фактуре за примљену робу и услуге, такође обрада усклађивања исправки, попушта и поврата,
- Плаћање – обрада плаћања добављачима,
- Обавезе према добављачима – евиденција свих улазних фактура, плаћања и усклађивања на појединачним рачунима добављача,
- Главна књига – исправно кумулирање и класификација плаћања и обавеза у главној књизи.

Сагледавање организационе структуре у оквиру поделе дужности један је од најважнијих ревизијских поступака сваког рачуноводственог система. Подела дужности треба бити таква да нико не може контролисати целокупну обраду пословног догађаја, јер ће то онемогућити откривање грешака.

Процена контролног ризика

За процену контролног ризика циклуса набавке ревизор мора да инкорпорира пет компоненти интерне контроле.

Главне фазе процене контролног ризика циклуса набавке [4]:

- разумевање и документовање система интерне контроле набавке на основу планираног степена контролног ризика,
- планирање и спровођење тестова контроле на рачунима циклуса набавке и
- процена и документовање контролног ризика циклуса набавке.

Ревизор мора разумети како управа процењује ризике битне за циклус набавке, како процењује њихово значење, како процењује вероватност њиховог настанка и како одлучује које активности применити да би се смањили ризици. Ревизор треба за сваки главни скуп пословних догађаја циклуса набавке прикупити следеће информације [5]:

- начин набавке,
- плаћања и повраћаја купљене робе,
- рачуноводствене евиденције,
- докумената на основу којих се врше књижења,
- кретање сваке врсте пословног догађаја од иницирања до укључивања у финансијске извештаје,
- функционисање рачунарско-оперативног рачуноводственог информационог система за обраду података и
- поступак који се користи за процену обрачунатих обавеза.

Ревизор праћењем пословног догађаја од почетка циклуса до његовог краја стиче већи степен разумевања рачуноводственог система сваког појединачног циклуса. Ревизор треба разумети начин на који комитент обавља надзор циклуса набавке, како управа процењује план и деловање контроле, како контролори унутар циклуса провере радника које контролишу и процењују рад система за обраду података.

У овом делу ревизије ревизор систематично анализира циклус набавке да би идентификовао оне контроле које осигуравају спречавање, откривање или исправљање значајних грешака. Да би смањιο контролни ризик, ревизор се може ослонити на контролу, такође се може спровести тестирање контроле како би се проверила њена делотворност. Након спровођења тестова контроле ревизор доноси одлуку о степену процене контролног ризика. Ако су резултати ових тестова потврдили планирани степен контролног ризика, нису потребне никакве промене планираног степена ризика неоткривања тако да ревизор спроводи планиране доказне тестове. Ако тестови контроле не потврђују планирани степен контролног ризика ревизор процењује већи степен контролног ризика. Ревизор треба или у количинским износима или квантитативним показатељима да утврди и документује процењени степен контролног ризика. Документација о контролном ризику може се састојати од графикона, табела, резултата тестова контроле и белешки с општим ревизорским мишљењем о контролном ризику.

Сажети приказ циљева интерне ревизије, могућих грешака, ревизијских поступака и тестова ревизије за пословне догађаје у вези са набавком:

ЦИЉ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ	МОГУЋА ГРЕШКА	РЕВИЗИЈА	РЕВИЗИЈСКИ ТЕСТ
Ваљаност	Евидентирана роба или услуга чија набавка није одобрена или примљена	Подела дужности	Посматрање и процена одговарајуће поделе дужности
		Набавка се не може прокњижити без одобрене наруџбенице извештаја о добитку	Тестирање узорака одобрења за плаћање с обзиром на настанак одобрене наруџбенице и извештаја о добитку
Потпуност	Набавка је спроведена али није евидентирана	Обрачунавање нумеричког дела извештаја о добитку и одобрења за плаћање	Тестирање и увид у начин на који комитент обрачунава нумерички део наруџбенице извештаја о добитку и одобрења за плаћање
		Извештаји о добитку спајају се с улазним фактурама и уносе у дневник набавке плаћање	Праћење узорка извештаја о добитку до његове одговарајуће улазне фактуре и одобрења за плаћање
			Плаћање узорка одобрења за плаћање до дневника набавке

ЦИЉ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ	МОГУЋА ГРЕШКА	РЕВИЗИЈА	РЕВИЗИЈСКИ ТЕСТ
		Усклађење одобрење за плаћање с дневном аналитичком евиденцијом добављача	Тестирање узорка дневних одобрење
Правовременост	Пословни догађаји у вези с набавком књижени су у погрешном периоду	Свакодневно слање извештаја о добитку у салдо конту добављача	Упоредивање датума на извештајима о добитку с датумима одобрења за плаћање
		Поступци којима се, након пријема робе или извршавања услуга захтева промтно књижење набавке	Упоредивање датума на одобрењима за плаћање с датумима уноса података у дневник набавке
Одобравање	Не одобрена набавка робе или услуга начином којим комитент одобрава лимите набавке	Одобравање набавке у складу с начином којим комитент одобрава лимите набавке	Увид у одобравање лимита набавке
		Одобрен налог за набавку и наруџбенице	Испитивање налога за набавку или наруџбенице с обзиром на одговарајуће одобравање. Ако се спроводи аутоматско наручивање у систему електронске обраде података, испитују се програмиране контроле
	Набавка робе или услуга по не одобреним ценама или условима	Праћење одговарајуће понуде на тендеру	Увид у начине на који комитент прати понуду на тендеру
Процена	Цена на улазној фактури није исправна или није тачно обрачуната	Провера математичке тачности улазних фактура	Поновна провера математичке тачности улазних фактура
		Усклађивање наруџбеница с извештајем о добитку и улазном фактуром с обзиром на врсту производа, количину и цену	Усклађивање података из узорка пакета докумената који су у вези с одобрењем за плаћање с обзиром на врсту производа, количину и цену
Класификација	Класификација пословних догађаја у вези с набавком	Контни план	Увид у дневник набавке и главну књигу како би се утврдила веродостојност класификације

Ревизија запослених и плата

Ревизија трошкова зарада је сложен посао, пре свега због законске регулативе коју прописује начин обрачуна зарада као и комплексност те регулативе и њено одступање од Међународног рачуноводственог стандарда „Накнаде запосленима„. Овај стандард прописује рачуноводствено обухватање и објављивање накнада запосленима од стране послодавца. Стандард познаје пет категорија накнада запосленим и то [5]:

- краткорочне накнаде запосленим као што су наднице, плате и доприноси за социјално осигурање, регрес за годишњи одмор, плаћено боловање, учешће у добити као и неке нематеријалне накнаде,
- накнаде по престанку запослења као што су пензије,
- друге дугорочне накнаде по основу вишегодишњег запослења, накнаде за патенте и техничка унапређења и сл.,
- накнаде за раскид радног односа,
- накнаде на име капиталне надокнаде.

Испитивање плата, односно платних спискова је важно из неколико разлога [6]:

- уношење у платни списак оних радника који нису уопште запослени у предузећу нити евидентирани код персоналне службе или престанка обрачунавања плата за особље које више није запослено,
- платне листе имају већи број информација које треба проверити као што су број сати проведених на раду, висина коефицијента, сатнице и др,
- држави и различитим фондovima на основу зарада обрачунавају се и плаћају порези и доприноси и др.

Ревизија обрачунатих расхода и обавеза према добављачима

Обрачунати расходи су расходи периода, али који нису фактурисани или плаћени пре краја периода, а састоје се од обрачунатих обавеза за плате, порезе, доприносе за социјално осигурање, камате, лиценце и друга права, накнада за професионалне услуге и др. Обавезе према добављачима су обавезе које су настале из редовног пословања.

Ревизијски циљеви доказног теста обрачунатих расхода и обавеза према добављачима [7]:

- тврдити тачност евидентираних обавеза према добављачима и обрачунатих расхода,
- утврдити јесу ли све обавезе према добављачима и обрачунати расходи укључени у обавезе,
- утврдити јесу ли евидентиране обавезе према добављачима и обрачунати расходи евидентирани за прави период,
- утврдити јесу ли евидентиране обавезе према добављачима и обрачунати расходи обавезе тј. власништво предузећа,

- утврдити јесу ли обавезе и обрачунати расходи процењени у складу са рачуноводственим начелима,
- утврдити јесу ли у финансијским извештајима извршена правилна класификација обавеза према добављачима и обрачунатих расхода,
- утврдити да ли финансијски извештаји садрже сва објављивања у односу на обавезе према добављачима и обрачунате расходе.

Доказни тестови пословних догађаја, аналитички поступци и тестови салда примењују се као доказни тестови обавеза према добављачима и обрачунатих расхода. [8] Циљ таквих тестова је откривање монетарних грешки. Механичка тачност обавеза према добављачима утврђује се сабирањем обавеза према добављачима из радне табеле и усклађивање збира са контролним рачуном главне књиге. Ревизор прибавља и аналитички попис рачуна обрачунатих расхода и спроводи њихову контролу. [9] За утврђивање настанка не евидентираних законских обавеза ревизори често пута спроводе врло велики број тестова да буду сигурни да су све обавезе евидентиране.

Примењују се следећи поступци [10]:

- усмено испитивање управе о оним контролним поступцима који се примењују за откривање,
- неевидентираних обавеза и обрачунатих расхода на крају извештајног периода,
- конфирмација салда добављача укључујући све рачуне,
- потврђивање одговарајућом документацијом великих салда из дневника набавке и дневника плаћања,
- тражење не евидентираних обавеза.

Иако је управа одговорна за финансијске извештаје [11], ревизор мора утврдити је ли у финансијским извештајима објављено све што је потребно у односу на обавезе према добављачима и обрачунате а неплаћене расходе.

Закључак

Ревизија пословних књига обезбеђује кредибилитет и верификује одговорност коју одбор директора и управа имају према корисницима финансијских извештаја. Она мора да буде поштена, објективна и независна, како би мишљење ревизора имало праву вредност. Последњих година, ревизор има могућност коришћења општеприхваћених међународних ревизијских стандарда издатих од стране Комисије за праксу ревизије при међународној федерацији рачуновођа. Непрекидно се врши праћење, надгледање и ажурирање усвојених ревизијских стандарда, како би се осигурало да они одговарају стварним потребама, али и да обухвате нове трендове пословања.

Рачуноводствене фирме их све више користе и све више се усвајају као стандарди који се користе у оквиру националних законодавстава. Темпо развоја Међународних стандарда ревизије је све бржи, а како се они буду усвајали, понекад уз мање модификације или допуне као национални стандарди, тренд њиховог усвајања на глобалном нивоу ће се убрзавати.

У ревизији биланса успеха ревизор проверава јесу ли сви приходи и расходи исказани без значајних грешака и у складу са општеприхваћеним рачуноводственим начелима. Ревизија прихода и расхода зависи од опсега ревизорског рада везаног уз систем интерне контроле и билансних рачуна комитента. Нпр. вероватност значајне грешке на различитим рачунима прихода и расхода зависи од комитентовог система интерне контроле.

Ревизија биланса успеха обично се спроводи за време ревизије билансних позиција које су с њима повезане. Приходи и расходи [12] се у знатној мери могу тестирати аналитичким поступцима. Сваки рачун прихода и расхода се може упоређивати са његовим салдом у претходној години, појединачни рачуни прихода и расхода за које ревизор сматра да је неуобичајен детаљно се испитује и анализира. При томе ревизор испитује, прикупљајући доказе и пратећу документацију за сваку процену и промену три елемента и адекватности интерних контрола прихода и расхода са становишта завршне ревизије укључује место контроле које произилази из ставова и рада руководства. Ревизор у овом елементу пажњу усмерава на организациону структуру предузећа, функцију интерне контроле, екстерне утицаје и стил руковођења. Затим, испитује рачуноводствене методе које се користе у обради трансакција. Следеће што испитује су контролне процедуре које се односе на давање овлашћења за извршење и евидентирање трансакција.

Основна функција независне ревизије, као значајне тржишне институције је провера сагласности рачуноводствених извештаја са одговарајућим рачуноводственим стандардима. Независна рачуноводствена ревизија је специјализована професионална организација чији је задатак да све рачуноводствене исправе којима се документују стања и промене стања имовине предузећа, констатује да ли су имовина, обавезе, капитал, приходи, расходи и нето финансијски резултат истинито и фер приказани и да ли су у складу са одговарајућим стандардима.

Независност ревизора је засигурно најзначајнији атрибут који носе. Овим атрибутом се изражава статус ревизора који су непристрасни у просуђивању и који су лојални искључиво правилима своје професије. Резултат ангажовања независног ревизора рачуноводственог извештаја је мишљење које ревизор даје о објективности и истинитости приказа стања имовине, капитала, обавеза и резултата пословања.

Мишљење ревизора је финални производ рада независног ревизора. Пошто обави сва испитивања, ревизор формира своје уверење и излаже га у писаној форми. Мишљење се адресира на предузеће. У уводу извештаја износе се основне карактеристике предузећа, чији се извештај ревидира, затим о извештајима који су били предмет ревизије, као и то да за квалитет презентираних рачуноводствених извештаја одговорност сноси менаџмент. Затим се констатује предмет ревизије, поступак који се водио да би се обезбедило разумно уверење да ли презентирани извештаји садрже или не садрже погрешне значајне информације. Уз ово иде констатација о доказима који су прикупљени и њиховој довољности да се подупре изражено мишљење. У закључном делу изражава се мишљење и ово је део који је најважнији. Реч је о мишљењу, а не о тврдњи апсолутне тачности.

Литература

- [1] Lambers V. and Delgaudio R. - Auditing and Attestation, 3rd Edition, Lambers Pubs. 2004.
- [2] Puttick G. etc. - The Principles and Practice of Auditing, 8th Edition, Juta & Co Ltd. 2004.
- [3] Виторовић Б. и Андрић М. - Основи ревизије, ДСТ, Београд, 1996.
- [4] White G, Sondhi A. and Fried H. - The Analysis and Use of Financial Statements, 3rd Edition, Grace and White, Inc. 2003.
- [5] Симијоновић С., Интерна контрола и компоненте интерне контроле, *ОДИТОР*, Центар за економска и финансијска истраживања, Београд, 2(1), 2016, стр. 30-35.
- [6] Woolf E. - Auditing Today, Prentice Hall, London. 1997.
- [7] Пековић Ј., Значај државне ревизорске институције, *ОДИТОР*, Центар за економска и финансијска истраживања, Београд, 2(1), 2016, стр. 18-24.
- [8] Whittington R. and Pany K. - Principles of Auditing and Other Assurance Services, McGraw-Hill College. 2000.
- [9] Picket S. - Audit Planning: A Risk-Based Approach, John Wiley & Sons. 2005.
- [10] Милојевић, И., Вукоје, А., Михајловић, М.,(2013) Accounting consolidation of the balance by the acquisition method, *Економика пољопривреде*, Vol. 60, №2, str. 237-252
- [11] Михајловић М., Крстић С., Шегрт С., Павловић Д., Јовановић Д., Симеуновић Т., (2016) Economic analysis of the influence of milk market concentration on procurement efficiency in the defense system, *Економика пољопривреде*, Vol. 63, №3, str. 973-986
- [12] Станојевић Љ, Триван Д., Бакрески О., Квантитативна анализа оцене ризика ревидирања, *ОДИТОР*, Центар за економска и финансијска истраживања, Београд, 2(3), 2016, стр. 21-38.