

# Faza izvođenja (implementacije) revizije

Piše:

**Dragoljub KOVINČIĆ**, viši revizor  
u Uredu za reviziju institucija BiH

Financijska revizija je proces koji započinje prihvatanjem revizije, a završava izražavanjem mišljenja u formi izvještaja o reviziji.

Postupak revizije, u osnovi, je određen Međunarodnim standardima revizije, a treba da bude efikasan sa stanovišta rezultata, odnosno predmeta revizije, vremena koje je potrebno za njeno provođenje i troškova koji trebaju nastati. Proces revizije obuhvata četiri faze revizije:

- prihvatanje i upoznavanje pravnog lica,
- planiranje revizije,
- izvođenje revizije,
- izvještavanje o reviziji.

Cilj faze izvođenja (izvršenja, implementacije) revizije je provođenje revizijskih postupaka koji su navedeni u Planu revizije radi obezbjeđenja dokaza koji potvrđuju istinitost i pouzdanost financijskih izvještaja. U ovoj fazi se vrši testiranje i provođenje dokaznih postupaka koji se odnose na:

- testove internih kontrola,
- dokazne testove transakcija,
- analitičke postupke,
- detaljne testove salda,
- analiziranje pravne dokumentacije,
- uzimanje pisanih izjava rukovodstva i uprave.

## Testovi internih kontrola

Postupci revizije koji se obavljaju radi ispitivanja efikasnosti kontrolnih politika i procedura su testovi internih kontrola. Testovi se vrše da bi se ostvarila ili vrednovala procjena rizika interne kontrole. Uobičajeno, testovi se sprovode uz pomoć unaprijed pripremljenog upitnika o određenom sistemu ili procesu (npr. nabavka, pro-

daja, proizvodnja itd) na osnovu kojih se ispituje rukovodno i radno osoblje, provjeravaju dokumenti i izvještaji i obavlja uvid u stvarne aktivnosti interne kontrole.

## Dokazni testovi transakcija

Da bi se potvrdila salda računa koriste se dokazni testovi transakcija. Dok testovi internih kontrola pružaju dokaze da li kontrolni postupci i procedure djeluju efikasno, dokazni testovi pružaju dokaze da li su data salda računa odgovarajuća. Dokazni te-

*Postupak revizije, u osnovi, je određen Međunarodnim standardima revizije, a treba da bude efikasan sa stanovišta rezultata, odnosno predmeta revizije, vremena koje je potrebno za njeno provođenje i troškova koji trebaju nastati*

stovi smanjuju rizik neotkrivanja greške. Dokazni testovi transakcija se izvode da bi se utvrdilo da su specifične transakcije pravilno evidentirane. Primjer takvog testa bila bi provjera da li je cjelokupna prodaja evidentirana u poslovnim knjigama pravnog lica na odgovarajući način i u odgovarajućem periodu i kakve su politike otpisa potraživanja.

## Analitički postupci

Ovi postupci se obavljaju u uslovima kada je testovima internih kontrola utvrđen nizak rizik od nastanka materijalne greške u financijskim izvještajima. Analitički postupci se sastoje u poređenju vrijednosti koja mora da bude dokazana sa unaprijed pretpostavljenom vrijednošću, odnosno revizor ispituje da li zaista postoji očekivani odnos između nerevidirane i revidirane vrijednosti. Kada se pojave neočekivana odstupanja između

očekivanja i stvarnih nalaza, revizor dalje istražuje i pokušava da dobije objašnjenje za to odstupanje. Naprimjer, revizor izračunava bruto maržu pravnog lica i poredi je sa svojim očekivanim iznosom bruto marže koji je baziran na financijskim planovima, podacima iz prethodne godine ili podacima o datoj djelatnosti. Ili, drugi primjer, revizor poredi ukupne bruto plate pravnog lica iz prethodne godine kada je obavljao reviziju, sa bruto platama iz tekuće godine koju revidira, te ako nema značajnih odstupanja, uzimajući u obzir povećanje ili smanjenje zapošljavanja, transakcije se mogu uzeti kao ispravne i vjerodostojne.

## Detaljni testovi salda

Ispitivanja koja se obavljaju u slučaju visoko procijenjenog rizika od nastanka materijalne greške su detaljni testovi salda. Testovi se vrše u vezi sa mogućim novčanim greškama i nepravilnostima u saldima glavne knjige na kraju godine. Primjer takvog ispitivanja bila bi provjera salda određenog dobavljača na kraju godine koja podrazumijeva provjeru plaćanja faktura poslije kraja godine, kao i samu potvrdu salda slanjem konfirmacije (potvrde salda) od dobavljača ili kupaca.

## Analiza pravne dokumentacije

Analiziranje pravne dokumentacije podrazumijeva provjeru zakonitosti određenih transakcija ili valjanosti svih ugovora pravnog lica koji su zaključeni sa drugim pravnim licima i koji direktno mogu imati uticaj na određene transakcije.

## Uzimanje pisanih izjava rukovodstva i uprave

Rukovodstvo pravnog lica neposredno ili posredno podnosi tzv. izjavu rukovodstvu, koja je priložena u financijskim izvještajima. Uobičajeno, izjava je pisana potvrda odgovornog lica u pravnom licu o transakcijama i povezanim računima u financijskim izvještajima. Ove izjave predstavljaju administrativnu odgovornost rukovodstva pravnog lica i služe revizoru da odredi potciljeve revizije za svaku izjavu rukovodstva, te da prikupljanjem odgovarajućih dokaza potvrdi navedene izjave.