

UNIVERZITET U SARAJEVU

EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

KONTROLA KVALITETA FINANSIJSKE REVIZIJE

U JAVNOM SEKTORU FBiH

Sarajevo, septembar 2023.

NEKIĆ DŽEVAD

U skladu sa članom 54. Pravila studiranja za I, II ciklus studija, integrisani, stručni i specijalistički studij na Univerzitetu u Sarajevu, daje se

IZJAVA O AUTENTIČNOSTI RADA

Ja, Dževad Nekić, student drugog (II) ciklusa studija, broj index-a 1796, na Odsjeku Zajednički Master program sa Ekonomskim fakultetom Sveučilišta u Zagrebu, smjer Finansijsko izvještavanje i revizija, izjavljujem da sam završni rad na temu:

KONTROLA KVALITETA FINANSIJSKE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU FBIH

pod mentorstvom prof. dr. Meliha Bašić izradio samostalno i da se zasniva na rezultatima mog vlastitog istraživanja. Rad ne sadrži prethodno objavljene i neobjavljene materijale drugih autora, osim onih koji su priznati navođenjem literature i drugih izvora informacija uključujući i alate umjetne inteligencije.

Ovom izjavom potvrđujem i da sam za potrebe arhiviranja predao elektronsku verziju rada koja je istovjetna štampanoj verziji završnog rada.

Dozvoljavam objavu ličnih podataka vezanih za završetak studija (ime, prezime, datum i mjesto rođenja, datum odbrane rada, naslov rada) na internet-stranici i u publikacijama Univerziteta u Sarajevu i Ekonomskog fakulteta.

U skladu sa članom 34, 45. i 46. Zakona o autorskom i srodnim pravima („Službeni glasnik BiH“, br. 63/10) dozvoljavam da gore navedeni završni rad bude trajno pohranjen u Institucionalnom repozitoriju Univerziteta u Sarajevu i Ekonomskog fakulteta i da javno bude dostupan svima.

Sarajevo, 12. 9. 2023.

Student: Dževad Nekić

Potpis studenta

SAŽETAK

Revizija predstavlja naknadnu kontrolu, ponovni pregled ili ponovni uvid. Naknadnim pregledom moguće je vidjeti neke stvari koje se prvi put nisu vidjele. U tome je smisao revizije: ispraviti grešku, prevenirati štetu. Stoga je značajno da, u smislu insistiranja na kvalitetu, revizija bude konstantno prisutna. Revizija institucija Federacije Bosne i Hercegovine definisana je zakonom i u fokusu je empirijskog istraživanja. U ovom radu napravit će se osvrt na reviziju i kvalitet kao dvije neodvojive stavke, a zatim će se izvršiti komparativna analiza zakonskih propisa u dijelu ocjene i kontrole kvaliteta finansijske revizije u zemljama u regionu. U empirijskom dijelu rada analizirat će se stavovi 30 ispitanika, zaposlenika Ureda za reviziju institucija u FBiH, koji će odgovoriti na pitanje koje se odnosi na reviziju, njihove svakodnevne prakse i koliko je kvalitet involviran u njihove svakodnevne operacije.

Ključne riječi: revizija, javni sektor, finansijska revizija, kontrola kvalitete, vrhovne revizorske institucije

ABSTRACT

An audit is an examination, subsequent control, re-examination or re-inspection. A subsequent inspection makes it possible to notice things that were not seen the first time. That is the purpose of audit: to correct errors and to prevent damage. Therefore, it is important that, in terms of insisting on the quality of audits, it is constantly present. The audit of the institutions in the Federation of Bosnia and Herzegovina is defined by law and is the focus of the empirical analysis. This paper will present audit and quality as two inseparable items, and then an analysis of the laws on public sector audit in the Federation and countries in the region will be analyzed. In the empirical part of the work, the attitudes of 30 respondents, employees of the Audit Office of the institutions in the Federation of BH, will be analyzed, who will answer the question related to auditing, their daily practices and how much quality is involved in their day-to-day operations.

Keywords: audit, public sector, financial audit, quality control, supreme audit institutions

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Problem istraživanja	3
1.2. Hipoteze istraživanja	4
1.3. Svrha i ciljevi istraživanja	5
1.4. Metodologija istraživanja	5
1.5. Struktura rada	7
2. POJMOVNO ODREĐENJE FINANSIJSKE REVIZIJE	8
2.1. Pojam revizija	8
2.2. Vrste revizije.....	11
2.3. Načela revizije	14
2.4. Važnost revizije	14
2.5. Karakteristike finansijske revizije, s posebnim osvrtom na finansijske revizije u javnom sektoru	16
3. POJAM, OCJENA I KONTROLA KVALITETA FINANSIJSKE REVIZIJE.....	17
3.1. Pojam kvaliteta	17
3.2. Načini upravljanja kvalitetom	18
3.3. Upravljanje kvalitetom u reviziji.....	23
3.4. Odrednice kvaliteta u reviziji	24
3.5. Standardi kvaliteta u reviziji.....	26
3.6. Vrste kontrole kvaliteta u reviziji	28
4. KONTROLA KVALITETA FINANSIJSKE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU FBiH	
30	
4.1. Način upravljanja kvalitetom finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.....	30
4.2. Zakonska regulativa finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.....	32
4.3. Primjena priručnika, međunarodnih i etičkih standarda u vezi s kontrolom finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.....	32

5. KOMPARATIVNA ANALIZA VRI U FBIH SA VRI U DRUGIM DRŽAVAMA U REGIONU	35
5.1. Vrhovna revizorska institucija u FBiH.....	35
5.2. Vrhovna revizorska institucija u Republici Hrvatskoj	37
5.3. Vrhovna revizorska institucija u Republici Srbiji.....	38
5.4. Vrhovna revizorska institucija u Republici Crnoj Gori.....	40
5.5. Uporedni pregled deskriptivne analize	41
6. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA: „ANALIZA KONTROLE KVALITETA FINANSIJSKE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU FBIH“	43
6.1. Opis istraživanja	43
6.2. Presentacija rezultata istraživanja	43
6.3. Status postavljenih hipoteza	57
6.4. Ograničenja istraživanja	59
6.5. Preporuke za daljnja istraživanja.....	59
7. ZAKLJUČAK.....	60
REFERENCE	61
PRILOG.....	64

POPIS TABELA

Tabela 1. Različiti modeli upravljanja kvalitetom.....	19
Tabela 2. Uporedni pregled deskriptivne analize	41
Tabela 3. Dob ispitanika.....	44
Tabela 4. Obrazovanje ispitanika	45
Tabela 5. Godine iskustva	46
Tabela 6. Kriteriji uzorkovanja.....	47

Tabela 7. Deskriptivni podaci.....	48
Tabela 8. Testiranje normalnosti distribucije	50
Tabela 9. Anova analiza	52
Tabela 10. Regresijski model: Procjena uticaja prediktora na kvalitet revizije u javnom sektoru	53
Tabela 11. Korelacija kontrole kvaliteta revizije u javnom sektoru i kvalitet revizije u javnom sektoru	54
Tabela 12. Načela koja se primjenjuju u radu	55
Tabela 13. U kojoj je fazi najvažnija kontrola revizije u javnom sektoru?	55
Tabela 14. Da li je važna etičnost u reviziji?.....	56
Tabela 15. Status postavljenih hipoteza	57

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Dob ispitanika	44
Grafikon 2. Godine iskustva.....	46

POPIS SLIKA

Slika 1. Međunarodni standardi kontrole kvaliteta u reviziji	27
Slika 2. Organizaciona šema Ureda za reviziju institucija u FBiH	31

1. UVOD

Pojam revizije označava ponovni pregled, naknadni pregled, naknadno utvrđivanje činjenica. Revizija je sistematiziran proces, u kojem postoji tačno utvrđen set koraka na bazi kojih se odvija. Postoji više različitih vrsta revizije, a to su: revizija finansijskih izvještaja, revizija poslovanja i revizija podudarnosti (Messier, 1998: 11). Kada je u pitanju finansijska revizija, ona daje određeni nivo uvjerenja o informacijama koje se nalaze u finansijskim izvještajima. Razmatrajući reviziju, kao stavku koja je neodvojiva od poslovanja bilo kojeg privrednog subjekta, neminovno je razmatrati i kvalitet revizije i kontrolu kvaliteta. Kvalitet predstavlja, grubo rečeno, obavljanje seta aktivnosti uz minimalne (ili bez) nedostatke. Zahvaljujući traganju za kvalitetom postiže se izvrsnost. Kvalitet je stavka poslovanja svakog privrednog subjekta na kojoj treba insistirati i zahvaljujući kojoj je moguće povećati prihod, profit, tržišnu vrijednost organizacije, tržišni udio i sl. Važno je naglasiti da je kvalitet obavezan u svim segmentima poslovanja određene organizacije, a ovo se posebno odnosi na reviziju.

Kao garancija kvaliteta pojavljuju se međunarodni standardi kvaliteta. Kao što je važno da se ti standardi poštuju u ishrani, zdravlju i drugim segmentima svakodnevnog života, važno je da se poštuju i u segmentu revizije. Revizija, kao naknadna kontrola, mora biti obavljena u skladu sa najsavremenijim standardima, koji se povremeno ažuriraju, jer je to jedini način da revizija da adekvatne odgovore na postavljena pitanja. Važnost revizije postaje još više očigledna u današnjem modernom, brzom i turbulentnom vremenu, vremenu globalizacije, neizvjesnosti i rizika, te je stoga potreba za blagovremenim, tačnim i pouzdanim informacijama koje pruža revizija još veća. Pored međunarodnih standarda finansijske revizije, neminovno je primjenjivati etičke standarde u procesu revidiranja finansijskih izvještaja. Zakoni određene države, te međunarodni revizijski standardi, predstavljaju regulatorni okvir po kojem se vrši revizijski proces (Letica, 2018: 15). U kontekstu revizije javnog sektora u Federaciji BiH primjenjuje se Okvir profesionalnih objava, koji se sastoji od principa, standarda i smjernica koje razvija i donosi Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija¹ (engl. INTOSAI). Za kontrolu kvaliteta posebno je važan standard ISSAI 140 – kontrola kvaliteta. Ovaj standard zasniva se na ključnim principima sadržanim u Međunarodnom standardu kontrole kvaliteta ISQC 1, koji su prilagođeni na način da budu primjenljivi na reviziju javnog sektora.

Iako su u standardu ISQC 1 obuhvaćena neka pitanja koja su specifična za organizacije koje vrše reviziju javnog sektora, i u mnogim aspektima ovaj standard primjenljiv je i za VRI, ključne principe potrebno je dodatno protumačiti kako bi ih VRI mogle i primjenjivati. Standard ISSAI 140 uzima u obzir mandat VRI koji je nerijetko širi od onog koji imaju preduzeća koja se bave revizijom (<http://www.revizija.gov.ba/Post/Read/issai-40-kontrola-kvaliteta-za-vri> – 9. 2. 2023).

¹ U daljnjem tekstu: VRI

Unutar ovog standarda postoji šest osnovnih stavki za analizu kvaliteta revizije, a to su:

1. odgovornosti rukovodstva za kvalitet na nivou preduzeća;
2. relevantni etički zahtjevi;
3. prihvatanje i zadržavanje odnosa sa klijentima i posebnih angažmana;
4. ljudski resursi;
5. obavljanje angažmana;
6. monitoring.

Da bi revizija bila adekvatna, neminovno je poštovati njena osnovna načela, a to su: načelo zakonitosti, načelo profesionalne etike, načelo nezavisnosti, načelo stručnosti i kompetentnosti, načelo odgovornosti, načelo dokumentiranosti (pribavljanja dokaza) i načelo konkretnog izvještavanja (Šilović, 2020: 15). Poštujući ova načela, neminovno je pristupiti i obavljati posao revizora finansijskih izvještaja. Ovo se naglašava jer je revizija, kao aktivnost, važna različitim interesnim grupama. Ona je važna i osnivačima kompanije, odnosno vlasnicima kapitala, ali je paralelno važna i kupcima, i bankama, vladi i drugim interesnim grupama. Ipak, revizija javnog sektora ima posebne interesne strane, koje primarno uključuju zakonodavnu vlast, izvršnu vlast, pravosuđe, akademsku zajednicu, medije, međunarodnu zajednicu i, na kraju, građane. Tim više razumije se zašto je važno insistirati na kvalitetu u ovoj oblasti.

Da bi se zadovoljio kvalitet revizije neminovno je da se zadovolje sljedeći uslovi: pravilno korištenje nacionalnih i međunarodnih revizijskih standarda; pravilno korištenje smjernica i priručnika i izvođenje revizija u skladu s godišnjim revizijskim planom i detaljnim revizijskim programom (Pernar, Mijoč, Danić, 2009: 164).

Postoje četiri ključna polja u kojima se upravlja kvalitetom u kontroli revizije, a to su:

- kontrola kvaliteta u planiranju revizije,
- kontrola kvaliteta u fazi izvođenja revizije,
- kontrola kvaliteta revizijskog izvještavanja;
- interno naknadno ispitivanje kvaliteta revizije (Lazović, 2016: 105).

Da bi se omogućilo osiguranje kontrole kvaliteta, revizorska institucija treba utvrditi kriterije za vrednovanje revizijskog rada, kojih se zatim trebaju pridržavati i revizori i menadžment. Kontrola kvaliteta u fazi planiranja zahtijeva sigurnost da se revizijski resursi koriste na najučinkovitiji mogući način i za ostvarivanje ciljeva najvišeg prioriteta. U fazi izvođenja revizije bitno je da svi članovi tima jasno razumiju revizijske zadatke i kako ih izvoditi. Kontrola kvaliteta u fazi revizorskog izvještavanja trebala bi osigurati da prikupljeni revizijski dokazi podupiru sve navode, tvrdnje, nalaze i zaključke. Svaka organizacija koja

provodi reviziju treba uvesti prikladan interni sistem za kontrolu kvaliteta koji pokriva sve faze revizije (Vranješ, 2018: 245).

Također, posebno je važno naglasiti da kvalitet provođenja revizije najviše zavisi od tima ljudi koji provode taj proces. Ovo se prvenstveno odnosi na revizora, koji, da bi stekao to zvanje, neminovno je da zadovoljava sljedeće kriterije: mora imati visoko stručno obrazovanje, mora imati najmanje tri godine radnog iskustva na poslovima obavljanja revizije, mora imati položen ispit za certificiranog računovođu, mora imati dokaz da nije pravosnažno osuđivan za kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja, odnosno mora imati dobar ugled (Vidulin, 2019: 17).

Politika upravljanja kvalitetom u reviziji uključuje sljedeće stavke: korištenje priručnika i smjernica, zapošljavanje osposobljenog i stručnog osoblja, primjenu mjera i smjernica koje regulišu politike upravljanja kvalitetom, kontinuirano učenje i unapređivanje, korištenje pomoćnih funkcija (npr. IT sektora) (OECD, 2004: 13).

Dakle, sasvim je jasno da je riječ o dvije neodvojive varijable o kojima će se govoriti u radu: s jedne strane to je revizija, a s druge strane to je kvalitet. Neodvojivost ovih varijabli bit će prezentovana kroz problem i predmet istraživanja, ali i kroz teorijsku i empirijsku analizu u istraživačkom procesu.

1.1. Problem istraživanja

Osnovni problem istraživanja podrazumijeva ispitivanje kontrole kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH. Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Ured za reviziju) je vrhovna revizorska institucija koja obavlja reviziju u Federaciji Bosne i Hercegovine, i ova institucija će se naći u fokusu istraživanja. S obzirom na to da je već navedeno kako je revizija sistematiziran proces, kroz istraživanje će se pokušati staviti fokus na to koje su faze procesa revizije i kako unaprijediti nivo kvaliteta u svakoj od faza.

Upravljanje kvalitetom prije svega podrazumijeva koncepciju neodstupanja od kvaliteta, insistiranje na svim aktivnostima koje će kvalitet podići na viši nivo. U kontekstu finansijske revizije važno je analizirati kako se ona provodi, koje su metode i koraci provođenja finansijske revizije, te koji su standardi važni u procesu provođenja finansijske revizije. Pored toga, važno je i da se način provođenja revizije u Federaciji Bosne i Hercegovine komparira sa državama u regionu, poput Hrvatske, Srbije i Crne Gore, te da se uporede prakse i zakonske regulative u ovim državama sa Bosnom i Hercegovinom.

Revizija, kao pojava, pojam i proces mora biti neodvojiva od kvaliteta, ali je važno znati adekvatno upravljati kvalitetom. Upravljanje kvalitetom, kao što sama riječ kaže,

podrazumijeva upravljački proces, koji zahtijeva sposobne menadžere, koji znaju kako ispravno artikulirati misli, procese i aktivnosti u procesu revizije finansijskih izvještaja.

Predmet istraživanja je kontrola kvaliteta finansijske revizije, a uzorak je javni sektor revizije Federacije Bosne i Hercegovine.

Glavno istraživačko pitanje glasi: „Da li kontrola kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine doprinosi unapređenju kvaliteta revizije finansijskih izvještaja u javnom sektoru FBiH i da li se ona odvija na adekvatan i zakonski utemeljen način?“

1.2. Hipoteze istraživanja

Generalna hipoteza glasi:

„Kontrola kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine utiče na unapređenje finansijske revizije javnog sektora FBiH.“

Pomoćna hipoteza br. 1.

„Uspostavljene etičke politike i procedure, i njihova primjena od revizora i onih koji procjenjuju kvalitet finansijske revizije, imaju direktan uticaj na unapređenje kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.“

Pomoćna hipoteza br. 2.

„Adekvatna primjena međunarodnih standarda revizije i primjenjivog zakonskog okvira ima direktan uticaj na unapređenje kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.“

Pomoćna hipoteza br. 3.

„Odgovornost i profesionalnost rukovodilaca institucija javnog sektora FBiH ima direktan uticaj na unapređenje kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.“

Pomoćna hipoteza br. 4.

„Uspostavljanje politika i procedura i njihov stalni monitoring, koji obezbjeđuje sistematičan i kontinuiran pristup obavljanja kontrole kvaliteta finansijske revizije, ima direktan uticaj na unapređenje kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.“

1.3. Svrha i ciljevi istraživanja

Osnovna svrha rada jeste ispitati da li kontrola kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine doprinosi unapređenju revizije finansijskih izvještaja i da li se ona odvija na adekvatan i zakonski utemeljen način. Kroz teorijsku i empirijsku analizu pokušat će se ispitati da li su u svakoj od faza provođenja revizije pravilnici i metode primijenjeni, da li su zaposlenici uredno konsultovani, te da li postoje određeni nedostaci u procesu provođenja revizije. Također, svrha je ustanoviti koja stavka od navedenih: odgovornost rukovodilaca, etički zahtjevi i međunarodni standardi, odnosi sa klijentima, ljudski resursi, obavljanje angažmana i monitoring, najviše doprinosi da se kontrola kvaliteta revizije izvrši adekvatno, a koje je polje od navedenih ono na kojem je potrebno dodatno raditi.

Cilj je dokazati da kontrola kvaliteta finansijske revizije u FBiH direktno utiče na unapređenje kvaliteta finansijske revizije, a samim tim i na kvalitet finansijskog izvještavanja u javnom sektoru FBiH.

Osnovni ciljevi istraživanja su:

- Obrazložiti sve specifičnosti finansijske revizije u javnom sektoru FBiH;
- Analizirati primjenu međunarodnih standarda, koji se odnose na reviziju finansijskih izvještaja u FBiH, primjenu etičkih standarda, specifičnih propisa, mjera i politika koje se odnose na ovu oblast;
- Istražiti kriterije kontrole i ocjene kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH;
- Istražiti poštovanje načela revizije u javnom sektoru FBiH;
- Istražiti načine kontrole kvaliteta finansijske revizije u planiranju, izvođenju, izvještavanju i internom – naknadnom ispitivanju u javnom sektoru FBiH i okruženju;
- Analizirati kvalifikaciju i nivo potrebnog znanja revizora u oblasti ocjene kvaliteta revizije finansijskih izvještaja u javnom sektoru FBiH;
- Uraditi analizu, kroz primjenu empirijskog istraživanja, kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH;
- Dati preporuke za daljnja istraživanja u oblasti ocjene i unapređenja kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.

1.4. Metodologija istraživanja

Rad se zasniva na teorijskoj analizi i empirijskoj provjeri postavljenih hipoteza. Teorijski dio rada temelji se na konsultovanju velikog broja knjiga, stručnih i naučnih članaka,

recentne literature koja je vezana za navedenu problematiku, koja uključuje i brojne publikacije nevladinog sektora, vladinih institucija i sl. Literaturna građa sastojat će se od literaturnih jedinica koje su publikovane kako na domaćem tako i na stranim jezicima, primarno engleskom.

Istraživanje će biti provedeno u dva pravca: jedan je komparativna analiza kontrole kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru u BiH sa državama u regionu, a drugi empirijska analiza na uzorku na bazi upitnika, u vezi s potvrđivanjem/negiranjem postavljenih hipoteza.

Prvo istraživanje će biti provedeno na način da se relevantni zakonski okviri, te metodologije i načini provođenja kontrole kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru date države, ispituju i unesu u jednu tabelu, za BiH i za zemlje u regionu (Republiku Hrvatsku, Republiku Srbiju, Republiku Crnu Goru), koristeći adekvatne izvore za ocjenu datih elemenata. Na taj način omogućit će se poređenje i izvršiti opisna komparativna analiza kontrole kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru u FBiH sa državama u regionu.

Drugo je empirijsko istraživanje na relevantnom uzorku, čiju osnovu će činiti zaposlenici Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine. Osnovni kriteriji procesa uzorkovanja će biti sljedeći:

- da je osoba zaposlena u Uredu za reviziju;
- da je osoba zaposlena na poziciji revizora i/ili da je barem jednom učestvovala u procesu finansijske revizije;
- da osoba ima neophodna znanja i adekvatno obrazovanje i iskustvo da bi mogla dati odgovarajuće ocjene u vezi s datim istraživanjem.

Istraživanje će se obaviti putem anketnog upitnika, koji će biti distribuiran ispitanicima putem platforme Google Forms. Anketni upitnik će sadržavati pitanja o:

- sociodemografskim karakteristikama (filter-pitanja na osnovu kojih će se potvrditi relevantnost uzorka, spol, dob, obrazovanje, godine iskustva, pozicija);
- primjeni međunarodnih standarda, posebno ISSAI-ja 140 – Kontrola kvaliteta za VRI u procesu finansijske revizije;
- odrednicama kontrole kvaliteta finansijske revizije: odgovornost rukovodilaca, etički zahtjevi i međunarodni standardi, odnosi sa klijentima, ljudski resursi, obavljanje angažmana, monitoring;
- načelima provođenja kontrole kvaliteta finansijske revizije;
- kontroli kvaliteta u planiranju, izvođenju, izvještavanju i u internom – naknadnom ispitivanju;
- profesionalnoj osposobljenosti i etičnosti revizora;
- ostala pitanja vezana za postavljene glavnu i pomoćne hipoteze rada.

Kroz odgovore na ova pitanja doći će se do relevantnih saznanja, koja će omogućiti potvrdu ili negiranje postavljenih hipoteza rada.

Kada je u pitanju metodologija, osnovne metode istraživanja koje će se koristiti su: metoda indukcije i dedukcije, metoda analize i sinteze, komparativna metoda i statističke metode. Prikupljeni podaci bit će analizirani u programu za statističku analizu podataka SPSS, a koristit će se metode deskriptivne i inferencijalne statistike, metoda višestruke regresije, kao i metode korelacije.

1.5. Struktura rada

Rad se sastoji od više poglavlja, od kojih je prvo uvodno. Prvo poglavlje sadržava problem i predmet istraživanja, hipoteze i ciljeve istraživanja, svrhu istraživanja, kao i metodologiju i strukturu rada.

U drugom poglavlju se govori o pojmovnom određenju finansijske revizije. U ovom dijelu se govori o pojmu i vrstama revizije, načelima revizije, kao i važnosti revizije, te posebno o karakteristikama finansijske revizije u javnom sektoru.

U trećem poglavlju govori se o pojmu, ocjenama i kontroli kvaliteta finansijske revizije. Ovdje se fokus stavlja na pojam kvaliteta, načine upravljanja kvalitetom, kao i upravljanje kvalitetom u reviziji. Pored toga, govori se o odrednicama kvaliteta u reviziji, te o standardima kvaliteta.

U četvrtom poglavlju govori se o načinima upravljanja kvalitetom finansijske revizije, o zakonskoj regulativi, te promjeni priručnika i drugih standarda u kontroli kvaliteta finansijske revizije.

U petom poglavlju nalazi se komparativna analiza zakona o reviziji BiH sa zakonima u državama okruženja: Hrvatskoj, Srbiji i Crnoj Gori.

U šestom poglavlju nalaze se rezultati empirijskog istraživanja.

Na samom kraju rada nalaze se zaključna razmatranja, kao i popis literature, te popis priloga.

2. POJMOVNO ODREĐENJE FINANSIJSKE REVIZIJE

U ovom poglavlju govorit će se o samom pojmu revizije, o vrstama i načelima revizije, kao i o važnosti revizije u svakodnevnom radu institucija, organizacija, odnosno kompanija. Na samom kraju poglavlja bit će predstavljene karakteristike financijske revizije, s posebnim osvrtom na financijsku reviziju javnog sektora.

2.1. Pojam revizija

Revizija je proces koji se sastoji od procjene predmeta ispitivanja s ciljem izražavanja mišljenja o tome je li predmet ispitivanja pošteno prikazan. Postoje različite vrste revizija koje se mogu provesti zavisno od predmeta koji se razmatra. Naprimjer:²

- revizija financijskih izvještaja;
- revizija interne kontrole financijskog izvještavanja;
- revizija usklađenosti.

Revizija je postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja, na temelju kojih se daje stručno i nezavisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tijekova.³

Riječ revizija dolazi od latinske riječi „revidere”, što znači ponovo pregledati, odnosno naknadni pregled. U engleskom govornom području u kontekstu pojma revizije koristi se riječ „audit”, koja potiče od latinske riječi „audire”, što znači čuti, odnosno slušati.⁴ Osobe koje vrše posao revizije nazivaju se revizori.

Revizori na tržištu kapitala pružaju svoje usluge u svrhu davanja vjerodostojnosti financijskim izvještajima javnih kompanija u pokušaju smanjenja informacijskog rizika. Poštenje i vjerodostojnost revizije zavise od potvrde koju daju revizori.⁵ Revizija ima važnu ulogu kao vanjski mehanizam korporativnog upravljanja, a njen učinak na upravljanje direktno se odražava na kvalitet revizije.

Opći ciljevi revizije su sticanje razumnog uvjerenja da nema značajnog pogrešnog prikazivanja uzrokovanog prevarom ili greškom u financijskim izvještajima, izdavanje

² PWC, „Understanding a financial statement audit”, 201., str. 2.

³ Tušek, B., Žager, L., „Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika”, Zagreb, 2006, str. 48.

⁴ <https://ef.sum.ba/sites/default/files/nastavni-materijali/Vje%C5%BEbe%20%28Revizija%29.pdf> (7. 3. 2023)

⁵ Berisha, B., „Background to Auditing and Role of Auditor”, Academic Journal of Business, Administration, Law and Social Sciences IIPCCL Publishing, Graz-Austria, Vol. 6 No. 1, 2020, str. 45.

revizijskih izvještaja u skladu s revizijskim standardima i komunikacija s rukovodstvom klijenta.⁶

Kada je u pitanju revizija javnog sektora, sve revizije javnog sektora polaze od ciljeva koji mogu biti različiti, u zavisnosti od vrste revizije koja se provodi. Ipak, ukupno gledajući, revizija javnog sektora doprinosi dobrom upravljanju tako što:

- osigurava korisnicima za koje je namijenjena nezavisne, objektivne i pouzdane informacije, zaključke ili mišljenja koja se zasnivaju na dovoljnim i odgovarajućim dokazima koja se odnose na javna tijela;
- unapređuju odgovornost i transparentnost, potiču stalno unapređenje i kontinuirano pouzdanje u odgovarajuće (primjereno) korištenje javnih sredstava i imovine te učinak javne uprave;
- jačaju efektivnost onih tijela u okviru ustavnih aranžmana koja obavljaju opći monitoring i korektivne funkcije praćenja nad radom vlade te onima odgovornim za upravljanje aktivnostima koje se finansiraju iz javnih sredstava;
- stvaraju poticaje za promjene kroz osiguravanje znanja, sveobuhvatne analize i kvalitetno zasnovane preporuke za unapređenje.

Generalno gledajući, revizije javnog sektora mogu se kategorizirati u jednu ili više od tri glavne vrste: revizija finansijskih izvještaja, revizija usklađenosti s relevantnim zakonima i propisima i revizija učinka.

Finansijska revizija se fokusira na utvrđivanje da li su finansijske informacije određenog tijela prezentirane u skladu sa primjenjivim regulatornim okvirom i okvirom finansijskog izvještavanja. To se postiže dobijanjem dovoljnih i odgovarajućih revizijskih dokaza koji revizoru omogućuju da izrazi mišljenje o tome da finansijske informacije ne sadrže materijalno pogrešne iskaze, usljed prijave ili greške.⁷

Finansijski revizor javnog sektora radi u javnom interesu pružajući usluge finansijske revizije. To uključuje davanje garancije za finansijske informacije koje pripremaju organi ili subjekti javnog sektora o njihovom korištenju i upravljanju javnim sredstvima i imovinom.

⁶ Xiao, T., Geng, C., Yuan, C., „How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective”, China Journal of Accounting Research, 2019, str. 1.

⁷ ISSAI 100 – Osnovni principi revizije javnog sektora, <https://www.vrifbih.ba/issai-100-osnovni-principi-revizije-javnog-sektora/> (31. 3. 2023)

Rezultat – u obliku revizorskih mišljenja i/ili izvještaja – može se koristiti kao osnova za pozivanje odgovornih na odgovornost. Kao takva, finansijska revizija predstavlja važan element procesa odgovornosti za javne finansije.⁸

Kvalitet revizije odražava pozitivan i snažan odnos sa stepenom povjerenja različitih interesnih grupa. Postoje različite interesne grupe koje su direktno ili indirektno povezane ili na koje utiče revizijski kvalitet finansijskih izvještaja. Ako preduzeće primi različite bilješke o kvalitetu revizije u kojima su revizori postavili brojna pitanja u vezi s različitim kontrolama i revizijskim postupcima, to bi ozbiljno uticalo na kvalitet revizije i također bi natjeralo mnoge interesne grupe da utvrde svoj budući odnos s tim preduzećem. Mnoge interesne grupe ne žele samo vidjeti nekvalificirano revizorsko mišljenje, već očekuju i odgovarajući nivo kvaliteta revizije koju su odobrili i istaknuli revizori. Drugim riječima, ako revizori izdaju kvalificirano revizorsko mišljenje (izvještaj), to bi stvorilo razne izazove za menadžment kompanije, njihove strateške i operativne odluke koje se odnose na finansije, upravljanje dugom, prodaju, marketing, ljudske resurse i sve ostale srodne odjele.⁹

Dok visok kvalitet revizije povećava kvalitet finansijskih izvještaja i podržava dobro informisane investicijske odluke i finansijsku stabilnost, ona također djeluje kao mehanizam praćenja koji smanjuje asimetriju informacija između menadžera i dioničara. Kvalitetna revizija pomaže kompanijama da dobiju kredit od najprestižnijih banaka i privuku potencijalne partnere za ulaganja. Kvalitet i pouzdanost u reviziji uključuje revizijske aktivnosti koje treba izvršiti u skladu s unaprijed određenim kriterijima i propisima, uz primjenu postupaka kontrole kvaliteta. Nezavisan i nepristran revizor igra važnu ulogu u povećanju povjerenja javnosti prema tržištima kapitala pružanjem boljih informacija i povjerenja u pouzdanost finansijskih izvještaja i odgovornost o kojima izvještava menadžment. Stoga revizije pomažu u povećanju ekonomskog blagostanja.¹⁰

Također, profesionalni standardi i smjernice pokreću kvalitet i profesionalizam revizije javnog sektora i na taj način podupiru kredibilitet profesije i njenog rada.

Međunarodni standardi vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI), koje je razvila Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI), imaju za cilj da promovišu nezavisnu i efikasnu reviziju i služe kao osnova za članove INTOSAI-ja da razviju vlastite prilagođene profesionalne pristupe u skladu sa svojim mandatima,

⁸ Principi finansijske revizije, <https://www.vrifbih.ba/wp-content/uploads/2023/03/ISSAI-200-Principi-finansijske-revizije.pdf> (31. 3. 2023)

⁹ AL-Qatamin, K., Salleh, Z., „Audit Quality: A Literature Overview and Research Synthesis”, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), Volume 22, Issue 2, 2020, str. 56.

¹⁰ Ciger, A., „Audit Quality: A Bibliometric Analysis (1981–2020)”, Scientific Annals of Economics and Business 67 (4), 2020, str. 474.

nacionalnim zakonima i propisima. Principi u ovim standardima ne nadjačavaju nacionalne zakone, propise ili mandate.¹¹

Da bi implementirali zahtjeve sveobuhvatne pokrivenosti revizijom, revizori bi trebali eliminisati slijepe tačke u oblasti revizije i proširiti sadržaj revizije na revizije učinka i institucionalne revizije. Svrha ovoga je da se postrevizijski nadzor ciklusa revizije prebaci na sveobuhvatno upravljanje revidiranim objektima prije, za vrijeme i nakon događaja. Granice revizije moraju biti maksimizirane, a slijepe tačke nadzora revizije moraju biti potpuno eliminisane, kako bi se ispravno obezbijedila osnova za donošenje odluka i dala puna uloga funkciji „imunog sistema“ revizije.¹²

Radno iskustvo revizora utiče na dužinu vremena rada i broj poslova koje je obavio. I jedno i drugo povećava stručnost revizora u obavljanju revizije. Profesionalna kompetencija sastoji se od ličnog kvaliteta, općeg znanja i posebnih vještina. Povećanje ličnog kvaliteta, općeg znanja i posebnih vještina povećat će profesionalnu kompetentnost i stručnost revizora, te dati viši kvalitet revizije. Revizori trebaju motivaciju da pravilno obavljaju svoje dužnosti. Motivacija je ohrabrenje koje pripada revizorima koji podržavaju učinak u nastojanju da se postignu ciljevi. Revizori mogu dobiti ohrabrenje od sebe, saradnika, radnog mjesta ili poslodavca. Uz motivaciju neko će imati visok moral da ostvari ciljeve i ispuni postojeće standarde. Moral tjera revizore da svoj posao završe sa velikom tvrdoćom, introspekcijom i dosljednošću (ne pod uticajem raspoloženja) i da održavaju rezultate revizije, pa će njihov rad biti u skladu sa standardima koji su uspostavljeni, što ukazuje na visok kvalitet revizije.¹³

2.2. Vrste revizije

Postoji više različitih vrsta revizije. Primarno se može reći da revizija može biti interna i eksterna.¹⁴

Revizija je klasificirana u različite vrste: statutarna revizija, revizija računa privatnih firmi, revizija računa fizičkih lica, revizija računa povjerenja. Revizor može usvojiti bilo koji od načina da izvrši svoju reviziju organizacije (kontinuirana revizija ili periodična revizija ili privremena revizija).¹⁵

¹¹ Principi finansijske revizije, <https://www.vrifbih.ba/wp-content/uploads/2023/03/ISSAI-200-Principi-finansijske-revizije.pdf> (31. 3. 2023)

¹² Guo, H., „The Comprehensive Audit Coverage: Research Status and Prospects”, E3S Web of Conferences 251, 03100, 2021, str. 2.

¹³ Zahmatkesh, S., Rezazadeh, J., „The effect of auditor features on audit quality”, TÉKHNE – Review of Applied Management Studies, 2017, str. 1.

¹⁴ <https://sjc.co.in/uploads/unit/a49b00baff9ec73c2f940d529ce655af.pdf> (7. 3. 2023)

¹⁵ https://archive.mu.ac.in/myweb_test/study%20TYBCom%20Accountancy%20Auditing-II.pdf (7. 3. 2023)

Također, revizija može biti:¹⁶

- Revizija usklađenosti – Revizija usklađenosti je ispitivanje politika i procedura entiteta ili odjela, kako bi se utvrdilo da li su u skladu s internim ili regulatornim standardima. Ova revizija se najčešće koristi u reguliranim industrijama ili obrazovnim institucijama;
- Revizija izgradnje – Ovo je analiza troškova nastalih za određeni građevinski projekat. Aktivnosti mogu uključivati analizu ugovora datih izvođačima, plaćene cijene, dozvoljene režijske troškove za nadoknadu, naloge za promjenu i blagovremenost završetka. Namjera je osigurati da troškovi nastali za projekat budu razumni;
- Finansijska revizija – Finansijska revizija je analiza pravednosti informacija sadržanih u finansijskim izvještajima entiteta. Ovo je najčešće vođen tip revizije i obavezan je za sva javna preduzeća;
- Revizija informacionih sistema – Revizija informacionog sistema uključuje pregled kontrola nad razvojem softvera, obradom podataka i pristupom računarskim sistemima. Namjera je da se uoče problemi koji bi mogli narušiti sposobnost IT sistema da korisnicima pruže tačne informacije, kao i da se osigura da neovlaštene strane nemaju pristup podacima;
- Interna revizija – Internu reviziju obično provodi interni revizorski tim i fokusirana je na procjene kontrole, procjene procesa, usklađenost sa zakonima i očuvanje imovine. Izvještaji tima šalju se menadžmentu i revizorskom odboru organizacije i mogu rezultirati implementacijom preporučenih promjena;
- Istražna revizija – Istražna revizija je istraga određene oblasti ili pojedinca kada postoji sumnja na neprikladnu ili lažnu aktivnost. Namjera je lociranje i otklanjanje kršenja kontrole, kao i prikupljanje dokaza u slučaju da se protiv nekoga podigne optužnica;
- Operativna revizija – Operativna revizija je detaljna analiza ciljeva, procesa planiranja, procedura i rezultata poslovanja preduzeća. Može je obaviti interno ili eksterno lice. Predviđeni rezultat je evaluacija operacija, vjerovatno sa preporukama za poboljšanje. To je bitan element kampanje za povećanje efikasnosti i smanjenje troškova;
- Porezna revizija – Porezna revizija je analiza poreznih prijava koje podnosi pojedinac ili poslovni subjekt, kako bi se utvrdilo da li su porezne informacije i bilo koje rezultirajuće plaćanje poreza na dobit validne. Ove revizije obično su usmjerene na povrate koji rezultiraju pretjerano niskim uplatama poreza, kako bi se vidjelo da li se

¹⁶ <https://gyansanchay.csjmu.ac.in/wp-content/uploads/2022/10/Types-of-audit.pdf> (7. 3. 2023)

može izvršiti dodatna procjena. Ako se porezni obveznik ne slaže sa ishodom porezne revizije, postoji proces žalbe koji može poništiti prvobitni nalaz.

U javnom sektoru, prema ISSAI-ju 100 – osnovni principi revizije javnog sektora, vrhovne revizorske institucije obavljaju tri vrste revizije koje su detaljno razrađene kroz standarde i smjernice INTOSAI-ja, a to su:

- **Financijska revizija:** Predmet financijske revizije je financijsko stanje, poslovanje, novčani tok ili drugi elementi koji se utvrđuju, mjere i prezentiraju u financijskim izvještajima. Informacije o predmetu revizije čine financijski izvještaji;
- **Revizija usklađenosti:** Fokusira se na to da li je konkretni predmet revizije usklađen sa zakonima i propisima koji su identifikovani kao kriteriji. Revizija usklađenosti provodi se procjenjivanjem da li su aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svim bitnim pitanjima usaglašene sa zakonima i propisima kojima se revidirano tijelo rukovodi. Ovi zakoni i propisi mogu obuhvatati pravila, zakone i propise, budžetske odluke, politike, uspostavljene kodekse, dogovorene uslove ili opće principe kojima se rukovodi pri dobrom financijskom upravljanju i postupanju javnih zvaničnika;
- **Revizija učinka:** Predmet revizije učinka definiše se ciljevima revizije i revizorskim pitanjima. Predmetom revizije mogu biti konkretni programi, tijela ili određene aktivnosti (s njihovim ishodom, rezultatima i učincima), postojeća stanja (uključujući uzroke i posljedice), kao i nefinancijske i financijske informacije o bilo kojem od ovih elemenata. Revizor mjeri ili ocjenjuje predmet revizije kako bi procijenio stepen u kojem su ili nisu zadovoljeni uspostavljeni kriteriji.

Korisnici žele imati povjerenje u pouzdanost i značaj informacija koje će koristiti kao osnovu pri donošenju odluka. Revizori stoga osiguravaju informacije koje se zasnivaju na dovoljnim i odgovarajućim dokazima i trebali bi provoditi procedure kojima se smanjuje ili upravlja rizikom od donošenja neodgovarajućih zaključaka. Nivo uvjerenja koji se može osigurati predviđenom korisniku trebao bi se iskazati na transparentan način. Revizije, međutim, zbog inherentnih ograničenja, nikada ne mogu osigurati apsolutno uvjerenje.

U zavisnosti od revizije i potreba korisnika, uvjerenje se može iskazivati na dva načina:

- **Kroz mišljenja i zaključke** koji eksplicitno izražavaju nivo uvjerenja. Ovo se odnosi na sve angažmane s potvrdom i određene angažmane koji podrazumijevaju direktno izvještavanje;
- **Kroz druge oblike.** U određenim angažmanima koji podrazumijevaju direktno izvještavanje revizor ne daje eksplicitnu izjavu u smislu uvjerenja o predmetnom pitanju. U takvim slučajevima revizor korisnicima osigurava neophodni stepen

uvjerenja tako što eksplicitno pojašnjava način na koji su izrađeni nalazi, kriteriji i zaključci na izbalansiran način, dajući obrazloženja, te zbog čega je kombinacija nalaza i kriterija rezultirala određenim ukupnim zaključkom ili preporukom.

Prema ISSAI-ju 100, VRI trebaju uspostaviti i održavati odgovarajuće procedure koje se odnose na etička pitanja i kontrolu kvaliteta. Svaka VRI trebala bi uspostaviti i održavati procedure koje se odnose na etička pitanja i kontrolu kvaliteta na organizacionom nivou, koje će osigurati razumno uvjerenje da se VRI i njeno osoblje pridržavaju profesionalnih standarda i primjenjivih etičkih, zakonskih i regulatornih zahtjeva. ISSAI 130 – Etički kodeks i ISSAI 140 – Kontrola kvaliteta za VRI sadrže relevantne smjernice.

2.3. Načela revizije

Opći principi revizije u javnom sektoru navedeni su u ISSAI-ju 100, kao i u standardima o etici, kontroli kvaliteta i ukupnim odgovornostima revizora u reviziji finansijskih izvještaja. Oni pokrivaju:¹⁷

- etiku i nezavisnost;
- profesionalnu prosudbu, dužnu pažnju i skepticizam;
- kontrolu kvaliteta;
- upravljanje i vještine revizorskog tima;
- rizik revizije;
- materijalnost;
- dokumentaciju;
- izvještavanje i praćenje;
- komunikaciju.

2.4. Važnost revizije

Prema INTOSAI-ju P-12 – Vrijednosti i koristi VRI, revizija javnog sektora koju obavljaju vrhovne revizijske institucije (VRI) predstavlja važan faktor u pokretanju promjena u životima građana. Revizija vladinih institucija i organa državne uprave pozitivno utiče na povjerenje u društvu jer usmjerava pažnju čuvara javnog novca na trošenje javnih sredstava. Ovakva svijest potiče poželjne vrijednosti i podržava mehanizme odgovornosti, što zauzvrat dovodi do donošenja boljih odluka. Nakon što se objave rezultati revizije, građani imaju pravo da traže odgovornost čuvara javnog novca. VRI na ovaj način promovišu efikasnost, odgovornost, efektivnost i transparentnost javne uprave. Nezavisna, efektivna i kredibilna

¹⁷ ISSAI 100, <https://www.vrifbih.ba/issai-100-osnovni-principi-revizije-javnog-sektora/> (31. 3. 2023)

VRI stoga je ključna komponenta demokratskog sistema u kojem odgovornost, transparentnost i integritet predstavljaju neodvojivi dio stabilne demokratije.

VRI jačaju odgovornost, transparentnost i integritet nezavisnim revidiranjem poslovanja javnog sektora i izvještavanjem o nalazima revizije. Ovim se omogućava onima koji su zaduženi za upravljanje u javnom sektoru da ispunjavaju svoje odgovornosti, u skladu s nalazima i preporukama revizije i poduzimanjem odgovarajućih korektivnih mjera, i time zatvaraju ciklus odgovornosti. Kako bi služile kao vjerodostojan glas pozitivnih promjena, bitno je da VRI imaju dobro razumijevanje dešavanja u širem javnom sektoru te da vode smislen dijalog s učesnicima o načinu na koji rad VRI može doprinijeti razvoju javnog sektora. VRI moraju biti dostojne povjerenja. Njihova kredibilnost zavisi od stepena u kojem se na njih gleda kao na nezavisne, kompetentne i javno odgovorne za svoje poslovanje. Kako bi se to postiglo, VRI moraju predstavljati primjer uzorne organizacije.¹⁸

Revidirani finansijski izvještaji važan su podatak za sve interesne grupe.¹⁹

Revizija javnog sektora može se opisati kao sistematski proces objektivnog prikupljanja i procjenjivanja dokaza kako bi se utvrdilo da li su informacije ili stvarni uslovi u skladu sa uspostavljenim kriterijima. Revizija javnog sektora je esencijalna u smislu da osigurava zakonodavnim ili tijelima zaduženim za nadzor, onima zaduženim za upravljanje i široj javnosti informacije i nezavisne i objektivne procjene u pogledu obavljanja povjerenih dužnosti i učinka vladinih politika, programa i poslovanja.

Okruženje revizije javnog sektora je ono u kojem vlade i druga tijela javnog sektora ispunjavaju odgovornost za korištenje resursa koji nastaju od oporezivanja i drugih izvora u pružanju usluga građanima i ostalim primaocima. Ova su tijela odgovorna za svoje upravljanje i učinak te za korištenje resursa, kako onima koji osiguravaju resurse tako i onima, uključujući i građane, koji zavise od usluga koje se pružaju korištenjem tih resursa. Revizija javnog sektora pomaže u stvaranju odgovarajućih uslova i jačanju očekivanja da će tijela javnog sektora i javni službenici svoje funkcije obavljati efektivno, efikasno, etički i u skladu sa primjenjivim zakonima i propisima.²⁰

¹⁸ Vrijednosti i koristi vrhovnih revizijskih institucija, <https://www.vrifbih.ba/wp-content/uploads/2023/03/INTOSAI-P-12-Vrijednosti-i-koristi-vrhovnih-revizijskih-institucija-pokretanje-promjena-u-zivotima-gradjana.pdf> (31. 3. 2023)

¹⁹ Sanusi, Z., Isa, Y., Mohamed, M., Heang, L., Iskandar, L., „The Importance of Financial Audit: Benefits, Challenges and Service Quality towards Client Loyalty”, 2023, str. 1.

²⁰ ISSAI 100, <https://www.vrifbih.ba/issai-100-osnovni-principi-revizije-javnog-sektora/> (31. 3. 2023)

Značaj tačnog finansijskog izvještavanja iskazali su mnogi akademici i postavljači standarda. Kao što je već spomenuto, da bi se obezbijedila efikasna i efektivna upotreba resursa finansijski izvještaji moraju dati pravu sliku.²¹

2.5. Karakteristike finansijske revizije, s posebnim osvrtom na finansijske revizije u javnom sektoru

Finansijska revizija fokusira se na utvrđivanje jesu li finansijske informacije subjekta predstavljene u skladu s primjenjivim regulatornim i okvirom finansijskog izvještavanja. Predmet finansijske revizije su:²²

- računi države ili tijela (subjekata) ili pak drugi finansijski izvještaji, koji ne moraju nužno biti pripremljeni u skladu s okvirom za finansijsko izvještavanje koji se primjenjuje u opće svrhe;
- budžeti, dijelovi budžeta, izdvajanja i druge odluke o izdvajanju sredstava te njihova realizacija;
- politike, programi ili aktivnosti definisane zakonskom osnovom ili izvorom finansiranja;
- zakonski definisana područja odgovornosti, poput odgovornosti ministara;
- kategorije prihoda ili isplata ili sredstava i obaveza (aktive i pasive).

Tvrđnje finansijske revizije su:²³

- Valjanost – u poslovnim knjigama moraju biti prikazani samo poslovni događaji koji su se stvarno i dogodili, revizor mora utvrditi sadrže li poslovne knjige fiktivne poslovne događaje;
- Potpunost – svi poslovni događaji moraju biti iskazani u poslovnim knjigama, a revizor mora utvrditi sadrže li poslovne knjige sve poslovne događaje;
- Cutoff – poslovni događaji u poslovnim knjigama moraju biti iskazani u obračunskom periodu na koji se stvarno i odnose;
- Vlasništvo – poslovni događaji u poslovnim knjigama vlasništvo su poslovnog subjekta u kojem se obavlja revizija, a revizor mora utvrditi jesu li imovina i događaji iz finansijskih izvještaja stvarno u vlasništvu poslovnog subjekta;
- Mehanička tačnost – poslovni događaji u poslovnim knjigama moraju biti u potpunosti matematički tačno sabrani, a revizor provjerava da li je to slučaj;

²¹ Isa, T., „The importance of the financial audit perception in the internal control structure to prevent the financial crises: evidence from Romania”, WEI International European, Academic Conference Proceedings, 2012, str. 1.

²² <http://www.vrifbih.ba/Read/issai-200-osnovni-principi-finansijske-revizije> (3. 3. 2023)

²³ Franc, R., „Planiranje revizije i vrste revizijskih testova”, Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku Ekonomski fakultet u Osijeku, 2014, str. 5.

- Procjena – poslovni događaji u poslovnim knjigama moraju biti primjereno i realno procijenjeni, a revizor provjerava jesu li stavke u finansijskim izvještajima u skladu s tim;
- Klasifikacija – poslovni događaji u poslovnim knjigama moraju biti ispravno klasificirani na račune u koje pripadaju, a revizor utvrđuje jesu li poslovni događaji klasificirani na odgovarajući način;
- Objavljivanje – finansijski izvještaji moraju sadržavati sve bitne i propisane stavke i informacije, te revizor mora utvrditi sadrže li finansijski izvještaji sve bitne podatke u potpunosti.

Javna preduzeća predstavljaju posebnu kategoriju privrednih društava koja imaju specifičan položaj u ostvarenju svojih funkcija, kao i specifične probleme koji ih pogađaju i sa kojima moraju da se bore. Javna preduzeća djeluju kao društva kapitala čiji su vlasnici država i jedinice lokalne samouprave. Posljedice svih nedorečenosti u njihovom ekonomskom profiliranju, odnosno u pozicioniranju imovine, obaveza i kapitala, prihoda, rashoda, dobitaka, gubitaka, najjasnije se iskazuju u njihovim bilansima. Za sve one koji imaju izražen interes u javnim preduzećima problem su neistiniti i neobjektivni finansijsko-računovodstveni iskazi. Revizija finansijsko-računovodstvenih iskaza javnih preduzeća ima velik značaj u realizaciji ciljeva upravljanja javnim preduzećima i implementaciji novog javnog menadžmenta.

Ubrzanje procesa privatizacije i jačanje njegove transparentnosti predstavlja najbrži način da se privuku strane investicije u većem obimu.²⁴

3. POJAM, OCJENA I KONTROLA KVALITETA FINANSIJSKE REVIZIJE

U nastavku ovog poglavlja definiše se pojam kvaliteta, način upravljanja kvalitetom, te upravljanje kvalitetom u reviziji. Također, govorit će se o odrednicama kvaliteta u reviziji i standardima kvaliteta u reviziji.

3.1. Pojam kvaliteta

Od mnogih značenja riječi „kvalitet“, dva su od ključnog značaja za upravljanje kvalitetom:²⁵

²⁴ Stojanov, A., Ugrinov, D., Vaić, E., „Finansijska revizija javnog sektora – osnova za aktivni poslovni ambijent“, Tranzicija, Vol. 12, No. 25–26, 2010, str. 5.

²⁵ Badr Eldin, A., „IA-Quality – General Concepts and Definitions“, Modern Approaches to Quality Control, 2019, str. 4.

- „Kvalitet“ označava one karakteristike proizvoda koje zadovoljavaju potrebe kupaca i time pružaju zadovoljstvo kupaca. U tom smislu, značenje kvaliteta je orijentisano na prihod. Svrha takvog većeg kvaliteta je pružiti veće zadovoljstvo kupaca i, nadamo se, povećati prihod. Međutim, pružanje više kvalitetnijih karakteristika obično zahtijeva ulaganje i stoga obično uključuje povećanje troškova. Viši kvalitet u ovom smislu obično „košta više“;
- „Kvalitet“ znači oslobođenje od nedostataka – sloboda od grešaka koje zahtijevaju ponovni rad (preradu) ili koje rezultiraju kvarovima na terenu, nezadovoljstvom kupaca, potraživanjima kupaca itd. U tom smislu, značenje kvaliteta je orijentisano na troškove, a viši kvalitet obično „košta manje“.

Kao i u svim drugim oblastima, kvalitet je neminovna stavka u reviziji javnog sektora. S obzirom na važnost kvaliteta u reviziji, ova tematika je ugrađena i u Zakon o reviziji:

„Kvalitet je stepen do kojeg su revizorski procesi obavljani, uključujući i pripremu revizorskih izvještaja, u skladu s važećim revizorskim standardima, pravilima i važećim propisima.

„Sistem kontrole kvaliteta“ je set uspostavljenih, koordiniranih aktivnosti koje trebaju osigurati rad Ureda za reviziju u skladu s važećim revizorskim standardima, pravilima i važećim propisima. „Osiguranje kvaliteta“ predstavlja procjenu primjene i funkcionisanja predviđenog sistema i mjera sistema kontrole kvaliteta.”²⁶

Prema istom Zakonu, Ured za reviziju institucija u FBiH odgovoran je za implementaciju kontrole kvaliteta, odnosno on je to krovna institucija koja se bavi kontrolom kvaliteta revizije, standarda, pravila i propisa iz ove ovlasti.

3.2. Načini upravljanja kvalitetom

Cilj upravljanja kvalitetom je da neka organizacija, proizvod ili usluga konstantno ispunjavaju zahtjeve kupaca. Četiri glavne komponente upravljanja kvalitetom su: planiranje kvaliteta, osiguranje kvaliteta, kontrola kvaliteta i poboljšanje kvaliteta. Upravljanje kvalitetom nije usredotočeno samo na kvalitet proizvoda i usluga, već i na način postizanja kvaliteta. Shodno tome, Američko udruženje za kvalitet (ASQ) definiše upravljanje kvalitetom kao primjenu formaliziranih sistema s ciljem postizanja maksimalnog zadovoljstva kupca uz minimalne ukupne troškove i postizanje kontinuiranog unapređenja. Upravljanje kvalitetom zahtijeva dokumentiranu strukturu organizacije, odgovornosti radnika te procedure potrebne za postizanje efikasnog napretka u pogledu kvaliteta. Važno

²⁶ Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, „Službene novine Federacije BiH“, broj 22, 2008.

je naglasiti da upravljanje kvalitetom ne mijenja kontrolu i osiguranje kvaliteta, već se nastavlja na njih.²⁷

U prošlosti je razvijeno jako puno različitih modela kvaliteta. U nastavku će se predstaviti samo neki od veoma atraktivnih i kvalitetnih modela koji se mogu koristiti u procesu mjerenja kvaliteta, ali, naravno, i u procesu upravljanja kvalitetom. Ponovo je važno naglasiti to da različiti modeli upravljanja kvalitetom u velikoj mjeri opredjeljuju industrijske grane, oblasti djelovanja ili konkretne proizvode ili usluge čiji se kvalitet ispituje.

Kako bi bilo lakše komparirati različite modele, oni će biti predstavljeni tabelarno.

Tabela 1. Različiti modeli upravljanja kvalitetom

Naziv modela upravljanja kvalitetom	Opis
<p style="text-align: center;">Six sigma</p>	<p>Six Sigma nadahnula je pristup upravljanju kvalitetom u mnogim industrijama, uključujući zdravstvenu zaštitu, otkako je započela u proizvodnom sektoru u Motoroli. Pod vodstvom bivšeg glavnog izvršnog direktora Boba Galvina, Motorola ne samo da je proširila Six Sigmu kroz cijelo preduzeće, već je Six Sigmu pripisala i Motorolinom osvajanju željene nagrade Malcolm Baldrig 1988. godine. Six Sigmu je dalje razvio General Electric, koji ima odjel za savjetovanje u zdravstvu. Six Sigma je pristup i metodologija usmjerena na podatke, usmjerena na korisnike, primjenjiva na zdravstvene proizvode i usluge. Sigma je slovo u grčkom alfabetu koje se koristi za označavanje varijabilnosti. Pretpostavlja se da svaka ljudska aktivnost ima varijabilnost. Smanjenje varijabilnosti je bit Six Sigmme. Uspješnost organizacije zdravstvene zaštite mjeri se sigma nivoom njenih različitih kliničkih, operativnih i drugih poslovnih procesa. Cilj Six Sigmme je eliminisati nedostatke do šest standardnih odstupanja između srednje vrijednosti i najbliže granice specifikacije</p>

²⁷ Buntak, K., Baković, T., Mišević, P., Damić, M., Buntić, L., „Kvaliteta i sustavi upravljanja kvalitetom”, Vodič za uspješnu implementaciju i održavanje sustava kvalitetnog upravljanja u poduzećima, Sveučilište u Zagrebu, 2021, str. 4.

	kupca. Standard Six Sigma je 3,4 problema na milion prilika. ²⁸
TQM – Total quality management	Pojam „Total Quality Management“ trenutno je uvriježen u naučnim i akademskim krugovima, ali i u poslovnom svijetu, te je zamijenio niz različitih pojmova kao što su Total Quality Control, Total Quality Improvement i Strategic Quality Management, koji su donosili puno zabune prije deset godina, ali je u osnovi opisivao isti koncept. Uprkos činjenici da ne postoji jedinstveno mišljenje o tome šta je bit TQM-a ili koja su ključna pitanja koja on pokriva, u nastavku su predstavljene definicije koje najpreciznije i najsvēobuhvatnije opisuju koncept. TQM se može opisati kao stvaranje organizacijske kulture, u kojoj se kontinuirano nastojanje da se zadovolje potrebe klijenata potiče i održava korištenjem integriranog sistema alata, metoda i treninga. TQM se može smatrati svrhovitim kulturnim pokretom prema uspostavljanju filozofije upravljanja, koja bi stimulirala sve zaposlenike da snose odgovornost za pružanje visokokvalitetnih usluga i proizvoda. TQM je filozofija upravljanja i sistem metoda i postupaka koji formulira sveukupni sistemski pristup kvalitetu: da su svi odgovorni za njega. ²⁹
Dromijev model	Dromi primjećuje da su hijerarhijski modeli koji koriste dekompoziciju odozgo prema dolje obično prilično nejasni u definiciji nižih razina. On vjeruje da nije moguće u proizvode ugraditi attribute visokog nivoa kvaliteta kao što je pouzdanost. Dromijev pristup omogućuje provjeru modela i utvrđuje kada je model nepotpun (tj. model ne može klasificirati određeni uočeni softverski nedostatak). Dromi definira 'Model za kvalitet softverskog proizvoda', povezujući skup svojstava koja nose kvalitet sa strukturnim oblicima programskog jezika. On navodi da se 'značajni dobici

²⁸ Martin, W., „Quality Models: Selecting the Best Model to Deliver Results“, The physician executive, 2007, str. 24.

²⁹ Ruzevicius J., Sauciuniene J., „Quality models and systems and their influence to the business“, Vadyba/ Management, Nr. 2(11), 2006, str. 130.

	<p>u kvalitetu softvera neće dogoditi sve dok ne postoji sveobuhvatan model kvaliteta softverskih proizvoda' te da postojeći modeli u vrijeme objave nisu bili dovoljno jaki da potaknu 'značajne dobitke u kvalitetu softvera'. Dromijev model usredotočen je na 'primarni softverski proizvod, kod ili implementaciju'. Uspostavlja se 'veza između opipljivih karakteristika proizvoda i manje opipljivih atributa kvaliteta'. Model je empirijski i stoga 'popravljiv i otvoren za doradu', te pruža direktne smjernice za ugradnju kvaliteta u softver od vrha prema dolje (tokom dizajna) i odozdo prema gore (tokom implementacije).³⁰</p>
<p>ISO standardi kao model upravljanja kvalitetom</p>	<p>ISO (International Organisation for Standardization) nezavisna je i nevladina organizacija i najveći svjetski razvijatelj dobrovoljnih međunarodnih standarda koji uključuje 162 zemlje članice diljem svijeta. Međunarodni standardi daju svjetsku klasifikaciju proizvodima, uslugama i sistemima, osiguravaju kvalitet, sigurnost i efikasnost. Oni su sredstvo koje olakšava međunarodnu trgovinu. ISO organizacija je objavila više od 19.500 međunarodnih standarda, pokriva gotovo svaku industriju, od tehnologije, do sigurnosti hrane, agrikulture i zdravstva. Danas ISO organizacija ima 3.368 tehničkih tijela koja brinu o razvoju standarda, a više od 150 ljudi zaposleno je na puno radno vrijeme u njihovom sjedištu.</p> <p>ISO standardi 9000 uključuju:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ISO 9001: 2008 – utvrđuju zahtjeve kvaliteta upravljanja; • ISO 9000: 2005 – pokrivaju osnovne koncepte; • ISO 9004: 2009 – fokusiraju se na to kako stvoriti kvalitetan sistem upravljanja te ga učiniti što efikasnijim;

³⁰ Tate J., „Software Process Quality Models: A comparative evaluation”, University of Durham, Department of Computer Science, 2013, str. 43.

	<ul style="list-style-type: none"> • ISO 19011: 2011 – utvrđuju vođenje vanjskih i unutarnjih revizija kvaliteta upravljanja.³¹
<p style="text-align: center;">SERVQUAL model</p>	<p>Uslužne kompanije i trgovci u početku su koristili SERVQUAL model. To je jedan od najvažnijih aspekata pružalaca usluga u slučaju mjerenja zadovoljstva korisnika kao paradigme najvišeg prioriteta. Organizacija koristi ovaj model za procjenu percepcije korisnika o kvalitetu usluge i njihovom nivou zadovoljstva. Analitičke tehnike i izvještavanje matrice prioriteta su ono gdje postoje nedostaci u zadovoljstvu usluge/korisnika i pozicioniranje u smislu ispunjavanja zahtjeva. Glavna zadaća pružalaca usluga je održavanje kvaliteta usluge kupaca, i to je ključni faktor za stvaranje lojalnosti kupaca, odnosa s korisnicima, profitabilnosti, motivacije te zadržavanja i smanjenja troškova. Pet je glavnih dimenzija modela kvaliteta usluge, a to su opipljivost, pouzdanost, odazvanost, sigurnost i empatija.³² Materijalna dobra (opipljivost) su fizičke prostorije, oprema, vanjski izgled trgovine i izgled osoblja. Pouzdanost je potencijal kompanije da pouzdano i tačno izvrši obećanu uslugu. Odgovornost je spremnost kompanije da pomogne kupcima i pruži brzu uslugu. Osiguranje ili sigurnost predstavljaju nivoi znanja i ljubaznosti zaposlenih i njihovu sposobnost da inspirišu povjerenje. Ova dimenzija također uključuje kompetentnost, ljubaznost i kredibilitet. Empatija podrazumijeva brigu i personalizovanu pažnju koju firma pruža svojim klijentima. Ova dimenzija također uključuje pristup, komunikaciju i razumijevanje korisnika.³³</p>

Izvor: Obrada autora

³¹ Perković, N., „Upravljanje kvalitetom primjenom ISO 9001 u industriji namještaja”, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, 2016., str. 15.

³² Obioma, O., „Servqual Model as Performance Evaluation Instrument for Small and Medium Sized Enterprises

(SME): Evidence from Customers in Nigeria”, European Scientific Journal, vol. 12, No. 28, 2016, str. 256.

³³ Karim, M., „SERVQUAL model for measuring customer satisfaction: an analysis of quantitative data”, Noble Academic Publisher, 2012, str. 119.

3.3. Upravljanje kvalitetom u reviziji

Kada se govori o međudnosu revizije i kvaliteta, može se govoriti o reviziji kvaliteta, i kvalitetu revizije. Revizija kvaliteta je aktivnost verifikacije koja ima za cilj procjenu stepena usklađenosti sa standardnom specifikacijom ili procedurom dizajna, proizvoda, procesa ili sistema. Revizija kvaliteta ima dva dijela, od kojih je jedan ispitivanje sistema unutar kojeg se proizvodi ili usluga stvaraju, a drugi je ispitivanje samih stavki. Prvi se zove revizija sistema kvaliteta, a drugi je revizija kvaliteta proizvoda ili usluge.³⁴

Služba finansijske revizije može se posmatrati kao neodvojivi dio sistema kontrole u svakoj zemlji sa modernom ekonomijom. Historijske okolnosti ukazuju na to da kada funkcije revizije oslabe, ne ispunjavajući očekivanja tržišta, uobičajena je sumnja da li sistem revizije funkcioniše efikasno, kao i da li pojedine revizorske kuće kvalitetno obavljaju svoj posao. Ova razmišljanja su opravdana kada se otkriju povrede u radu revizora. Kvalitet usluge finansijske revizije istražuje se već tri decenije, međutim, kako navodi Vijeće za finansijsko izvještavanje Velike Britanije, ne postoji jedinstvena definicija kvaliteta revizije. Ova tačka gledišta se može objasniti složenošću revizorske usluge: zbog trouglastih odnosa između revizora, revidiranih (klijenti) i korisnika trećih strana, usluga revizije mora ispuniti očekivanja svih uključenih interesnih grupa.³⁵

Koristi koje vanjska revizija može ostvariti od upravljanja kvalitetom opća su poboljšanja određenih aspekata, kao naprimjer:³⁶

- visoko kvalitetan i pravovremen revizijski rad;
- pouzdan izvještaj i rezultati revizije;
- povjerenje revidiranog subjekta i drugih interesnih strana u rezultate revizije;
- reputacija vanjske revizije;
- efikasnost, djelotvornost i ekonomičnost revizijskog procesa;
- kontinuirano učenje i unapređenje revizijskog rada i procesa;
- jasno definiran, saopćen i dokumentiran revizijski rad;
- odgovornost revizora na svim nivoima i veće zadovoljstvo korisnika revizijskim poslom, itd.

³⁴ <https://ccsuniversity.ac.in/bridge-library/pdf/Engg-ME-Total-Quality-Managemen-Branch-ME-Sem-8th-Unit-5-Quality-Audit-No-of-Lectures-2.pdf> (7. 3. 2023)

³⁵ Vaicekauskas, D., Mackevičius, J., „Developing a framework for audit quality management in audit firms”, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 75 (131), SKwP, Warszawa, 2014, str. 171.

³⁶ Pernar, L., Mijoč, I., Danić, D., „Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji”, *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, Vol. XXII, No. 1, 2016, str. 2.

Pored navedenog, važno je naglasiti i to da, prema Međunarodnom standardu upravljanja kvalitetom 1 u finansijskoj reviziji, način odgovora na rizike koji se pojavljuju u ovoj oblasti je sljedeći:³⁷

- Utvrditi ciljeve u pogledu kvaliteta:
 - Neophodno je iskristalisati obavezne ciljeve u vezi s kvalitetom zasnovane na izlaznim vrijednostima;
 - Svako društvo za sebe postavlja dodatne ciljeve u pogledu kvaliteta za koje smatra da ih je neophodno ostvariti radi ispunjenja ciljeva sistema za upravljanje kvalitetom.
- Prepoznati i procijeniti rizike u vezi s kvalitetom:
 - Društvo razumije uslove, događaje, okolnosti, postupanje ili nepostupanje koji bi se mogli negativno odraziti na ostvarenje ciljeva u vezi s kvalitetom;
 - Društvo se fokusira na svoju prirodu i okolnosti, te na vrstu angažmana i okolnosti u kojima ih vrši.
- Osmisliti i realizirati odgovarajuće odgovore:
 - Društvo osmišljava i realizira odgovarajuće odgovore na rizike u pogledu kvaliteta.

Na samom kraju ovog dijela važno je napomenuti da i Međunarodni revizijski standardi tretiraju kvalitet u reviziji, iako se vremenom mijenjaju („upravljanje kvalitetom za društva koja vrše reviziju ili uvide u finansijske izvještaje, odnosno ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja ili pružanja srodnih usluga”).³⁸ Nezavisno od izmjena, revizijski standardi precizno definišu važnost upravljanja kvalitetom, kao neizostavne stavke u revizijskom poslu.

3.4. Odrednice kvaliteta u reviziji

U nastavku biti će elaborirane neke od osnovnih odrednica kvaliteta u reviziji, koje će u nastavku rada biti ispitivane i u empirijskom dijelu.

Sljedeće politike unutar revizijske institucije pomažu osigurati da se uvedu prakse i procedure koje olakšavaju da se revizijski zadaci i rezultati obave kompetentno i efikasno:

³⁷ IAASB, „Uvod u MUSK1 – Upravljanje kvalitetom za društva koja vrše reviziju ili uvide u finansijske izvještaje, odnosno ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja ili pružanja srodnih usluga”, Profil standarda, 2020, str. 3.

³⁸ IAASB. „Uvod u MRevS 220 (izmijenjeno izdanje) Upravljanje kvalitetom za reviziju finansijskih izvještaja”, Profil standarda, 2020, str. 2.

I Priručnici i upute

1. donijeti osnovne politike i standarde koji određuju kako revizijske zadatke planirati, izvršavati i o njima izvještavati
2. izraditi priručnike, druge pisane upute i smjernice koje se tiču provedbe revizije te ih obznanimi osoblju koje će na osnovu njih obavljati zadatke

II Zapošljavanje kompetentnih

1. zapošljavati osobe prikladnih kvalifikacija, vještina, kompetencija i sklonosti prema revizijskom radu
2. zaposlenike treba obučavati (formalno i u poslu) i razvijati njihove vještine da ih se osposobi za efikasno obavljanje njihovih dužnosti i za razvoj profesionalne karijere
3. osigurati da se na revizijske zadatke raspoređi dovoljan broj ljudi s odgovarajućim kompetencijama; utvrditi manjkavosti u vještinama i kompetencijama kako bi se mogle planirati pojedine revizije, uključujući mogućnost angažovanja vanjskih stručnjaka

III Mjerila i upute vezane za politike upravljanja kvalitetom

1. pravilno delegiranje, usmjeravanje, nadzor i kontrolu rada treba obavljati na takav način da pruža razumnu sigurnost i da se planiranje revizije, izvođenje i izvještavanje provode cjelovito; provesti pravilno saopćavanje procesa za upravljanje kvalitetom zainteresovanima u organizaciji kako bi se osiguralo razumijevanje revizijskih zadataka i postupalo prema njima
2. usvojiti odobrene programe rada i planove koji jasno opisuju revizijske ciljeve, metode, zaduženja, budžet, potrebne ekspertize, terminski plan i raspored zaposlenika
3. procedure za izvođenje revizijskih zadataka treba koristiti tako da se osigura njihova usklađenost s politikama, standardima i metodologijama i, gdje je moguće, koristiti se računarskim alatima koji pomažu revizorima u provođenju tih procedura
4. revizijske dokaze treba podupirati jasna i koncizna dokumentacija
5. oblik, način i procedure izvještavanja trebaju biti u skladu sa zakonom i politikama institucije
6. uvesti pravilnu zaštitu, pristup i postupke za korištenje datotekama kako bi se osigurala njihova pouzdanost i pravilno čuvanje
7. osigurati prikladan prostor za revizore, da imaju odgovarajuće radne uslove i radno okruženje

IV Kontinuirano učenje i napredovanje

1. u skladu s Limskom deklaracijom i revizijskim načelima, revizijske metode (naročito za finansijsku reviziju) treba stalno ažurirati u skladu s razvojem nauka i tehnika koje se odnose na finansijski menadžment. Slično, za reviziju uspješnosti, revizijske metode treba ažurirati u skladu s razvojem na području prikupljanja podataka i tehnika analize informacija
2. revizijsko osoblje treba ohrabriti da dopunjava profesionalne kvalifikacije i znanje. U nekim državama privatne/javne revizijske organizacije zahtijevaju od svojih zaposlenih da godišnje provedu izvjestan broj sati na seminarima i drugim oblicima edukacije
3. djelotvornost i efikasnost internih standarda i procedura trebalo bi periodično prekontrolisati da se otklone slabosti i učine poboljšanja. Takav kontinuirani proces poboljšanja pomogao bi osigurati da se sistem kvaliteta stalno razvija u dobrom smjeru
4. uvesti benchmarking i druga mjerila uspješnosti za praćenje svog rada u određenom periodu i poređenje s uspješnošću poslovanja drugih sličnih institucija
5. kontakti i česta komunikacija institucije vanjske revizije i drugih lokalnih ili međunarodnih profesionalnih tijela na području revizije ili srodnih područja pomogli bi u držanju koraka sa savremenim razvojem revizijske struke. Revizijska institucija treba i sama doprinijeti razvoju struke kroz aktivno učešće na stručnim skupovima u zemlji i inozemstvu, posebno u organizaciji stručnih udruženja

V Funkcije podrške

1. organizacijska struktura revizijske institucije treba imati odgovarajuće funkcije podrške, kao što je IT, metodologija, finansije i administracija, ljudski resursi, međunarodni poslovi – zavisno od veličine, zakonodavstva, socijalnih, ekonomskih i drugih relevantnih uslova – kako bi se osiguralo njeno efikasno funkcionisanje u skladu s utvrđenom misijom
2. uvesti odgovarajuću tehnološku i drugu infrastrukturu koja će podržati revizijske alate i tehnike koje revizori koriste u svom radu.³⁹

3.5. Standardi kvaliteta u reviziji

Međunarodni standardi revizije (ISA) primjenjuju se pri reviziji finansijskih izvještaja opće namjene. Radi se o finansijskim izvještajima koje je uprava klijenta revizije odobrila za objelodanjivanje. Međunarodni standardi revizije sadrže:⁴⁰

³⁹ Pernar L., Mijoč I., Danić D., „Načela i postupci upravljanja kvalitetom revizijskih procesa u eksternoj reviziji”, Revizija, 2015, str. 6.

⁴⁰ Gavrić, S., „Standardi revizije”, Univerzitet za poslovne studije, Banja Luka, 2016, str. 16.

- osnovne principe (pravila) i suštinske postupke;
- relevantne smjernice u obliku objašnjenja i drugog materijala, što uključuje i dodatke.

Da bi se održao kvalitet u reviziji, neophodno je poštovati sljedećih osam međusobno povezanih komponenti.

Slika 1. Međunarodni standardi kontrole kvaliteta u reviziji



Izvor: IAASB, „Uvod u MUSK1 – Upravljanje kvalitetom za društva koja vrše reviziju ili uvide u finansijske izvještaje, odnosno ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja ili pružanja srodnih usluga”, Profil standarda, 2020, str. 2.

Nosioci kvaliteta u reviziji su:

- uspostavljena kultura o važnosti revizije (investiranje i vrednovanje visokog kvaliteta revizije, obezbjeđivanje sredstava za razmatranje specifičnih pitanja, uspostavljanje nagradnih sistema za zaposlene koji promovišu lične vještine koje obezbjeđuju visok kvalitet revizije i sl.);
- vještine i kvalifikacije revizora (adekvatno upoznavanje sa poslovanjem klijenata, pridržavanje principa revizije i etičkih vrijednosti, pokazivanje profesionalnog skepticizma u radu, obezbjeđivanje obuke za asistente u reviziji i sl.);
- efikasnost procesa revizije (metodologija i instrumenti revizije su adekvatno strukturirani, obezbijeđen okvir za efikasno i efektivno prikupljanje dovoljno relevantnih i pouzdanih dokaza, obezbijeđen adekvatan nadzor nad radom revizora i sl.);

- pouzdanost i korisnost revizorskog izvještaja (jasno i nedvosmisleno izražavanje mišljenja o finansijskim izvještajima, postojanjem eventualnih prijetnji na nezavisnost revizora i sl.).⁴¹

Za kontrolu kvaliteta u VRI relevantni su INTOSAI standardi, prevashodno ISSAI 140, prema kojem se „Smjernice i standardi za kontrolu kvaliteta na nivou pojedinačnog angažmana” mogu naći u:

- Finansijska revizija: ISSAI 2220 i ISSAI 2620 (nude zahtjeve u pogledu kontrole kvaliteta za finansijske revizije);
- Revizija učinka: ISSAI 3000/79 (uspostavlja zahtjeve i ISSAI GUID 3910/100–108 pruža smjernice u pogledu kontrole kvaliteta za revizije učinka);
- Revizija usklađenosti: ISSAI 4000/80 – 88 (pružaju smjernice u pogledu kontrole kvaliteta za revizije usklađenosti).⁴²

3.6. Vrste kontrole kvaliteta u reviziji

Postoje tri faze kontrole kvalitete u reviziji, a to su:

- Kontrola kvaliteta u fazi planiranja revizije – U skladu s godišnjim planom revizija, vođa revizorskog tima će, u saradnji sa revizorskim timom, pripremiti planske dokumente revizije za svaku pojedinačnu reviziju koja treba da se provede. Svrha planiranja revizije je da se potpuno dokumentuju svi revizorski zadaci i osigura primjena ISSAI-ja u fazi planiranja. Za blagovremenu izradu planskih dokumenata te njihovu usklađenost sa Vodičem za reviziju, odnosno standardima revizije, odgovoran je vođa revizorskog tima. Planske dokumente potpisuje vođa revizorskog tima, a navedene dokumente pregleda te ako je potrebno modifikuje i svojim potpisom odobrava odgovorni revizor;
- Kontrola kvaliteta u fazi izvršenja revizije – Odgovorni revizor prije početka faze izvršenja revizije treba osigurati da:
 - svi članovi revizorskog tima, kao i druga lica koja su uključena u reviziju, razumiju plan revizije u cjelini i zadatke koji su im dodijeljeni;
 - svako lice koje je uključeno u reviziju ima potrebna znanja, obuke i vještine za realizaciju dodijeljenih zadataka;
 - ne postoji sukob interesa ili bilo koji drugi faktor koji može dovesti lice uključeno u reviziju u konfliktnu situaciju ili da na bilo koji način naruši

⁴¹ Bonić, Lj., Đorđević, M., „Kontrola kvaliteta i javni nadzor eksterne revizije”, *Ekonomске teme*, 51(2), 2013, str. 341.

⁴² ISSAI 140 – Kontrola kvaliteta za vrhovne revizijske institucije, <https://www.vrifbih.ba/issai-40-kontrola-kvaliteta-za-vri/?lang=hr> (31. 3. 2023)

principe nezavisnosti, objektivnosti i kompetentnosti lica uključenih u reviziju.

Voda revizorskog tima odgovoran je da u fazi izvršenja revizije osigura:

- usmjeravanje svih aktivnosti i svih učesnika u reviziji;
- pregled nad aktivnostima i učesnicima u reviziji;
- pregled obavljenog posla, dokumentacije koja potkrepljuje planirane aktivnosti i nalaza/zaključaka koje su revizori utvrdili u obavljanju dodijeljenih zadataka.
- Kontrola kvaliteta u fazi izvještavanja o reviziji – Izvještavanje subjekta revizije, vlade, parlamenta i drugih korisnika finansijskih izvještaja o provedenoj reviziji će se vršiti putem izvještaja o reviziji. Izvještavanje se može, u skladu sa konkretnim okolnostima, vršiti i putem pisama/memoranduma rukovodstvu i/ili drugim odgovornim licima subjekta revizije. Izvještaji o reviziji će biti napisani u skladu sa usvojenom metodologijom, koja je u svemu usaglašena sa zahtjevima ISSAI-ja. Sadržaj izvještaja o reviziji je u standardnom formatu i propisan metodologijom i internim aktom. Mišljenje generalnog revizora će biti izraženo u formi i na način kako izražavanje mišljenja zahtijevaju ISSAI standardi. Standardni format mišljenja treba biti u skladu sa onim što je propisano metodologijom i internim aktom.⁴³

Osiguranje kvaliteta revizije (hladni pregled) je pregled koji se obavlja po okončanju revizije. Ovo može biti pregled pojedinačnih revizija s ciljem procjenjivanja efikasnosti kontrole kvaliteta revizije. Osiguranje kvaliteta je proces procjene koji se fokusira na funkcionisanje sistema kontrole kvaliteta i upravljanja kvalitetom revizije. Ovakav pregled obavlja osoba koja je nezavisna od revizije koja je predmet pregleda. Osiguranje kvaliteta obavezno uključuje pregled pojedinačnih revizija.

Svrha osiguranja kvaliteta je da utvrdi koje kontrole su trebale biti implementirane u revizijama, način na koji su ove kontrole bile implementirane, da procijeni moguće nedostatke u kontrolama i ostale načine za poboljšanje sistema kvaliteta revizije i uopšte cjelokupnog procesa budućih revizija.⁴⁴

⁴³ VRI u Bosni i Hercegovini, Radna grupa i SNAO konsultanti, „Vodič za kontrolu kvaliteta finansijske revizije i revizije usklađenosti”, Sarajevo, 2016, str. 13.

⁴⁴ Ibidem, str. 19.

4. KONTROLA KVALITETA FINANSIJSKE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU FBiH

Načini upravljanja kvalitetom finansijske revizije u javnom sektoru FBiH tema su četvrtog poglavlja u ovom radu. Također, u ovom dijelu govori se o zakonskoj regulativi finansijske revizije u javnom sektoru FBiH, te se govori o primjeni priručnika, međunarodnih, etičkih standarda vezanih za kontrolu finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.

4.1. Način upravljanja kvalitetom finansijske revizije u javnom sektoru FBiH

Finansijska revizija je segment koji je nezaobilazan u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine. Na kvalitetu u ovom dijelu neminovno je insistirati i raditi na kontinuiranom poboljšanju i usavršavanju kako bi došlo do boljeg stanja i boljih uslova u samoj reviziji. U prethodnom poglavlju govorilo se o tome kako se kvalitet formira i kako se kvalitet održava u sektoru finansijske revizije. U ovom dijelu važno je napraviti osvrt na javni sektor u Federaciji Bosne i Hercegovine.

Kada se govori finansijskoj reviziji u javnom sektoru FBiH, prije svega potrebno je spomenuti vrhovnu revizorsku instituciju koja se bavi ovom oblasti, a to je Ured za reviziju institucija u FBiH, koja provodi revizije i osigurava njihov kvalitet.

Osnovna misija Ureda je da bude nezavisni vrhovni autoritet FBiH i pokretač promjena u životima građanki i građana, tako što svojim radom unapređuje sistem finansijskog upravljanja i kontrole kvaliteta, te doprinosi većoj odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru. Vizija predstavlja provođenje revizije shodno INTOSAI-jevom Okviru profesionalnih objava, fokusirajući se na aktuelne teme, te pravovremenim i aktuelnim izvještavanjem Ured za reviziju želi stvoriti nove vrijednosti u društvu i podsticati zakonitost, efikasnost i uspješnost u javnom sektoru u FBiH.⁴⁵

Prema Vodiču za kontrolu kvaliteta finansijske revizije i revizije usklađenosti: „Kontrola kvaliteta je osnovni nivo sistema kontrole kvaliteta i predstavlja kontrolu kvaliteta na nivou revizorskog tima. Ova kontrola se vrši na način da vođa tima obavlja kontrolu članova tima, a odgovorni revizor kontroliše rad revizorskog tima. Ona podrazumijeva tzv. „ispravno postupanje iz prve“ (engl. getting it right the first time), što je moguće ostvariti uključivanjem revizorskih procedura i procesa kvaliteta u operativni revizorski rad u svim fazama revizije (planiranje, izvršenje i izvještavanje). Nezavisni interni pregled – vrući pregled podrazumijeva kontrolu kvaliteta nezavisne osobe koja nije učestvovala u procesu revizije koju pregleda. Nezavisni interni pregled uspostavlja se kako bi se osiguralo da je

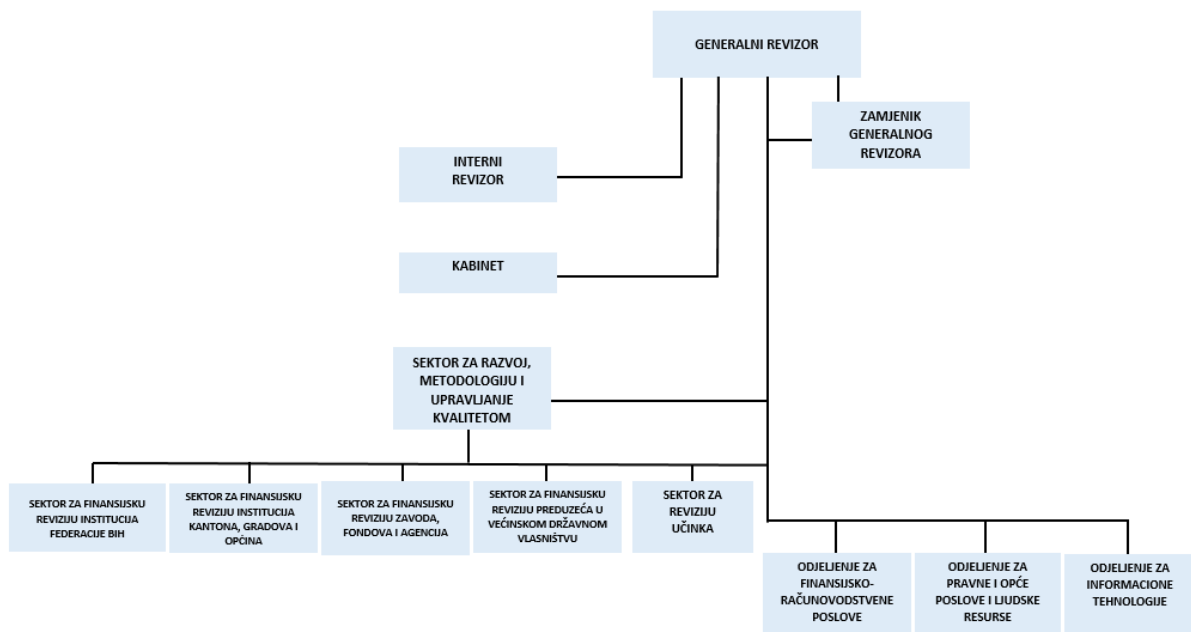
⁴⁵ <https://www.vrifbih.ba/organizacijska-shema-ureda/?lang=hr> (7. 3. 2023)

proces revizije ispravno vođen i da procedure kontrole kvaliteta djeluju efikasno. Ovaj pregled vrši se po odabranom uzorku revizija koje su u toku, a koje su kompleksne, značajne i/ili rizične. Osoba koja vrši nezavisni interni pregled nije odgovorna za ukupni proces revizije budući da takva odgovornost pripada odgovornom revizoru.

Osiguranje kvaliteta – hladni pregled podrazumijeva nezavisnu procjenu procedura kontrole kvaliteta i nezavisnog internog pregleda radi unapređenja cjelokupnog procesa revizije. Ovu kontrolu kvaliteta vrši nezavisna osoba ili tim, koji nisu učestvovali u procesu revizije koju pregledaju, niti u nezavisnom internom pregledu. Osiguranje kvaliteta predstavlja isključivo hladni pregled.”⁴⁶

U Uredu za reviziju je, shodno međunarodnoj praksi, uspostavljena zasebna organizaciona jedinica u čijoj je nadležnosti upravljanje kvalitetom. Radi se o Sektoru za razvoj, metodologiju i upravljanje kvalitetom, koji obuhvata finansijsku reviziju i reviziju učinka.

Slika 2. Organizaciona šema Ureda za reviziju institucija u FBiH



Izvor: <https://www.vrifbih.ba/organizacijska-shema-ureda/?lang=hr> (7. 3. 2023)

⁴⁶ VRI u Bosni i Hercegovini, Radna grupa i SNAO konsultanti, “Vodič za kontrolu kvaliteta finansijske revizije i revizije usklađenosti”, Sarajevo, 2016., str. 4.

4.2. Zakonska regulativa finansijske revizije u javnom sektoru FBiH

Zakoni koji se odnose na finansijsku reviziju u FBiH.

- Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine – „Službene novine Federacije BiH“, broj 22, 2006.
- Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine – „Službene novine FBiH“, broj 15/2021. Prema ovom zakonu, propisi iz oblasti računovodstva i revizije koji se u smislu ovog zakona primjenjuju u Federaciji podrazumijevaju: Međunarodne računovodstvene standarde (MRS), Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja (MSFI), Međunarodni standard finansijskog izvještavanja za mala i srednja preduzeća (MSFI za MSP), Međunarodne standarde revizije (MSR), Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (MRSJS), Konceptualni okvir za finansijsko izvještavanje, Kodeks etike za profesionalne računovođe (u daljnjem tekstu: Kodeks) i prateća uputstva, objašnjenja i smjernice, kao i naknadne izmjene tih standarda i povezana tumačenja te buduće standarde i povezana tumačenja koje donosi Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (OMRS) i sva prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi Međunarodna federacija računovođa (MFR), prevedene i objavljene u skladu s propisom o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine.

U poglavlju 5 napravit će se analiza i osvrt na navedene zakone koji tretiraju finansijsku reviziju i kvalitet u reviziji u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine.

4.3. Primjena priručnika, međunarodnih i etičkih standarda u vezi s kontrolom finansijske revizije u javnom sektoru FBiH

Pored zakona koji su predočeni u prethodnom dijelu, važno je navesti da postoje i interni priručnici, etički standardi, kao i međunarodni standardi koji se primjenjuju u finansijskoj reviziji u javnom sektoru FBiH, u skladu sa Zakonom o reviziji institucija u FBiH. Svi oni objavljeni su na internet-stranici Ureda za reviziju, čime je osigurana transparentnost.

Pored zakona, važno je navesti:

- **INTOSAI Okvir** koji je Ured za reviziju institucija u FBiH usvojio **Odlukom o usvajanju i objavi INTOSAI Okvira profesionalnih objava**, koji se sastoji od:
 - **INTOSAI Profesionalnih objava**
 - INTOSAI-P 1 – Limska deklaracija
 - INTOSAI-P 10 – Meksička deklaracija
 - INTOSAI-P 12 – Vrijednosti i koristi vrhovnih revizijskih institucija – pokretanje promjena u životima građana
 - INTOSAI-P – 20 – Principi transparentnosti i odgovornosti

- ISSAI 130 – Etički kodeks
- ISSAI 140 – Kontrola kvaliteta za vrhovne revizijske institucije
- ISSAI 150 – Kompetencije revizora
- ISSAI 100 – Osnovni principi revizije javnog sektora
- ISSAI 200 – Principi finansijske revizije
- ISSAI 300 – Principi revizije učinka
- ISSAI 400 – Principi revizije usklađenosti
- GUID 1951 – Smjernice za razvoj puteva profesionalnog razvoja revizora
- ISSAI 2000 – Primjena standarda finansijske revizije
- ISSAI 2900 – Smjernice za standarde finansijske revizije
- ISSAI 3000 – Standard revizije učinka
- GUID 3910 – Temeljni pojmovi revizije učinka
- GUID 3920 – Proces revizije učinka
- GUID 4900 – Smjernice o autoritetima i kriterijima koje treba uzeti u obzir prilikom ispitivanja aspekata pravilnosti i ispravnosti u reviziji usklađenosti
- GUID 5100 – Smjernice za reviziju informacionih sistema
- GUID 5260 – Upravljanje javnom imovinom
- GUID 5270 – Smjernice za prevenciju korupcije
- GUID 5320 – Smjernice za reviziju učinka privatizacije
- GUID 9030 – Dobre prakse za nezavisnost vrhovnih revizijskih institucija
- GUID 9040 – Dobre prakse za transparentnost vrhovnih revizijskih institucija
- **INTOSAI deklaracije:**
 - Rio deklaracija 2022. godine
 - Moskovska deklaracija 2019. godine
 - Abu Dhabi deklaracija 2016. godine
- **UN Rezolucija A/66/209 – Promovisanje efikasnosti, odgovornosti, efektivnosti i transparentnosti javne uprave jačanjem vrhovnih revizorskih institucija**
- **Etički kodeks Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine**
- **Strategije razvoja**
- **Plan i program rada Ureda za reviziju institucija u FBiH**

U kontekstu navedenog važno je napomenuti Profesionalnu ocjenu rada vrhovnih revizorskih institucija SIGMA-e. Riječ je o okviru koji su napravili nezavisni stručnjaci koji su ocjenjivali rad ureda za reviziju u BiH u različitim oblastima, između ostalog, i u oblasti kontrole kvaliteta. Prema ovoj nezavisnoj procjeni: „uredi za reviziju napreduju i postali su zrele institucije, spremne da se konstantno nadograđuju i nižu nove uspjehe. Svoju praksu razvijaju shodno očekivanjima međunarodnih standarda, pružajući visok kvalitet rada, čime

su 'prakse jedne od najjačih u regiji.'⁴⁷ Zaključak tima iz 2020. godine jeste da Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine radi svoj posao adekvatno, predano i vrijedno, u cilju anuliranja bilo kakvih nedostataka i u cilju maksimalnog poštovanja zakonskih propisa u svrhu postizanja najvećeg nivoa kvaliteta.

⁴⁷ Swarbrick, A., Vrolijk, J., Salgrave, M., „SIGMA – Profesionalna ocjena rada (Peer Review) vrhovnih revizijskih institucija”, 2020, str. 67.

5. KOMPARATIVNA ANALIZA VRI U FBIH SA VRI U DRUGIM DRŽAVAMA U REGIONU

U nastavku ovog poglavlja izvršit će se analiza vrhovnih revizorskih institucija i njihovih zakonskih propisa, iz Federacije BiH, Republike Hrvatske, Republike Srbije i Republike Crne Gore. Analiza nije obuhvatila ostale vrhovne revizorske institucije u BiH s obzirom na to da je njihovo zakonsko uređenje slično. Na bazi navedenih analiza napravit će se komparativno poređenje.

5.1. Vrhovna revizorska institucija u FBiH

Finansijska revizija koja se provodi u Federaciji Bosne i Hercegovine regulisana je Zakonom o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine FBiH“ broj 22/06). U nastavku će biti posebno razmatrana revizija u Federaciji, a ovaj nivo revizije odabran je za analizu uvažavajući da je zakonsko uređenje slično nivou entiteta Republika Srpska i državnom uređenju, odnosno nivou Bosne i Hercegovine. Unutar zakona su, na samom početku, definisani osnovni pojmovi. Zakonom je definisan način rada Ureda za reviziju institucija, njegov cilj i pravac djelovanja. Prema Zakonu, vrhovna institucija za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine je Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine. Ured za reviziju nadležan je za:⁴⁸

- a) finansijske revizije;
- b) revizije učinka;
- c) druge specifične revizije.

Prema članu 11. Zakona, nadležnost Ureda za reviziju uključuje:⁴⁹

- Parlament Federacije Bosne i Hercegovine;
- Predsjednika Federacije Bosne i Hercegovine;
- Vladu Federacije Bosne i Hercegovine i ministarstva Vlade Federacije Bosne i Hercegovine;
- vanbudžetska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom;
- javne fondove, zavode i agencije;
- skupštine i vlade kantona na teritoriju Federacije Bosne i Hercegovine;
- općine na teritoriji Federacije Bosne i Hercegovine;
- sve budžetske institucije koje se direktno finansiraju iz budžeta koje usvajaju parlament, skupštine kantona i općinska vijeća;

⁴⁸ Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, „Službene novine FBiH“, broj 22/06, čl. 8.

⁴⁹ Ibidem, čl. 11.

- vanbudžetska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom;
- sredstva koja su kao zajam ili grant za Bosnu i Hercegovinu osigurana nekoj instituciji ili projektu u Federaciji Bosne i Hercegovine od međunarodnih tijela i organizacija;
- sredstva osigurana iz budžeta bilo kojoj drugoj instituciji, organizaciji ili tijelu.

Generalni revizor rukovodi Uredom za reviziju i odgovoran je za dužnosti i ovlaštenja data Uredu za reviziju prema ovom zakonu.

Kroz Zakon je posebno istaknuto koliko je važno adekvatno planirati reviziju. Također, regulisan je način izbora revizora, kao i prenos nadležnosti i trajanje mandata. Pored toga, utvrđena su prava zaposlenika:⁵⁰

- a) na izbjivanje i pravo nastavljanja s radom na istim ili sličnim poslovima po proteku izbjivanja, u skladu s internim aktom;
- b) na plaću i naknadu u skladu s ovim zakonom i Pravilnikom o plaćama i naknadama;
- c) na poticanje i podršku za napredovanje u karijeri i profesionalnom razvoju, putem obuke i na druge načine;
- d) na zaštitu fizičkog i moralnog integriteta od strane države dok obavljaju svoje službene dužnosti;
- e) biti tretirani od svojih pretpostavljenih s poštovanjem njihovog ljudskog dostojanstva;
- f) na utemeljivanje i pridruživanje sindikatu ili profesionalnom udruženju, shodno Zakonu;
- g) na fer i jednak tretman rukovodioca, bez obzira na spol, nacionalnost, socijalno porijeklo, prebivalište, religiju, politička ili druga uvjerenja, bračni ili drugi status, dob, imovinu, invaliditet (hendikep) ili drugo.

U kontekstu kvaliteta revizije, definisani su sljedeći pojmovi:⁵¹

- „**kvalitet**“ je nivo do kojeg su revizorski procesi obavljeni, uključujući i pripremu revizorskih izvještaja, u skladu s važećim revizorskim standardima, pravilima i važećim propisima;
- „**sistem kontrole kvaliteta**“ je set uspostavljenih, koordiniranih aktivnosti koje trebaju osigurati rad Ureda za reviziju u skladu s važećim revizorskim standardima, pravilima i važećim propisima;
- „**osiguranje kvaliteta**“ predstavlja procjenu primjene i funkcionisanja predviđenog sistema i mjera sistema kontrole kvaliteta.

⁵⁰ Ibidem, Čl. 30.

⁵¹ Ibidem, Čl. 2.

Ured za reviziju odgovoran je za implementaciju sistema kontrole kvaliteta kojim će se u revizorskom radu osigurati pridržavanje revizorskih standarda, pravila i propisa, uključujući i mehanizme osiguranja kvaliteta za revizorski posao.

5.2. Vrhovna revizorska institucija u Republici Hrvatskoj

Od svih analiziranih država u ovom poglavlju poseban naglasak treba staviti na Republiku Hrvatsku, koja je jedina država članica Evropske unije. Finansijsku reviziju javnog sektora u Republici Hrvatskoj vrši Državni ured za reviziju Republike Hrvatske. Zakonom o Državnom uredu za reviziju Republike Hrvatske definisani su subjekti revizije, a to su:⁵²

- jedinice državnog sektora;
- jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave;
- pravna lica koje se finansiraju iz budžeta;
- pravna lica kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravna lica u vlasništvu Republike Hrvatske ili jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave;
- društva i druga pravna lica u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima i/ili odlučujući uticaj u upravljanju;
- pravna lica (kćeri) koja osnivaju pravna lica čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave;
- pravna lica koja sredstva za rad osiguravaju iz obaveznih doprinosa, članarina ili drugih prihoda propisanih zakonom;
- političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na način kako je propisano zakonom kojim se uređuje finansiranje političkih aktivnosti;
- pravna lica u Republici Hrvatskoj koja koriste sredstva Evropske unije, međunarodnih finansijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za finansiranje javnih potreba.

Državnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor.⁵³ Zakonom su propisane obaveze glavnog državnog revizora, te njegova ovlaštenja, nadzor i način izvještavanja:⁵⁴

- organizuje rad Državnog ureda za reviziju;

⁵² Zakon o Državnom uredu za reviziju Republike Hrvatske, NN 25/19, čl. 9.

⁵³ Ibidem, čl. 14.

⁵⁴ Ibidem, čl. 16.

- predstavlja i zastupa Državni ured za reviziju;
- donosi statut i druge unutarnje normativne akte Državnog ureda za reviziju;
- donosi strateški plan Državnog ureda za reviziju;
- donosi godišnji program i plan rada Državnog ureda za reviziju;
- donosi prijedlog godišnjeg finansijskog plana Državnog ureda za reviziju;
- izvještava Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju;
- predlaže Hrvatskom saboru zamjenika glavnog državnog revizora;
- odlučuje o primanju na rad, prestanku rada i rasporedu zaposlenika;
- nadzire provedbu Zakona o Državnom uredu za reviziju i drugih unutarnjih normativnih akata;
- nadzire izvršavanje poslova i poduzima mjere za osiguravanje učinkovitosti rada Državnog ureda za reviziju.

Također, zakonom je propisano i to kako se ovlašteni revizori razrješavaju dužnosti. Pored navedenog, propisani su i načini saradnje ovog ureda sa drugim tijelima.

5.3. Vrhovna revizorska institucija u Republici Srbiji

Srbija je također država koja ima specifične zakone iz oblasti javne revizije. Na čelu javne revizije u Republici Srbiji nalazi se Državna revizorska institucija, koja obavlja posao revizije, a, između ostalog, i kontrole kvaliteta javne revizije. Riječ je o instituciji koja je nezavisan i samostalan državni organ. Način rada ove institucije propisan je Zakonom o državnoj revizorskoj instituciji Republike Srbije.

Zakonu su jasno navedene nadležnosti ove institucije:⁵⁵

1. planira i obavlja reviziju, u skladu sa zakonom;
2. donosi podzakonske i druge akte radi provođenja ovog zakona;
3. podnosi izvještaje;
4. zauzima stavove i daje mišljenja, kao i druge oblike javnih saopštenja u vezi s primjenom i provođenjem pojedinih odredbi ovog zakona;

⁵⁵ Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, „Službeni glasnik RS“, br. 101/2005, 54/2007, 36/2010 i 44/2018, čl. 5.

5. po potrebi i u skladu sa svojim mogućnostima, pruža stručnu pomoć Skupštini, Vladi Republike Srbije i drugim državnim organima o pojedinim značajnim mjerama i važnim projektima, na način kojim se ne umanjuje nezavisnost institucije;
6. može da daje savjete korisnicima javnih sredstava;
7. može davati primjedbe na radne nacрте prijedloga zakonskih tekstova i drugih propisa i može davati mišljenja o pitanjima iz oblasti javnih finansija;
8. može da daje preporuke za izmjene važećih zakona na osnovu informacija do kojih je došla u postupku obavljanja revizije, a odnose se na to da proizvode ili mogu proizvesti negativne posljedice ili dovode do neplaniranih rezultata;
9. usvaja i objavljuje standarde revizije u vezi s javnim sredstvima koji se odnose na izvršavanje revizijske nadležnosti institucije, na priručnike za reviziju i na drugu stručnu literaturu od značaja za unapređenje revizorske struke;
10. utvrđuje program obrazovanja i ispitni program za sticanje zvanja državni revizor i ovlašteni državni revizor, organizuje polaganje ispita za sticanje revizorskih zvanja državni revizor i ovlašteni državni revizor i vodi Registar lica koja su stekla ova zvanja;
11. utvrđuje kriterije i vrši nostrifikaciju stručnih zvanja iz nadležnosti institucije stečenih u inostranstvu;
12. sarađuje s međunarodnim revizorskim i računovodstvenim organizacijama u oblastima koje se odnose na računovodstvo i reviziju u okviru javnog sektora;
13. obavlja druge poslove utvrđene zakonom.

Zakonom je propisano da je predmet revizije, odnosno djelokrug rada ove institucije sljedeći:

1. primanja i izdaci u skladu s propisima o budžetskom sistemu i propisima o javnim prihodima i rashodima;
2. finansijski izvještaji, finansijske transakcije, obračuni, analize i druge evidencije i informacije subjekata revizije;
3. pravilnost poslovanja subjekata revizije u skladu sa zakonom, drugim propisima i datim ovlaštenjima;
4. svrsishodnost raspolaganja javnim sredstvima u cijelosti ili u određenom djelu;
5. sistem finansijskog upravljanja i kontrole budžetskog sistema i sistema ostalih organa i organizacija koje su subjekt revizije institucije;
6. sistem internih kontrola, interne revizije, računovodstvenih i finansijskih postupaka kod subjekta revizije;
7. akta i radnje subjekta revizije koje proizvode ili mogu proizvesti finansijske efekte na primanja i izdatke korisnika javnih sredstava, imovinu države, zaduživanje i davanje garancija, kao i na svrsishodnu upotrebu sredstava kojima raspolažu subjekti revizije;

8. pravilnost rada organa rukovođenja, upravljanja i drugih odgovornih lica nadležnih za planiranje, izvođenje i nadzor poslovanja korisnika javnih sredstava;
9. druge oblasti predviđene posebnim zakonima.⁵⁶

Subjekti revizije su apriori direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava. Sama institucija je organizovana na sljedeći način: ima predsjednika, potpredsjednika, savjet, revizorske službe i prateće službe.⁵⁷ Zakonom je definisan način sticanja revizorskih zvanja, te mandat navedenih organa institucije. Pored toga, propisan je način obavljanja revizije, standardi i program revizije, te način početka i okončanja revizije. Način izvještavanja, te uslovi za rad institucije, također su definisani ovim zakonom. U kontekstu kvaliteta, u čl. 50 stoji: Institucija je dužna da obezbijedi sistem kontrole kvaliteta svoga rada u skladu s važećim međunarodnim revizorskim standardima kontrole kvaliteta.⁵⁸

5.4. Vrhovna revizorska institucija u Republici Crnoj Gori

U Crnoj Gori je na snazi Zakon o državnoj revizorskoj instituciji (DRI), u kojem je definisan rad institucije i subjekti revizije za ovu instituciju.⁵⁹ Zakonom je određeno da institucija:

- a) vrši ispitivanje dokumenata, transakcija, sistema unutrašnje kontrole i unutrašnje revizije, računovodstvenih i finansijskih postupaka i drugih evidencija subjekata revizije u cilju utvrđivanja da li su finansijski izvještaji istiniti, objektivni i sastavljeni u skladu sa prihvaćenim računovodstvenim standardima;
- b) vrši utvrđivanje pravilnosti finansijskih i drugih radnji subjekata revizije u cilju vrednovanja usklađenosti sa važećim zakonima i drugim propisima;
- c) utvrđuje uspješnost ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih finansijskih transakcija, programa, projekata, korištenja ljudskih, finansijskih i drugih resursa subjekata revizije, kao i efekte ostvarenih ciljeva i rezultata u odnosu na planirane.⁶⁰

Zakonom je utvrđeno da Državna revizorska institucija Crne Gore izvještava Skupštinu i Vladu:⁶¹

- a) podnošenjem godišnjeg izvještaja;
- b) podnošenjem posebnih izvještaja;

⁵⁶ Ibidem, čl. 9.

⁵⁷ Ibidem, čl. 13.

⁵⁸ Ibidem, čl. 50.

⁵⁹ Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, „Službeni list RCG“, br. 28/04 od 29. 4. 2004, 27/06 od 27. 4. 2006, 78/06 od 22. 12. 2006, „Službeni list RCG“, br. 17/07 od 31. 12. 2007, 73/10 od 10. 12. 2010, 40/11 od 8. 8. 2011, 31/14 od 24. 7. 2014.

⁶⁰ Ibidem, čl. 5.

⁶¹ Ibidem, čl. 18.

c) savjetovanjem na osnovu saznanja dobijenih putem revizije.

Institucija ima Senat i kolegijume.⁶² Kvalitet, kao pojam, nije definisan u Zakonu, niti se govori o osiguranju kvaliteta revizije u ovom zakonu.

5.5. Uporedni pregled deskriptivne analize

U nastavku ovog poglavlja izvršit će se uporedna analiza VRI u Federaciji BiH, Republici Hrvatskoj, Republici Srbiji, Republici Crnoj Gori.

Tabela 2. Uporedni pregled deskriptivne analize

	FBiH	Hrvatska	Srbija	Crna Gora	Komentar
Naziv vrhovne revizorske institucije	Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine	Državni ured za reviziju Republike Hrvatske	Državna revizorska institucija Republike Srbije	Državna revizorska institucija Crne Gore	Postoje vrhovne revizorske institucije koje se bave revizijom.
Da li postoji zakon kojim je regulisan rad državne institucije?	Da, Zakon o reviziji institucija u FBiH	Da, Zakon o Državnom uredu za reviziju Republike Hrvatske	Da, Zakon o državnoj revizorskoj instituciji Republike Srbije	Da, Zakon o državnoj revizorskoj instituciji (DRI) Republike Crne Gore	U svim analiziranim VRI postoje zakoni o reviziji.
Da li je zakonom utvrđen predmet revizije?	Da	Da	Da	Da	U svim analiziranim zakonima utvrđeno je šta je predmet revizije, odnosno ko su subjekti koji podliježu reviziji.
Da li je zakonom	Da	Da	Da	Da	U svim analiziranim

⁶² Ibidem, čl. 30.

<p>utvrđeno koja su zaduženja glavnog revizora?</p>					<p>zakonima utvrđeno je koja su to zaduženja glavnog revizora.</p>
<p>Da li je zakonom utvrđena kontrola kvaliteta finansijske revizije?</p>	<p>Da, u čl. 2. Zakona o reviziji institucija u FBiH determinisan je sam pojam kvaliteta, dok je u čl. 10. utvrđeno da je Ured za reviziju odgovoran za implementaciju sistema kontrole kvaliteta.</p>	<p>Ne</p>	<p>Da, u čl. 50. Zakona utvrđeno je da je upravo ova institucija dužna da obezbijedi sistem kontrole kvaliteta u skladu s međunarodnim revizorskim standardima kontrole kvaliteta.</p>	<p>Ne</p>	<p>Samo u zakonima FBiH i Srbije determinisana je kontrola kvaliteta finansijske revizije kao obaveza državnih (entitetskih) institucija nadležnih za reviziju, dok u slučaju Hrvatske i Crne Gore to nije precizirano.</p>

Izvor: Autor rada

6. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA: „ANALIZA KONTROLE KVALITETA FINANSIJSKE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU FBiH“

U ovom poglavlju prikazat će se rezultati empirijskog istraživanja. Prije svega opisat će se formiranje uzorka, a zatim će se predstaviti deskriptivni podaci. Ukazat će se na to da li su hipoteze postavljene, te koja su ograničenja i preporuke za daljnja istraživanja.

6.1. Opis istraživanja

Empirijsko istraživanje napravljeno je na uzorku od 30 zaposlenika Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine. Uzorak od 30 zaposlenika smatra se relevantnim da bi se mogli donijeti zaključci i preporuke. Ispitanici su kroz anketni upitnik, koji im je distribuiran u Google Forms verziji, trebali odgovoriti na pitanja koja se odnose na kvalitet u reviziji, poštovanje međunarodnih standarda, poštovanje načela revizije, faze revizije i sl. Kroz njihove odgovore pokušalo se identificirati koji od elemenata najviše utiče na kvalitet revizije, i to je ono na čemu će se *apriori* usmjeriti naredni dio rada.

Uzorak se sastojao od 30 osoba ($n = 30$), a osnovni kriteriji procesa uzorkovanja su bili:

- da je osoba zaposlena u Uredu za reviziju institucija u FBiH;
- da je osoba zaposlena na poziciji revizora ili je barem jednom prošla kroz proces revizije;
- da osoba primjenjuje međunarodne standarde u svom radu.

U nastavku će se prezentovati rezultati istraživanja.

6.2. Prezentacija rezultata istraživanja

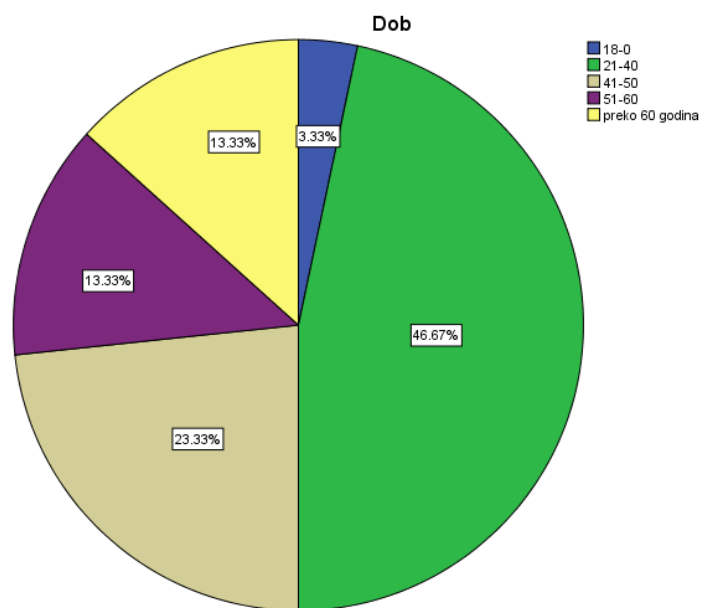
Prije svega, u uvodnom dijelu će se prikazati sociodemografski podaci koji su zabilježeni na analiziranom uzorku.

Tabela 3. Dob ispitanika

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 18–21	0	0	0	0
21–40	15	50,0	50,0	50,0
41–50	7	23,3	23,3	73,3
51–60	4	13,3	13,3	86,7
preko 60 godina	4	13,3	13,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Izvor: Autor rada

Grafikon 1. Dob ispitanika



Izvor: Autor rada

Od ukupnog broja ispitanika, najviše je njih koji se nalaze u kategoriji od 21 do 40 godina (50%). Odmah zatim slijede oni koji imaju od 41 do 50 godina (23,33%). U uzorku se nalazi

podjednak broj onih koji imaju između 51 i 60 godina, i onih koji imaju preko 60 godina (po 13,33%).

Tabela 4. Obrazovanje ispitanika

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Završena SSS	0	0	0	0
Završen I ciklus studija	0	0	0	0
Valid Završen II ciklus studija	30	100,0	100,0	100,0
Završen III ciklus studija	0	0	0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Izvor: Autor rada

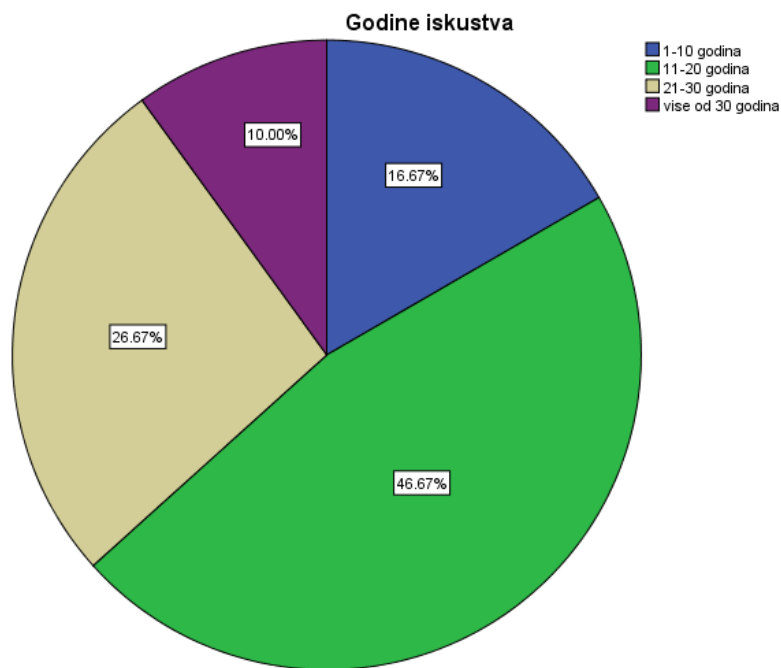
Istraživanjem je utvrđeno da od ukupnog broja ispitanika njih 30 (100%) završilo je II ciklus studija visoke stručne spreme.

Tabela 5. Godine iskustva

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1–10 godina	5	16,7	16,7	16,7
11–20 godina	14	46,7	46,7	63,3
Valid 21–30 godina	8	26,7	26,7	90,0
vise od 30 godina	3	10,0	10,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Izvor: Autor rada

Grafikon 2. Godine iskustva



Izvor: Autor rada

Od ukupnog broja ispitanika, njih 46,67% ima od 11 do 20 godina iskustva, a njih 28,67% ima od 21 do 30 godina iskustva. Sa druge strane, njih 16,67% ima od jedne do deset godina radnog iskustva, a samo 10% ima više od 30 godina iskustva u ovoj oblasti.

Tabela 6. Kriteriji uzorkovanja

Da li ste zaposleni u Uredu za reviziju institucija u FBiH					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Da li ste zaposleni u Uredu za reviziju institucija u FBiH	Da	30	100,0	100,0	100,0
Da li ste zaposleni na poziciji revizora i da li ste barem jednom učestvovali u procesu revizije?	Da	30	100,0	100,0	100,0
Da li primjenjujete međunarodne standarde u svom radu?	Da	30	100,0	100,0	100,0
Da li primjenjujete međunarodni standard ISSAI 140?	Da	30	100,0	100,0	100,0

Izvor: Autor rada

Istraživanjem je utvrđeno da su svi ispitanici (100%) koji se nalaze u uzorku zaposleni u Uredu za reviziju institucija u FBiH te da su svi (100%) zaposleni na poziciji revizora ili su barem jednom učestvovali u procesu revizije. Također, nalazi rezultata ukazuju na to da svi ispitanici (100%) primjenjuju međunarodne standarde u svom radu, te da svi (100%) primjenjuju međunarodni standard ISSAI 140. Ovim se potvrđuje da su zadovoljeni kriteriji uzorkovanja, da je uzorak relevantan i da se mogu analizirati ostali podaci koji su dobijeni prilikom empirijskog istraživanja.

U nastavku će biti prikazani deskriptivni podaci za tvrdnje koje će se koristiti.

Tabela 7. Deskriptivni podaci

	N	Mean	Std. Deviation	Variance	Range	Minimum	Maximum	Sum
U svom radu pridržavam se politika i standarda koji se odnose na izvršenje revizorskih zadataka.	30	2,6667	1,42232	2,023	4,00	1,00	5,00	80,00
Učestvujem u izradi priručnika, uputa i smjernica koji se tiču provođenja revizije.	2	3,5000	1,35443	1,834	4,00	1,00	5,00	7,000
Etično i profesionalno obavljam svoj posao.	30	4,1333	1,43198	2,051	4,00	1,00	5,00	124,00
U svom radu primjenjujem međunarodne standarde ISSAI.	30	4,5000	0,73108	0,534	3,00	2,00	5,00	135,00
U mojoj organizaciji su zaposleni ljudi odgovarajućih kvalifikacija, vještina, znanja i kompetencija.	30	3,5333	1,35782	1,844	4,00	1,00	5,00	106,00
U mojoj organizaciji ljudi se kontinuirano usavršavaju.	30	4,5333	1,04166	1,085	3,00	2,00	5,00	136,00
U mojoj organizaciji ljudi su adekvatno raspoređeni.	30	1,7667	0,62606	0,392	2,00	1,00	3,00	53,00
U mojoj organizaciji se povremeno angažuju eksterni stručnjaci.	30	4,5333	0,89955	0,809	3,00	2,00	5,00	136,00
U mojoj organizaciji ljudi odgovorno i profesionalno obavljaju svoje zadatke.	30	4,8667	0,34575	0,120	1,00	4,00	5,00	146,00

Primjenjujem aktuelni zakonski okvir u svom radu.	30	4,5333	1,16658	1,361	4,00	1,00	5,00	136,00
Radim na monitoringu zakonskog okvira vezanog za reviziju prilikom svog rada.	30	2,8000	1,29721	1,683	4,00	1,00	5,00	84,00
Načela koja primjenjujete u svom radu:	30	3,3000	1,68462	2,838	6,00	1,00	7,00	99,00

Izvor: Autor rada

Varijabla „U svom radu pridržavam se politika i standarda koji se odnose na izvršenje revizorskih zadataka” na analiziranom uzorku ima aritmetički sredinu $Mean = 2,6667$, standardnu devijaciju $Std. Deviation = 1,42232$, a varijansa iznosi $Variance = 2,023$. Varijabla „Učestvujem u izradi priručnika, uputa i smjernica koji se tiču provođenja revizije” ima aritmetičku sredinu $Mean = 3,500$, standardnu devijaciju $Std. Deviation = 1,35443$, a varijansa iznosi $Variance = 1,834$. Varijabla „Etično i profesionalno obavljam svoj posao” ima aritmetičku sredinu $Mean = 4,1333$, standardnu devijaciju $Std. Deviation = 1,43198$, a varijansa iznosi $Variance = 2,051$. Varijabla „U svom radu primjenjujem međunarodne standarde ISSAI” ima aritmetičku sredinu $Mean = 4,500$, standardnu devijaciju $Std. Deviation = 0,73108$, a varijansa iznosi $Variance = 0,534$. Varijabla „U mojoj organizaciji su zaposleni ljudi odgovarajućih kvalifikacija, vještina, znanja i kompetencija” ima aritmetičku sredinu $Mean = 3,5333$, standardnu devijaciju $Std. Deviation = 1,37782$, a varijansa iznosi $Variance = 1,844$. Varijabla „U mojoj organizaciji ljudi se kontinuirano usavršavaju” ima aritmetičku sredinu $Mean = 4,5333$, standardnu devijaciju $Std. Deviation = 1,04166$, a varijansa iznosi $Variance = 1,085$. Varijabla „U mojoj organizaciji ljudi su adekvatno raspoređeni” ima aritmetičku sredinu $Mean = 1,7667$, standardnu devijaciju $Std. Deviation = 0,62606$, a varijansa iznosi $Variance = 0,392$. Varijabla „U mojoj organizaciji se povremeno angažuju eksterni stručnjaci” ima aritmetičku sredinu $Mean = 4,5333$, standardnu devijaciju $Std. Deviation = 0,89955$, a varijansa iznosi $Variance = 0,809$. Varijabla „U mojoj organizaciji ljudi odgovorno i profesionalno obavljaju svoje zadatke” ima aritmetičku sredinu $Mean = 4,8667$, standardnu devijaciju $Std. Deviation = 0,34575$, a varijansa iznosi $Variance = 0,120$. Varijabla „Primjenjujem aktualni zakonski okvir u svom radu” ima aritmetičku sredinu $Mean = 4,5333$, standardnu devijaciju $Std. Deviation = 1,16658$, a varijansa iznosi $Variance = 1,361$. Varijabla „Radim na monitoringu zakonskog okvira vezanog za reviziju prilikom svog rada” ima aritmetičku sredinu $Mean = 2,800$, standardnu devijaciju $Std. Deviation = 1,29721$, a varijansa iznosi $Variance = 1,683$.

Nakon deskriptivnih podataka slijedi analiza normalnosti distribucije. Testiranje normalnosti će se obaviti preko skjunisa i kurtozisa.

Tabela 8. Testiranje normalnosti distribucije

	N		Skewness	Std. Error of Skewness	Kurtosis	Std. Error of Kurtosis
	Valid	Missing				
Dob	30	0	0,731	0,427	-0,555	0,833
Obrazovanje	30	0	0,593	0,427	-0,325	0,833
Godine iskustva	30	0	0,335	0,427	-0,369	0,833
Da li ste zaposleni u Uredu za reviziju institucija u FBiH?	30	0		0,427		0,833
Da li ste zaposleni na poziciji revizora (ili da li ste barem jednom učestvovali u procesu revizije)?	30	0		0,427		0,833
Da li primjenjujete međunarodne standarde u svom radu?	30	0		0,427		0,833
Da li primjenjujete standard ISSAI 140?	30	0		0,427		0,833
U kojem segmentu najviše primjenjujete ISSAI 140?	30	0	0,844	0,427	-0,353	0,833
U svom radu pridržavam se politika i standarda koji se odnose na izvršenje revizorskih zadataka.	30	0	0,639	0,427	-0,923	0,833
Učestvujem u izradi priručnika, uputa i smjernica koji se tiču provođenja revizije.	30	0	0,710	0,427	-0,633	0,833

Etično i profesionalno obavljam svoj posao.	30	0	-1,231	0,427	-0,212	0,833
U svom radu primjenjujem međunarodne standarde ISSAI.	30	0	-1,702	0,427	3,475	0,833
U mojoj organizaciji su zaposleni ljudi odgovarajućih kvalifikacija, vještina, znanja i kompetencija.	30	0	-0,208	0,427	-1,560	0,833
U mojoj organizaciji ljudi se kontinuirano usavršavaju.	30	0	-2,056	0,427	2,645	0,833
U mojoj organizaciji ljudi su adekvatno raspoređeni.	30	0	0,201	0,427	-0,453	0,833
U mojoj organizaciji se povremeno angažuju eksterni stručnjaci.	30	0	-1,934	0,427	2,804	0,833
U mojoj organizaciji ljudi odgovorno i profesionalno obavljaju svoje zadatke.	30	0	-2,273	0,427	3,386	0,833
Primjenjujem aktuelni zakonski okvir u svom radu.	30	0	-2,460	0,427	4,901	0,833
Radim na monitoringu zakonskog okvira vezanog za reviziju prilikom svog rada.	30	0	0,601	0,427	-0,901	0,833
Načela koja primjenjujete u svom radu:	30	0	0,325	0,427	-0,989	0,833
U kojoj fazi rada je najvažnija kontrola kvaliteta revizije u javnom sektoru	30	0	0,035	0,427	-1,047	0,833
Da li etičnost važna u procesu revizije u javnom sektoru u FBiH?	30	0	5,477	0,427	30,000	0,833

Da li radite na unapređenju kvaliteta revizije u javnom sektoru?	30	0	5,477	0,427	30,000	0,833
--	----	---	-------	-------	--------	-------

Izvor: Autor rada

Na bazi ove tabele može se zaključiti da distribucija nije normalno raspoređena. S obzirom na to da skjunis i kurtozis imaju vrijednost različitu od nule, zaključuje se da je riječ o distribuciji koja nije normalno raspoređena, pa mogu da se koriste neparametrijske tehnike u daljnjoj analizi.

U daljnjoj analizi će se prije svega ispitati regresijski model i anova analiza regresijskog modela, da bi se procijenilo koji od ispitivanih prediktora najviše utiče na kvalitet revizije u javnom sektoru. Postoje četiri ispitivana prediktora, a to su:

1. etičnost, profesionalnost i kontinuirano usavršavanje;
2. adekvatna primjena međunarodnih standarda;
3. odgovorno i profesionalno osoblje;
4. poštovanje zakonskog okvira i monitoring.

Tabela 9. Anova analiza

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	0,100	4	0,025	2,725	0,000
1 Residual	0,866	25	0,035		
Total	0,967	29			

Izvor: Autor rada

S obzirom na to da je F statistika veća od 1 ($F > 1$; $Sig < 0,05$; $Sig = 0,000$), naredni regresijski model statistički je značajan i može se uzeti u razmatranje.

Tabela 10. Regresijski model: Procjena uticaja prediktora na kvalitet revizije u javnom sektoru

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	0,573	0,390		1,471	0,154
1 Etičnost, profesionalnost i kontinuirano usavršavanje	0,250	0,042	0,122	0,604	0,551
2 Adekvatna primjena međunarodnih standarda	0,190	0,049	0,077	0,393	0,697
3 Odgovornost i profesionalnost	0,690	0,078	0,184	0,882	0,386
4 Zakonski okvir i monitoring	0,510	0,038	0,277	1,342	0,192

Izvor: Autor rada

Rezultati koji su prikazani u tabeli ukazuju na to da regresijski model izgleda ovako:

$$Kvalitet\ revizije\ u\ javnom\ sektoru = 0,573 + 250 \times 1 + 0,190 \times 2 + 0,690 \times 3 + 0,510 \times 4$$

Dakle, može se zaključiti da na kvalitet revizije u javnom sektoru, od svih odrednica kontrole revizije, najveći uticaj ima: odgovornost i profesionalnost osoblja (x 3), zatim slijedi poštovanje zakonskog okvira (x 4), zatim slijedi etičnost, profesionalnost i kontinuirano usavršavanje (x 1) i na posljednjem mjestu se nalazi adekvatna primjena međunarodnih standarda (x 2).

Ono što je značajno naglasiti jeste da svaka od navedenih odrednica kontrole ima uticaj na kvalitet revizije u javnom sektoru. Ovo će biti dodatno ispitano u nastavku, upotrebom koeficijenta korelacije.

Tabela 11. Korelacija kontrole kvaliteta revizije u javnom sektoru i kvalitet revizije u javnom sektoru

		Kvalitet revizije u javnom sektoru	Kontrola kvaliteta revizije u javnom sektoru
Kvalitet revizije u javnom sektoru	Pearson Correlation	1	0,680
	N	30	30
Kontrola kvaliteta revizije u javnom sektoru	Pearson Correlation	0,680	1
	N	30	30

Izvor: Autor rada

Analizom koeficijenta korelacije dolazi se do podatka da postoji srednje jaka veza između kvaliteta revizije u javnom sektoru i kontrole kvaliteta revizije u javnom sektoru. Može se reći da kada dođe do povećanja kontrole revizije u javnom sektoru, njen kvalitet će porasti za 68%.

Tabela 12. Načela koja se primjenjuju u radu

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Stručna prosudba i skepticizam	4	13,3	13,3	13,3
	Kontrola kvaliteta	9	30,0	30,0	43,3
	Vođenje i vještine revizorskog tima	4	13,3	13,3	56,7
	Revizijski rizik	3	10,0	10,0	66,7
	Značajnost revizijskog postupka	8	26,7	26,7	93,3
	Dokumentacija	1	3,3	3,3	96,7
	Komunikacija	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Izvor: Autor rada

Prethodnom analizom utvrđeno je da načelo kojeg se ispitanici najviše pridržavaju u procesu rada revizije u javnom sektoru FBiH jeste kontrola kvaliteta. Ovo načelo je primarno u radu 30 ispitanika.

Tabela 13. U kojoj je fazi najvažnija kontrola revizije u javnom sektoru?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	u fazi planiranja	4	13,3	13,3	13,3
	u fazi izvođenja	11	36,7	36,7	50,0

	u fazi izvještavanja	8	26,7	26,7	76,7
	u internom – naknadnom ispitivanju	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Izvor: Autor rada

U tabeli se vidi da čak 36,7% ispitanika smatra da je kontrolu najvažnije provesti u fazi izvođenja, dok 26,7% njih smatra da je to najvažnije u fazi izvještavanja. Sa druge strane, 23,3% ispitanika smatra da je kontrola najvažnija u fazi naknadnog ispitivanja, dok najmanje ispitanika smatra da kontroli treba pridavati pažnju u fazi planiranja (13,3%).

Tabela 14. Da li je važna etičnost u reviziji?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Da	29	96,7	96,7	96,7
Valid Ne	1	3,3	3,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Izvor: Autor rada

U ovom dijelu moguće je vidjeti da čak 96,7% ispitanika smatra da je etičnost izuzetno važna u revizorskom poslu, i da je ona neodvojiva od revizije.

6.3. Status postavljenih hipoteza

U ovom dijelu rada će biti napravljen osvrt na postavljene hipoteze.

Tabela 15. Status postavljenih hipoteza

Hipoteza	Sadržaj hipoteze	Status	Objašnjenje
Generalna hipoteza	Kontrola kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine utiče na unapređenje finansijske revizije javnog sektora FBiH.	Potvrđena	Istraživanjem je utvrđeno da kontrola kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru ima uticaj čak 68% na unapređenje finansijske revizije. Stoga se zaključuje da je ova hipoteza potvrđena.
Pomoćna hipoteza 1	Etičnost, prije svega profesionalnost i stalno unapređenje znanja aktera finansijske revizije i onih koji procjenjuju kvalitet finansijske revizije, ima direktan uticaj na unapređenje kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.	Potvrđena	Istraživanjem je utvrđeno da je etičnost, profesionalnost i znanje zaposlenika izuzetno važno u procesu revizije, te da ova varijabla, koja predstavlja odrednicu kontrole kvaliteta finansijske revizije, ima direktan uticaj na unapređenje kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH. Stoga se zaključuje da je ova pomoćna hipoteza potvrđena.

Pomoćna hipoteza 2	Adekvatna primjena međunarodnih standarda revizije ima direktan uticaj na unapređenje kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.	Potvrđena	Istraživanjem je utvrđeno da je adekvatna primjena međunarodnih standarda izuzetno važna u procesu revizije, te da ova varijabla, koja predstavlja odrednicu kontrole kvaliteta finansijske revizije, ima direktan uticaj na unapređenje kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH. Stoga se zaključuje da je ova pomoćna hipoteza potvrđena.
Pomoćna hipoteza 3	Odgovornost i profesionalnost rukovodilaca institucija javnog sektora FBiH ima direktan uticaj na unapređenje kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.	Potvrđena	Istraživanjem je utvrđeno da je odgovornost i profesionalnost izuzetno važna u procesu revizije, te da ova varijabla, koja predstavlja odrednicu kontrole kvaliteta finansijske revizije, ima direktan uticaj na unapređenje kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH. Stoga se zaključuje da je ova pomoćna hipoteza potvrđena.
Pomoćna hipoteza 4	Uspostavljanje zakonskog okvira i njegov stalni monitoring, koji obezbjeđuje sistematičan i kontinuiran pristup obavljanja kontrole	Potvrđena	Istraživanjem je utvrđeno da su uspostavljanje zakonskog okvira i stalni monitoring izuzetno važni u procesu revizije, te da

kvaliteta finansijske revizije, ima direktan uticaj na unapređenje kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.

ova varijabla, koja predstavlja odrednicu kontrole kvaliteta finansijske revizije, ima direktan uticaj na unapređenje kvaliteta finansijske revizije u javnom sektoru FBiH. Stoga se zaključuje da je ova pomoćna hipoteza potvrđena.

Izvor: Autor rada

6.4. Ograničenja istraživanja

Osnovna ograničenja i potencijalne opasnosti i poteškoće istraživanja su:

- poteškoće prilikom formiranja uzorka – jako mali broj ljudi želi da učestvuje;
- poteškoće u koncipiranju anketnog upitnika.

6.5. Preporuke za daljnja istraživanja

Neke od preporuka za daljnja istraživanja su:

- analizirati neke druge odrednice kontrole kvaliteta i njihov uticaj na reviziju;
- ispitati kvalitet revizije u različitim oblastima i u različitim sredinama;
- ispitati međuodnos ljudskog faktora i kvaliteta revizije;
- ispitati međuodnos kvaliteta menadžmenta i kvaliteta revizije.

7. ZAKLJUČAK

U ovom radu pokušao se dati osvrt na kontrolu kvaliteta u reviziji u institucijama FBiH. Osnovne varijable koje su ispitivane su kontrola kvaliteta finansijske revizije u FBiH, a sa druge strane unapređenje kvaliteta finansijske revizije. Željelo se inicijalno pokazati da je finansijska revizija kvalitetnija ukoliko se vrši kontrola kvaliteta.

Finansijska revizija je neodvojiva od nekoliko instanci. Prva je rad na tržištu, te je kao takva od velikog značaja za sve interesne grupe bilo koje organizacije. Ona može biti poticaj za investiciju ili suprotno, alarm da se ne investira. Druga instanca je zakon koji definiše reviziju i uslove da neko postane revizor. Treća je etika i profesionalnost, koja mora biti dio revizorskog posla. I konačno, revizija je neodvojiva od kvaliteta i kontrole. Da bi revizija bila dobra i uspješna, kvalitet, kao dio upravo tog posla, mora biti neupitan. Na bazi navedenog, zaključuje se da je kvalitet, kao insistiranje na minimalnim greškama, prijeko potreban u svakom, pa i u revizorskom poslu.

U teorijskom dijelu rada pokušalo se ukazati na to šta to kvalitet predstavlja i kako kvalitetno upravljati kvalitetom. Ovo je veoma značajno, pa je ponuđeno i nekoliko modela upravljanja kvalitetom. Također, posebno je obrađena revizija. Zakon o reviziji na nivou Federacije Bosne i Hercegovine kompariran je sa zakonima koji su na snazi u Srbiji, Hrvatskoj i Crnoj Gori. Vidljivo je da u nekim segmentima postoje sličnosti između FBiH i država u okruženju u smislu uređenja i organizacije zakona, dok je vidljivo da u određenim segmentima postoje razlike. Značajno je navesti da se kontrola kvaliteta finansijske revizije, kao obaveza državne (entitetske) institucije za reviziju, navodi samo u zakonima entiteta FBiH i države Srbije, dok se ne spominje u analiziranim zakonima Hrvatske i Crne Gore.

U empirijskom dijelu analizirani su stavovi i informacije dobivene od 30 ispitanika, zaposlenika Ureda za reviziju institucija u Federacije Bosne i Hercegovine. Oni su kroz svoje odgovore dali značajan uvid u kontrolu kvaliteta revizije u javnom sektoru FBiH. Istraživanjem je utvrđeno da se na kvalitet finansijske revizije najviše odražava odgovornost i profesionalnost osoblja, zatim slijedi poštovanje zakonskog okvira, zatim etičnost, profesionalnost i kontinuirano usavršavanje, i na posljednjem mjestu se nalazi adekvatna primjena međunarodnih standarda. Također, istraživanjem je utvrđeno da je čak 68% ispitanika sigurno da ukoliko dođe do poboljšanja kontrole, doći će i poboljšanja finansijske revizije u javnom sektoru FBiH.

Na samom kraju potrebno je reći da su svi istraživački ciljevi ostvareni, te da su postavljene hipoteze potvrđene. Ova tematika je izuzetno atraktivna, te je sigurno da će se u godinama koje dolaze još više diskutovati upravo o ovoj oblasti.

REFERENCE

Knjige i stručni članci:

1. AL-Qatamin, K., Salleh, Z., „Audit Quality: A Literature Overview and Research Synthesis”, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), Volume 22, Issue 2, 2020.
2. Badr Eldin, A., „IA-Quality – General Concepts and Definitions”, Modern Approaches To Quality Control, 2019.
3. Berisha, B., „Background to Auditing and Role of Auditor”, Academic Journal of Business, Administration, Law and Social Sciences IIPCCCL Publishing, Graz-Austria, Vol. 6, No. 1, 2020.
4. Bonić, Lj., Đorđević, M., „Kontrola kvaliteta i javni nadzor eksterne revizije”, Ekonomske teme, 51(2), 2013.
5. Bubilek, O., „Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization – Case Study”, Arcada, 2017.
6. Buntak, K., Baković, T., Mišević, P., Damić, M., Buntić, L., „Kvaliteta i sustavi upravljanja kvalitetom”, Vodič za uspješnu implementaciju i održavanje sustava kvalitetnog upravljanja u poduzećima, Sveučilište u Zagrebu, 2021.
7. Ciger, A., „Audit Quality: A Bibliometric Analysis (1981-2020)”, Scientific Annals of Economics and Business, 67 (4), 2020.
8. Franc, R., „Planiranje revizije i vrste revizijskih testova”, Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku, 2014.
9. Gavrić, S., „Standardi revizije”, Univerzitet za poslovne studije, Banja Luka, 2016.
10. Guo, H., „The Comprehensive Audit Coverage Research Status and Prospects”, E3S Web of Conferences, 251, 03100, 2021.
11. IAASB, „Uvod u MUSK1 – Upravljanje kvalitetom za društva koja vrše reviziju ili uvide u finansijske izvještaje, odnosno ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja ili pružanja srodnih usluga”, Profil standarda, 2020.
12. IAASB. „Uvod u MRevS 220 (izmijenjeno izdanje) Upravljanje kvalitetom za reviziju finansijskih izvještaja”, Profil standarda, 2020.
13. INTOSAI, ISSAI 400, „Temeljna načela revizije usklađenosti”, 2020.
14. Isa, T., „The importance of the financial audit perception in the internal control structure to prevent the financial crises: evidence from Romania”, WEI International European, Academic Conference Proceedings, 2012.
15. Karim, M., „SERVQUAL model for measuring customer satisfaction: an analysis of quantitative data”, Noble Academic Publisher, 2012.
16. Martin, W., „Quality Models: Selecting the Best Model to Deliver Results”, The physician executive, 2007.

17. Martina, J., Elga, M., Gremy, I., „The Many Meanings of Quality: Towards a Definition in Support of Sustainable Operations”, *Total Quality Management*, 2020.
18. Obioma, O., „Servqual Model as Performance Evaluation Instrument for Small and Medium Sized Enterprises (SME): Evidence From Customers in Nigeria”, *European Scientific Journal*, vol. 12, No. 28, 2016.
19. Perković, N., „Upravljanje kvalitetom primjenom ISO 9001 u industriji namještaja”, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, 2016.
20. Pernar, L., Mijoč, I., Danić, D., „Načela i postupci upravljanja kvalitetom revizijskih procesa u eksternoj reviziji”, *Revizija*, 2015.
21. Pernar, L., Mijoč, I., Danić, D., „Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji”, *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, Vol. XXII, No. 1, 2016.
22. PWC, „Understanding a financial statement audit”, 2017.
23. Ruzevicius J., Sauciuniene J., „Quality models and systems and their influence to the business”, *Vadyba/ Management*, No. 2(11), 2006.
24. Sanusi, Z., Isa, Y., Mohamed, M., Heang, L., Iskandar, L., „The Importance of Financial Audit: Benefits, Challenges and Service Quality towards Client Loyalty”, 2023.
25. Shamot, M., „Quality Management Practices and Their Impact on Organizational Performance, and Customer Behavior”, *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, Issue 34, 2011.
26. Stojanov, A., Ugrinov, D., Vaić, E., „Finansijska revizija javnog sektora – osnova za aktivni poslovni ambijent”, *Tranzicija*, Vol. 12, No. 25–26, 2010.
27. Swarbrick, A., Vroljik, J., Salgrave, M., „SIGMA – Profesionalna ocjena rada (Peer Review) vrhovnih revizijskih institucija”, 2020.
28. Tate, J., „Software Process Quality Models: A comparative evaluation”, University of Durham, Department of Computer Science, 2013.
29. Tušek, B., Žager, L., „Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika”, Zagreb, 2006.
30. Vaicekauskas, D., Mackevičius, J., „Developing a framework for audit quality management in audit firms”, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 75 (131), SKwP, Warszawa, 2014.
31. VRI u Bosni i Hercegovini, Radna grupa i SNAO konsultanti, „Vodič za kontrolu kvaliteta finansijske revizije i revizije usklađenosti”, Sarajevo, 2016.
32. Xiao, T., Geng, C., Yuan, C., „How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective”, *China Journal of Accounting Research*, 2019.
33. Zahmatkesh, S., Rezazadeh, J., „The effect of auditor features on audit quality”, *TÉKHNE - Review of Applied Management Studies.*, 2017.

Zakonski izvori:

1. Zakon o reviziji institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, „Službene novine FBiH“ broj 22/06
2. Zakon o reviziji institucija Bosne i Hercegovine, „Službeni glasnik BiH“, broj 264/06
3. Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, „Službeni glasnik RS“, broj 101/2005, 54/2007, 36/2010 i 44/2018
4. Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, „Službeni glasnik RCG“, broj 28/04 od 29. 4. 2004, 27/06 od 27. 4. 2006., „Službeni list Crne Gore“, broj 17/07, 73/10, 40/11, 31/14 i 70/17
5. Zakon o Državnom uredu za reviziju Republike Hrvatske, „Narodne novine“, br. 127/17, 25/19

Internet-stranice:

1. www.archive.mu.ac.in
2. www.ccsuniversity.ac.in
3. www.gyansanchay.csjmu.ac.in
4. www.revizija.gov.ba
5. www.sjc.co.in
6. www.sum.ba
7. www.vrifbih.ba

PRILOG

ANKETNI UPITNIK

Poštovani, molim Vas da naredni anketni upitnik popunite. Garantujemo anonimnost podataka, te da će Vaši podaci biti iskorišteni isključivo u svrhu izrade Magistarskog rada.

1. Dob:
 - a. 18–21 godina
 - b. 21–40 godina
 - c. 41–50 godina
 - d. 51–60 godina
 - e. preko 60 godina

2. Završeni nivo obrazovanja:
 - a. Završena SSS
 - b. Završen I ciklus obrazovanja
 - c. Završen II ciklus obrazovanja
 - d. Završen III ciklus obrazovanja

3. Godine iskustva:
 - a. 1–10 godina
 - b. 11–20 godina
 - c. 21–30 godina
 - d. više od 30 godina

4. Da li ste zaposleni u Uredu za reviziju institucija FBiH?
 - a. Da
 - b. Ne

5. Da li ste zaposleni na poziciji revizora (ili da li ste barem jednom učestvovali u procesu revizije)?
 - a. Da
 - b. Ne

6. Da li u svom radu primjenjujete međunarodne standarde?
 - a. Da
 - b. Ne

7. Da li primjenjujete standard ISSAI 140?
- Da
 - Ne
8. U kojem segmentu standarda ISSAI 140 najviše insistirate prilikom provođenja kontrole revizije?
- Odgovornosti rukovodstva za kvalitet na nivou preduzeća
 - Relevantni etički zahtjevi
 - Prihvatanje i zadržavanje odnosa sa klijentima i posebnih angažmana
 - Ljudski resursi
 - Obavljanje angažmana
 - Monitoring
9. Na skali od 1 do 5 (1 je najlošija ocjena, 5 je najbolja ocjena) ocijenite sljedeće tvrdnje, koliko se pridržavate sljedećih stavki prilikom revizije javnog sektora:

Tvrdnja	1	2	3	4	5
U svom radu pridržavam se politika i standarda koji se odnose na izvršenje revizorskih zadataka.					
Učestvujem u izradi priručnika, uputa i smjernica koji se tiču provođenja revizije.					
Etično i profesionalno obavljam svoj posao.					
U svom radu primjenjujem međunarodne standarde ISSAI.					
U mojoj organizaciji su zaposleni ljudi odgovarajućih kvalifikacija, vještina, znanja i kompetencija.					
U mojoj organizaciji ljudi se kontinuirano usavršavaju.					
U mojoj organizaciji ljudi su adekvatno raspoređeni.					
U mojoj organizaciji se povremeno angažuju eksterni stručnjaci.					
U mojoj organizaciji ljudi odgovorno i profesionalno obavljaju svoje zadatke.					
Primjenjujem aktualni zakonski okvir u svom radu.					

Radim na monitoringu zakonskog okvira vezanog za reviziju prilikom svog rada.					
---	--	--	--	--	--

10. Koje od navedenih načela revizije u javnom sektoru smatrate najvažnijim u Vašem svakodnevnom radu:

- a. Stručna prosudba i skepticizam
- b. Kontrola kvaliteta
- c. Vođenje i vještine revizorskog tima
- d. Revizijski rizik
- e. Značajnost revizijskog postupka
- f. Dokumentacija
- g. Komunikacija

11. U kojoj fazi rada je najvažnija kontrola kvaliteta revizije u javnom sektoru:

- a. u fazi planiranja
- b. u fazi izvođenja
- c. u fazi izvještavanja
- d. u internom – naknadnom ispitivanju

12. Da li je etičnost važna u procesu revizije u javnom sektoru FBiH?

- a. Da
- b. Ne

13. Da li radite na unapređenju kvaliteta revizije u javnom sektoru?

- a. Da
- b. Ne