

UNIVERZITET U SARAJEVU

EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

**INTERNA REVIZIJA U FUNKCIJI SPREČAVANJA
KORUPTIVNOG DJELOVANJA U JAVNOM SEKTORU
FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE**

Sarajevo, januar 2024.

DŽANA KRIVIĆ

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, Džana Krivić, studentica drugog (II) ciklusa studija, broj index-a: 5947-62705, na programu „Zajednički program u saradnji sa Ekonomskim fakultetom u Banjoj Luci, MA+1“, smjer Forenzično računovodstvo, izjavljujem da sam završni rad na temu:

„INTERNA REVIZIJA U FUNKCIJI SPREČAVANJA KORUPTIVNOG DJELOVANJA U JAVNOM SEKTORU FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE“

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

Ovom izjavom potvrđujem da sam za potrebe arhiviranja predala 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 web 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, 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, 12.01.2024.

Potpis studentice:

SAŽETAK

Posmatrajući javni sektor FBiH sa aspekta kompleksnosti i obuhvatnosti, primjećujemo da isti obuhvata sve nivoe vlasti uspostavljene unutar državne vlasti, javna preduzeća, te kompletan sistem zdravstvenog osiguranja, penzionog, kao i socijalnog osiguranja. Karakteristike javnog sektora upravo daju obrazloženje o specifičnostima u radu pomenutog, o važnosti obavljanja dužnosti i obaveza na transparentan način, te mogućnosti otkrivanja faktora upozorenja za koruptivno djelovanje.

Cilj našeg istraživanja je predstaviti proces funkcionisanja i svrhu postojanja interne revizije kroz faze, od momenta definisanja i analize okruženja do procesa njene implementacije, a sve uz primjenu etičkih normi i načela.

Definisanje koruptivnog djelovanja, te uloga i značaj interne revizije u sprečavanju nevedenog je predmet našeg interesovanja i analiza. Koruptivno djelovanje na svim nivoima državne strukture Bosne i Hercegovine, te prevarno ponašanje i zloupotrebe unutar iste, posljedice su upravo složenosti državnog sistema, te nemogućnosti efikasne i racionalne upotrebe javnih sredstava.

Ako posmatramo u širem smislu pod korupcijom podrazumijevamo prevare koje se odnose na opisivanje raznih oblika nedozvoljenog ponašanja, od otuđenja imovine, zatim otuđenja identiteta, pa sve do zloupotrebe određenog položaja, te neistinitog izvještavanja o rezultatima poslovanja i drugo. Antikorupcijska djelovanja, te savjetodavna uloga interne revizije analizirana je u pravcu sprečavanja koruptivnih aktivnosti, što predstavlja i područje ispitivanja i analiza u okviru izrade ovog završnog rada.

Interna revizija koja je zakonskim odredbama definisana, zatim adekvatno organizovana, te kao takva prihvaćena od strane uposlenika unutar određene organizacije javnog sektora, doprinosi efikasnijem poslovanju, davanjem preporuka doprinosi poboljšanju, te na taj način sprečava pojavu koruptivnog djelovanja.

Rezultati istraživanja su svakako smjernica u postizanju adekvatne implementacije interne revizije od strane lica koja su direktno odgovorna i ovlaštena za njeno provođenje, a sve u cilju da procesi poslovanja i donošenja odluka unutar institucija javnog sektora FBiH budu organizovani na jedan djelotvorniji i društveno prihvatljiviji način.

Osnovni pojmovi: javni sektor, javno preduzeće, interna revizija, korupcijsko djelovanje, rizik.

ABSTRACT

Observing the public sector of the FBiH from the aspect of complexity and comprehensiveness, we notice that it includes all levels of government established within the state government, public enterprises, and the complete system of health insurance, pension, and social insurance. The characteristics of the public sector provide an explanation as to why it is specific, how important transparency in work is, and what are the warning factors for corrupt activity.

The goal of our research is to present the process of functioning of internal audit, the purpose of its existence through the stages from the moment of definition and analysis of the environment to the process of its implementation, all mentioned with the application of ethical norms and principles.

Defining corrupt activity, and the role and significance of internal audit in preventing it, is the subject of our interest and analysis. Corrupt activity at all levels of the state structure of Bosnia and Herzegovina, as well as fraudulent behavior and abuses within it, are precisely the consequences of the complexity of the state system, and the impossibility of efficient and rational use of public funds.

If we look at it in a broader sense, by corruption we mean frauds that refer to the description of various forms of illegal behavior, from the alienation of property, then the alienation of identity, all the way to abuse of a certain position, and false reporting on business results, etc. Anti-corruption activities and the advisory role of the internal audit were analyzed in the direction of preventing corrupt activities, which represents the area of examination and analysis within the framework of this final paper.

An internal audit that is defined by legal provisions, then adequately organized, and accepted as such by employees within a certain public sector organization, contributes to more efficient operations, improves it by giving recommendations, and thus prevents the occurrence of corrupt practices.

The results of the research are definitely a guideline in achieving adequate implementation of internal audit by persons who are directly responsible and authorized for its implementation, all with the aim of making business and decision-making processes within the public sector institutions of FBiH organized in a more effective and socially acceptable way.

Key words: public sector, public enterprise, internal audit, corruption activity, risk.

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Obrazloženje teme	1
1.2. Svrha istraživanja	2
1.3. Istraživačka pitanja i hipoteze	4
1.4. Ciljevi istraživanja	5
1.5. Metodologija istraživanja	5
2. KARAKTERISTIKE I POJMOVNO ODREĐENJE JAVNOG SEKTORA	6
2.1. Pojam javnog sektora	7
2.2. Obilježja i struktura javnog sektora u FBiH	8
2.3. Pojam, uloga i značaj javnog preduzeća u FBiH	9
2.4. Obilježja i transparentnost u radu javne uprave BiH	10
3. INTERNA REVIZIJA KAO DIO REVIZIJSKE PROFESIJE, SA AKCENTOM NA INTERNU REVIZIJU U JAVNOM SEKTORU	12
3.1. Pojam interne revizije i definicija prema IIA (Institute of Internal Auditors)	12
3.2. Međunarodni okvir profesionalne prakse (IPPF)	13
3.3. Oblasti djelovanja i proces funkcionisanja interne revizije	15
3.4. Uspostava i planiranje interne revizije u javnom sektoru	17
3.5. Obilježja i djelokrug rada interne revizije u javnom sektoru FBiH	21
4. INTERNA REVIZIJA U FUNKCIJI SPREČAVANJA KORUPTIVNOG DJELOVANJA U JAVNOM SEKTORU FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE	24
4.1. Pojmovno određenje koruptivnog djelovanja	24
4.2. Uloga interne revizije u borbi protiv koruptivnog djelovanja	25
4.3. Definicija rizika i komponente ukupnog rizika	26
4.3.1. COSO model upravljanja rizikom	27
4.4. Uloga interne revizije u javnom preduzeću FBiH	28
4.4.1. Metodologija procjene rizika u javnom preduzeću	29
4.4.2. Ocjena pouzdanosti sistema interne revizije u javnim preduzećima FBiH ...	42
4.5. Antikorupcijsko djelovanje revizorskih institucija FBiH	43
4.5.1. Savjetodavna uloga interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH	44
4.5.2. Revizorski postupci i odgovornost u sprečavanju koruptivnog djelovanja ...	45
5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE - KVANTITATIVNA ANALIZA ULOGE INTERNE REVIZIJE U SPREČAVANJU KORUPTIVNOG DJELOVANJA U JAVNOM SEKTORU FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE	46

5.1. Metodologija provođenja istraživanja	46
5.2. Rezultati istraživanja.....	48
5.2.1. Opši dio istraživanja – prvi dio anketnog upitnika.....	48
5.2.2. Analiza rezultata istraživanja – II dio anketnog upitnika.....	49
5.2.3. Analiza rezultata istraživanja – III dio anketnog upitnika.....	53
5.2.4. Analiza rezultata istraživanja – IV dio anketnog upitnika	57
5.2.5. Analiza rezultata istraživanja – V dio anketnog upitnika.....	60
6. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA.....	65
REFERENCE	67
PRILOZI	71

POPIS TABELA

Tabela 1: Specifična područja poslovanja preduzeća.....	30
Tabela 2: Područja zajedničkog djelovanja u javnim preduzećima.....	30
Tabela 3: Prisutnost rizika prilikom utvrđivanja cijene koštanja određenih usluga koje pruža javno preduzeće	31
Tabela 4: Obračun i izdavanje faktura za različite vrste usluga javnog preduzeća.....	33
Tabela 5: Metode upravljanja materijalnim i finansijskim sredstvima u poslovanju javnog preduzeća, npr. izostavljanje fakturisanja za određenu robu i uslugu preduzeća, te fakturisanje koje nije u skladu sa postojećim stanjem.....	35
Tabela 6: Postupak upravljanja javnim nabavkama u javnom preduzeću, sastavljanje tenderske dokumentacije, te proces odabira najpovoljnijeg ponuđača.....	37
Tabela 7: Procesi zapošljavanja kadrova i s tim povezana kadrovska politika javnog preduzeća, provođenje plana zapošljavanja, te neusklađenost sa sistematizacijom radnih mjesta i finansijskim kapacitetima preduzeća.	39
Tabela 8: Gradacija stepena bitnosti faktora funkcije interne revizije u javnom sektoru FBiH	53
Tabela 9: Gradacija stepena bitnosti faktora preventivne funkcije interne revizije kod suzbijanja koruptivnog djelovanja, te zloupotrebe ovlaštenja od strane odgovornih osoba unutar organizacije u javnom sektoru FBiH.....	56
Tabela 10: Gradacija stepena bitnosti faktora upozorenja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru koji imaju za posljedicu da revizorski postupci interne revizije odmah budu usmjereni na sprečavanje istih.....	60
Tabela 11: Gradacija stepena bitnosti faktora adekvatne transparentnosti u radu institucija javnog sektora FBiH koje bi pomogle u sprečavanju koruptivnog djelovanja unutar istih	64

POPIS GRAFIČKIH PRIKAZA

Grafikon 1. Uspostavljanje interne revizije	49
Grafikon 2. Usklađenost rada internih revizora sa zakonskim odredbama	50
Grafikon 3. Utvrđivanje usklađenosti finansijskih izvještaja sa adekvatnom računovodstvenom dokumentacijom od strane internih revizora.....	50
Grafikon 4. Implementacija interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja....	51

Grafikon 5. Pobljšanja prilikom implementacije interne revizije u javnom sektoru FBiH.....	52
Grafikon 6. Nivo djelovanja interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH	52
Grafikon 7. Primjena principa finisjskog upravljanja i kontrole od strane rukovodstva.....	54
Grafikon 8: Provođenje interne kotrole u funkciji prevencije koruptivnog djelovanja.....	54
Grafikon 9. Odgovornost za neusvajanje preporuka od strane interne revizije.....	55
Grafikon 10. Sprečavanje zloupotrebe ovlaštenja od strane odgovornih i ovlaštenih osoba	55
Grafikon 11. Preventivna funkcija interne revizije u suzbijanju koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH	56
Grafikon12. Fiktivna uloga interne revizije u javnom sektoru FBiH.....	57
Grafikon 13. Preporuke interne revizije nakon uočenih faktora koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH	58
Grafikon 14. Usvajanje preporuka u javnim institucijama FBiH.....	58
Grafikon 15. Razlozi i odgovornost za neusvajanja preporuka od strane internih revizora u javnom sektoru FBiH	59
Grafikon 16. Posljedice faktora upozorenja na koruptivno djelovanje	59
Grafikon 17. Plan integriteta u javnim institucija FBiH.....	61
Grafikon 18. Transparentnost u radu javnih institucija FBiH	62
Grafikon 19. Regulisanost interne revizije zakonskim odredbama i odgovarajućim standardima u javnom sektoru FBiH.....	62
Grafikon 20. Posljedice neuspostavljanja pozicije rada in ternog revizora u javnim preduzećima	63
Grafikon 21. Transparentnost rada javnih institucija u sprečavanju koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH	63

POPIS SLIKA

Slika 1: Uređenje javnog sektora BiH	7
Slika 2: Načela Etičkog kodeksa	14
Slika 3. Faze revizije sistema	15
Slika 4.COSO model	28

POPIS SKRAĆENICA

COSO - Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (Komitet sponzorskih organizacija Treadway komisije)

FBiH – Federacija Bosne i Hercegovine

IIA – Institute of Internal Auditors (Institut internih revizora)

IPPF - International Professional Practices Framework (Međunarodni okvir profesionalne prakse)

RS – Republika Srpska

3“E“- model ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti

1. UVOD

1.1. Obrazloženje teme

Posmatrajući javni sektor FBiH sa aspekta kompleksnosti i obuhvatnosti, primjećujemo da isti obuhvata sve nivoe vlasti uspostavljene unutar državne vlasti, javna preduzeća, te kompletan sistem zdravstvenog osiguranja, penzionog, kao i socijalnog osiguranja.

S tim u vezi, možemo zaključiti da javni sektor obuhvata sve institucije koje se odnose na zakonodavnu, pravosudnu i izvršnu vlast, zatim javnu upravu, kao i sve djelatnosti unutar kojih nadležnosti imaju država, entiteti i Brčko Distrikt, kantoni, te gradovi i opštine. Također, pored navedenog, obuhvata i regulisanje rada javnih preduzeća, društava sa javnim kapitalom i na kraju pripadajuća kulturna i prirodna bogatstva.

Unutar državne strukture, organi uprave izvršavaju nadležnosti koje su im propisane u skladu sa ustavom i zakonskim propisima, te iste bi trebale omogućiti transparentno obavljanje dodijeljenih ovlaštenja uz postizanje opšteg zadovoljstva krajnjih korisnika javnih usluga. U skladu sa pomenutim i sam interni nadzor bi trebao da obuhvata: internu kontrolu, internu reviziju i kontroling.

Interna kontrola podrazumijeva postupke i aktivnosti usmjerene u cilju zaštite svojih resursa, te tačnog i pouzdanog finansijskog izvještavanja, a sve uz uvažavanje i primjenu pravila i zakonskih odredbi u svom djelovanju. Interne kontrole bi trebalo da se provode na način da omoguće postizanje određenih postavljenih ciljeva, te spriječe neželjene posljedice poslovanja organizacije. Konačni cilj je svakako postići neko razumno uvjerenje, uz preventivno postupanje u funkciji sprečavanja koruptivnog i prevarnog djelovanja na svim nivoima u određenoj organizaciji.

Interna revizija predstavlja poduzimanje aktivnosti u pravcu pružanja objektivnog uvjeravanja, te savjetodavnih aktivnosti, a čiji je cilj unapređivanje poslovanja organizacije, te samim tim i njene vrijednosti. Namjera pomenute je da na efektivan način pomogne organizaciji u ostvarivanju svojih namjera i aktivnosti tako što će omogućiti i unaprijediti poslovanje kroz adekvatno upravljanje rizicima i kontrolnim postupcima.

Prema autorima Kurtanović, Andrić i Jahić (2015), Bosna i Hercegovina u svom razvoju nije dostigla željeni nivo sa aspekta poslovanja kako preduzeća unutar iste, tako i funkcionisanja i same države u konačnici. Interna revizija se u svom poslovanju bazira na izvještaje i metode provedene od strane interne kontrole, te zbog toga predstavlja i determinantu interne kontrole. Potrebno je da organizacije koje su predmet revidiranja, omoguće dostupnost metoda i oblika interne kontrole koje koriste kako bi na osnovu toga interni revizor eventualno mogao pripremiti plan rada, uočiti prisutnost određenih rizika, izvršiti adekvatna testiranja, te na kraju provesti i samu reviziju.

Kontroling pomaže organizaciji prilikom definisanja ciljeva koji se žele postići, te doprinosi izradi adekvatnih planova za postizanje istih. Funkcija kontrolinga je da omogući potrebne podatke i informacije neophodne za donošenje odgovarajućih odluka, te omogući načine za prevazilaženje eventualnih odstupanja. Cilj, planiranje i kontrola su tri segmenta putem kojih se odvija cjelokupan proces kontrolinga. Zaključak bi mogao biti da bez jasno postavljenih ciljeva u poslovanju određene organizacije, nema ni adekvatnog kontrolinga. Da bi kontroling bio uspješan i služio svrsi postojanja, isti bi trebao da raspolaže sa osposobljenim kadrovima, kadrovima sa odgovarajućim kvalifikacijama i kompetencijama, gdje je prisutna praksa stalnog stručnog usavršavanja u radu i korištenja savremenih alata u poslovanju koji se stalno unapređuju.

Koruptivno djelovanje na svim nivoima državne strukture Bosne i Hercegovine, te prevarno ponašanje i zloupotrebe unutar iste, posljedice su upravo složenosti državnog sistema, te nemogućnosti efikasne i racionalne upotrebe javnih sredstava.

1.2. Svrha istraživanja

Koruptivna djelovanja u javnom sektoru FBiH prisutna su u svim segmentima hijerarhijske strukture, krenuvši od rukovodećih pozicija unutar određene organizacije, pa sve do uposlenika na nižim nivoima i samih izvršilaca povjerenih im poslova. Nerijetko je prisutno zanemarivanje i izbjegavanje i samog sistema internih kontrola u poslovanju, zatim ovlaštena i odgovorna lica veoma često u svom poslovanju nemaju potrebne kvalifikacije i stručnost, ne primjenjuju adekvatne vještine upravljanja rizicima poslovanja, veoma rijetko koriste internu kontrolu kao efikasnu mjeru nadzora kao i mjeru preventivnog djelovanja, te u konačnici ne prihvataju i ne poštuju preporuke koji bi znatno uticale na sprečavanje koruptivnih radnji i postupaka u poslovanju subjekta. S druge strane adekvatnim funkcionisanjem i primjenom internih kontrola u javnom sektoru, mnogobrojni nedostaci poput nepostojanja detaljnih opisa zadataka i odgovornosti zaposlenih, neodgovarajuće procjene rizika i izvještavanja, pogrešne usmjerenosti raspodjele i samog trošenja javnih sredstava, bi svakako trebalo djelovanjem preventivnih postupaka izbjeći ili pokušati eventualne posljedice znatno smanjiti.

S obzirom na sve prethodno navedeno, naša istraživanja će biti usmjerena na koruptivna djelovanja unutar javnog sektora Federacije Bosne i Hercegovine, a sa posebnim osvrtom na koruptivna djelovanja u okviru javnih preduzeća.

Potrebno je predstaviti i uputiti na veoma bitnu ulogu interne revizije kod antikorupcijskog djelovanja u organizaciji. Antikorupcijsko djelovanje ćemo analizirati putem dva bitna područja djelovanja, odvracanje i otkrivanje.

Odvraćanje, prvi antikoruptivni mehanizam koji ćemo spomenuti, usmjerava rad rukovodioca javnih institucija na način da transparentnost u njihovom radu može imati jako veliki učinak protiv prevarnog ponašanja i koruptivnog djelovanja.

Otkrivanje, kao drugi antikoruptivni mehanizam, upućuje na to da istinitim izvještavanjem i prikazivanjem finansijskih izvještaja, putem odsustva neregularnosti u toku poslovanja, posebno u slučajevima provođenja postupaka javnih nabavki, zatim odsustvo transparentnosti kod zapošljavanja pojedinih kadrova, neadekvatno trošenje sredstava i pri tome nepostojanje odgovorosti za isto, može biti signal pojave koruptivnog djelovanja.

Ranija istraživanja ukazuju na to da u nekim slučajevima nezakonitosti i prevara, otkrivanje istih se desilo upravo zahvaljujući funkciji interne revizije, ali u većini slučajeva gdje su se desili veliki skandali usljed finansijskih prevara i lažnog izvještavanja, također je postojala funkcija interne revizije unutar organizacije, te je predstavljala nedovoljnu garanciju za sigurnost korisnika finansijskih izvještaja (Šestanović i Palac, 2018).

Prema autoru Stanišić (2014), prevare se mogu definisati kao činjenje određenih nepravilnosti u toku poslovanja, kao i određenih nezakonitih radnji čiji je cilj namjerno pogrešno izvještavanje i obmana, te stvaranje nezakonite koristi za počinioca ili nekog drugog lica, s tim da se sve prethodno pomenuto može vršiti unutar ili izvan određene organizacije.

Našim istraživanjima prilikom izrade završnog rada, se želi ukazati na važnost interne revizije u javnom sektoru, te u tom smislu predložiti kako bi i na koji način trebalo implementirati preporuke i ukazati na nepravilnosti u poslovanju, te spriječiti eventualno koruptivno djelovanje. Da bi implementacija navedenog bila moguća, potrebno je uvažavati sljedeće:

- neophodno je problem korupcije i nezakonitog djelovanja uključiti u rutinu revizijskog rada;
- potrebno je pravovremeno podizanje svijesti o korupciji i drugim nezakonitim postupcima,
- neophodno je unaprijediti metode u borbi protiv koruptivnog djelovanja;
- obezbijediti adekvatne načine putem kojih se mogu prijaviti slučajevi neregularnosti u poslovanju i
- omogućiti saradnju s drugim institucijama u borbi protiv koruptivnog djelovanja.

S tim u vezi, rezultati do kojih smo došli u toku istraživanja bi mogli biti od pomoći prilikom bavljenja sličnim analizama u poslovanju određenih subjekata. Rezultati istraživanja također predstavljaju povezanost stečenih znanja i višegodišnjeg iskustva prilikom rada u javnom sektoru, te isti mogu biti smjernica u procesu analiziranja područja izloženih koruptivnim radnjama, kao i smjernica u razvoju interne revizije u budućnosti. Konačni cilj je doprinijeti osobama na odgovornim i rukovodećim pozicijama da prihvate i uvažavaju preporuke upućene od strane interne revizije, te na taj način omoguće učinkovitiji model njenog djelovanja u institucijama javnog sektora FBiH.

1.3. Istraživačka pitanja i hipoteze

Interna revizija kao preventivno sredstvo nije u skladu sa svrhom samog uspostavljanja, te nerijetko rezultati iste nisu usmjereni od strane rukovodstva u pravcu donošenja adekvatnih poslovnih odluka i procjene rizika. Interna revizija samo svojom objektivnošću i neovisnošću se može predstaviti kao funkcija koja je od velike važnosti za realizaciju prethodno navedenog.

Naslov završnog rada glasi: “ Interna revizija u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine “.

Revizija javnog sektora doprinosi u stvaranju veće odgovornosti javne uprave, a u prilog tome svjedoči i stvaranje sve veće transparentnosti u radu.

Područje djelovanja interne revizije bi trebalo biti utvrđivanje i definisanje uzroka koruptivnih postupaka, zatim analiza područja na kojima se isti ispoljavaju uz provođenje transparentnosti u poslovanju. U konačnici bi trebalo da primjenjuje mehanizme za upućivanje određenih preporuka u vidu korektivnih mjera i to po prethodno utvrđenim nepravilnostima.

Ako uzmemo u obzir sve prethodno navedeno, smatramo da bi na pravi način organizovana bila ona revizija koja opravdava svrhu svog postojanja, a to je da omogući organizaciji da postigne svoje prethodno postavljene ciljeve, unaprijedi postupke upravljanja rizikom i primjenjuje odgovarajuće kontrolne mehanizme. Na taj način funkcija interne revizija pruža organima upravljanja svoje analize poslovanja, procjene do kojih je došla u svom radu, te preporuke, eventualne savjete i potrebne informacije koje su neophodne u poslovanju određene organizacije.

U skladu sa područjem našeg istraživanja, a u svrhu izrade završnog rada, osnovna hipoteza završnog rada glasi:

Osnovna hipoteza (**H.0.**): „Interna revizija u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine nije na zadovoljavajućem nivou.”

Osnovna hipoteza završnog rada, a u svrhu što efikasnijih i vjerodostojnijih nalaza samog istraživanja, obuhvata i tri pomoćne hipoteze:

1. **H.1.:** Interna revizija u javnom sektoru Federacije BiH se ne provodi u mjeri koja bi omogućila prevenciju koruptivnog djelovanja.
2. **H.2.:** Faktori upozorenja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru, uglavnom imaju za posljedicu da revizorski postupci ne budu usmjereni za sprečavanje istih.
3. **H.3.:** Neadekvatna implementacija interne revizije u javnom sektoru Federacije BiH, sa posebnim osvrtom na javna preduzeća, ima za posljedicu netransparentnost u radu i nesprečavanje koruptivnog djelovanja.

1.4. Ciljevi istraživanja

Cilj istraživanja polazi od saznanja da je prisustvo koruptivnih radnji u javnom sektoru FBiH, upravo razlog da osnovni motivi i djelovanja interne revizije budu usmjereni na sprečavanje istih. To bi značilo da se problem prisustva korupcije i nezakonitog djelovanja unutar javnog sektora posmatra kroz provođenje revizorskih postupaka u njihovom sprečavanju. Pored toga i samo jačanje svijesti o prisutnosti nezakonitih postupaka u radu, poboljšanja u smislu korištenja metoda i alata u borbi protiv korupcije, te stvaranje načina kako bi se eventualno mogli prijaviti slučajevi neregularnog poslovanja i ujedno saradnja s drugim institucijama čija je ista svrha postojanja, su sigurno od velike važnosti u sprečavanju koruptivnog djelovanja.

Cilj revizije javnog sektora je pravovremeno uočiti nepostupanje u skladu sa usvojenim standardima poslovanja i sa zakonskim odredbama, te buduće aktivnosti usmjeriti u pravcu poduzimanja korektivnih mjera, a osobe sa preuzetim ovlaštenjima, kao i odgovorne za određene segmente poslovanja, pozvati na odgovorno djelovanje u pravcu sprečavanja koruptivnog ponašanja.

Institut internih revizora (2013) je razvio model tzv. model "tri linije odbrane" preduzeća od rizika, a prema mišljenju instituta model obuhvata:

- interne kontrole koje uspostavlja rukovodstvo,
- različite funkcije u okviru poslovanja na osnovu kojih se vrši nadzor rizika,
- interna revizija.

Kada analiziramo prvu liniju odbrane, dolazimo do zaključka da operativno rukovodstvo direktno upravlja rizikom i snosi odgovornost za korištenje određenih korektivnih mjera u pravcu otklanjanja nedostataka prilikom funkcionisanja kontrola i procesa poslovanja.

Analizirajući drugu liniju odbrane, uočavamo različite poslovne funkcije čija je svrha nadzor i upravljanje rizicima, provjera usklađenosti prilikom poslovanja određene organizacije, a iste mogu biti različite u zavisnosti od vrste djelatnosti obavljanja samog preduzeća ili organizacije.

Posljednja, treća linija odbrane koju ćemo prezentirati, a u svrhu odbrane preduzeća od različitih vrsta rizika u poslovanja, jeste interna revizija. Interna revizija kao posljednja linija odbrane uz efikasno funkcionisanje prethodne dvije pruža uvjerenje u efikasnost internih kontrola i uspješno upravljanje rizicima.

1.5. Metodologija istraživanja

Izrada završnog rada će prije svega biti rezultat višegodišnjeg rada i iskustva na poziciji Glavnog knjigovođe u JKP „Standard“ d.o.o. Konjic. Stručna usavršavanja iz oblasti interne revizije će dodatno doprinijeti da se pojava koruptivnih mehanizama, te prevarnog

ponašanja u poslovanju unutar javnog sektora, posmatraju na jedan ozbiljniji i profesionalaniji način.

Naime, nerijetko se dešava to da se funkcija interne kontrole ne primjenjuje na način da obezbijedi da institucije unutar javnog sektora FBiH postignu svoje ciljeve u poslovanju, da su načini vođenja određenih poslovnih aktivnosti zaštićeni od prevarnog ponašanja odgovornih i ovlaštenih osoba, da nije prisutno nenamijensko trošenje javnih sredstava, te da su informacije i podaci do kojih se dolazi prilikom poslovanja tačni, pouzdani, pravovremeni, te korišteni za donošenje primjerenih odluka.

U okviru istraživanja ćemo se bazirati i na sekundarne izvore informacija, podataka koji su već sadržani u određenim izvorima, a to su svakako stručne literature iz područja računovodstva i revizije, važeći zakonski propisi i odredbe, te određeni naučno-istraživački radovi koji se odnose na navedeno područje istraživanja i drugo.

Za krajnji ishod našeg istraživanja, kao i formiranje rezultata, primjenjivat ćemo različite naučno-istraživačke metode, zatim opisne metode, kvantitativnu metodu istraživanja, te deduktivnu i komparativnu metodu.

Deduktivna metoda je vrsta metode u nauci koja se koristi prilikom istraživanja, a služi za utvrđivanje i upoznavanje sa činjeničnim stanjima i važećim zakonskim odredbama, zatim predviđanje budućih događaja, te otkrivanje nekih novih činjenica u poslovanju. Primjena komparativne metode stvara mogućnost da se određena teoretska saznanja koja posjedujemo uporede sa rezultatima istraživanja do kojih smo došli putem prakse. Deskriptivna metoda služi za opisivanje na jedan jednostavan način svega onog što je vezano za organizacijsko uređenje sistema interne kontrole i revizije. Pomenuto se nadopunjuje u vidu dodatnih obrazloženja o značajnim osobinama predmeta i procesa do kojih smo došli prilikom analize.

Izrada završnog rada će biti zasnovana na važećim računovodstvenim propisima i zakonskim odredbama.

2. KARAKTERISTIKE I POJMOVNO ODREĐENJE JAVNOG SEKTORA

Pojmovnim određenjem javnog sektora ćemo opisati šta sve podrazumijeva javni sektor Federacije Bosne i Hercegovine, koje nivoje vlasti obuhvata, kao i njegovu ulogu i značaj. Karakteristike javnog sektora će dati obrazloženje po čemu je isti specifičan, koliko je važna transparentnost u radu, te koji su to faktori upozorenja za koruptivno djelovanje.

2.1. Pojam javnog sektora

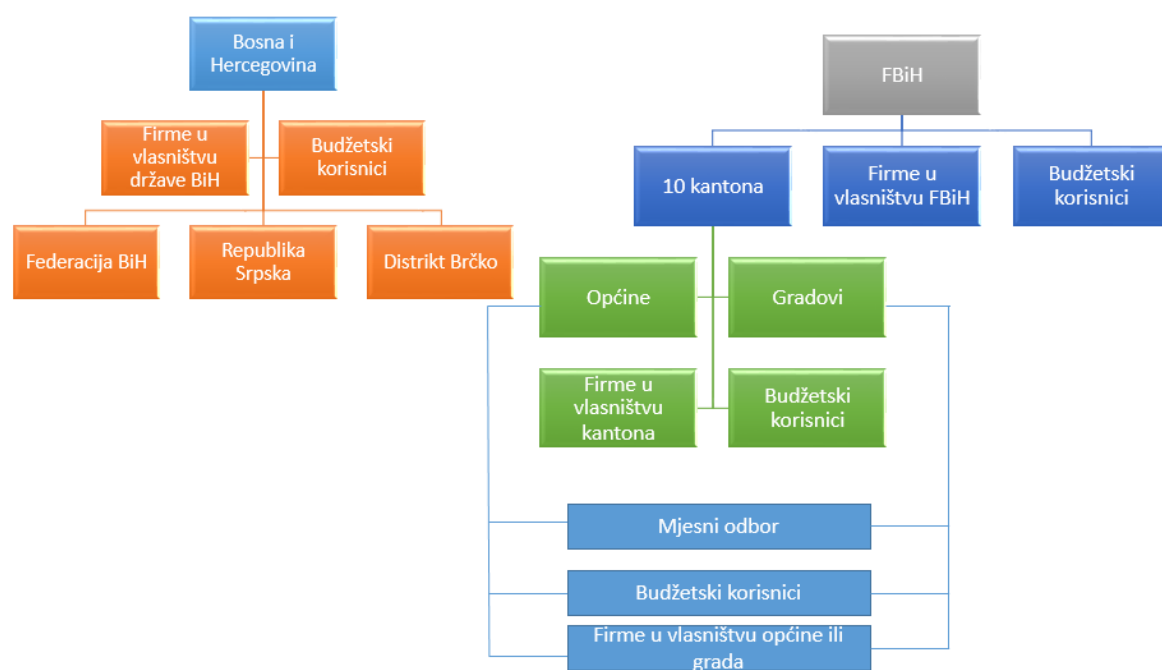
Javni sektor FBiH analiziran sa aspekta kompleksnosti i obuhvatnosti, podrazumijeva sve nivoe vlasti koje su postavljene unutar državne vlasti, javna preduzeća, te kompletan sistem zdravstvenog osiguranja, penzionog, kao i socijalnog osiguranja.

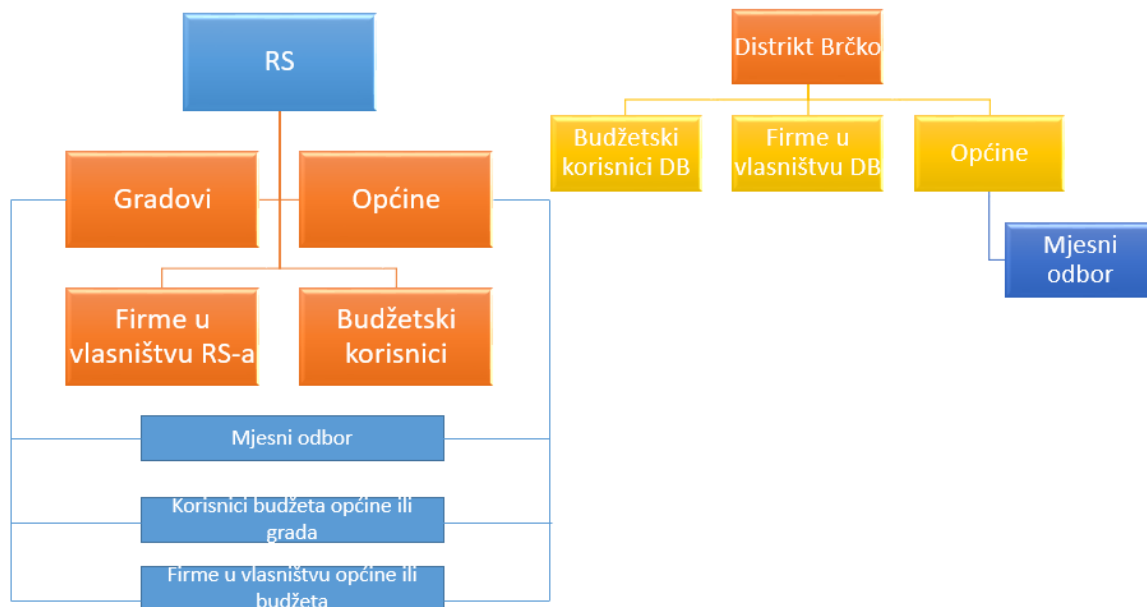
S tim u vezi, možemo zaključiti da isti obuhvata sve institucije koje se odnose na zakonodavnu, pravosudnu i izvršnu vlast, zatim javnu upravu, također i sve djelatnosti unutar kojih nadležnosti imaju i sama država, zatim entiteti i Brčko Distrikt, kantoni i na kraju gradovi i opštine. Javni sektor bi trebao obezbijediti adekvatno funkcionisanje monetarne i fiskalne politike, omogućiti dugoročno održiv ekonomski rast, podsticati produktivnosti u radu, te veći stepen zaposlenosti. Kompleksno teritorijalno uređenje države, te načini vođenja i upravljanja pomenutom, su pokazatelji da uskoro ne možemo očekivati veliki napredak u pravcu razvoja.

Bašić i Šapina (2013) ističu da javni sektor predstavlja pojam koji obuhvata sve javne organe (ili tijela regulisana javnim pravom), odnosno da javni sektor predstavlja skup svih javnih službi jedne zemlje i svih drugih tijela regulisanih javnim pravom.

Shodno pomenutoj kompleksnosti, javni sektor je podijeljen na tri oblasti: Federacije Bosne i Hercegovine, Republike Srpske i Brčko Distrikt, što ćemo prikazati slikom 1.

Slika 1: Uređenje javnog sektora BiH





Izvor: Kurtanović, S., Andrić, M., Jahić, H. (2015). Revizija prvo izdanje. Fojnica: Štamparija Fojnica, str. 362.

Uvažavajući svu složenost i sveobuhvatnost Bosne i Hercegovine, proizilaze i tri glavna zadatka koja ima javni sektor u svakom tržišno orijentisanom privrednom sistemu, a prema Samuelson i Nordhaus (2000), to su: povećati efikasnost, održavati jednakost i podupirati makroekonomsku stabilnost i rast.

Cilj je omogućiti odgovarajuće funkcionisanje tržišta Bosne i Hercegovine, koje će stvoriti uslove za adekvatno funkcionisanje javne uprave unutar istog.

2.2. Obilježja i struktura javnog sektora u FBiH

Obilježja i strukturu javnog sektora definisat ćemo putem analiza na osnovu kojih se razlikuje od privrednih i drugih djelatnosti. Stvaranje dobiti ili profita je i sama svrha postojana privrednih subjekata, čiji je konačni cilj ostvariti veće prihode od rashoda u poslovanju. Pored toga što trebaju biti solventni, što predstavlja ujedno i uslov njihovog opstanka, cilj je postizanje maksimiziranja ekonomskog viška prilikom poslovanja.

Posmatrajući s druge tačke gledišta, javni sektor karakteriše neprofitni karakter. Karakteristike institucija javnog sektora nisu prvenstveno usmjerene na povećanje profita ili dohotka, primarni cilj je zadovoljenje ljudskih potreba, stvaranje mogućnosti obrazovanja, pružanje zdravstvene zaštite, postizanje javne sigurnosti, mogućnost kulturnog uzdizanja i drugo. Dakle, sve ono što može doprinijeti kvalitetnijim uslovima života i u skladu s tim omogućiti povoljniji životni standard za građane.

Važno obilježje javnog sektora je univerzalni karakter, te s tim u vezi efekti usluga unutar istog jako su bitni i u interesu svih članova jedne zajednice.

Javni sektor obuhvata djelatnosti čije provođenje zavisi od političkog, društvenog i ekonomskog sistema države. Javni sektor u poređenju sa privrednim, nije direktno usmjeren na proizvodnju materijalnih dobara, dok istovremeno doprinosi stvaranju potrebnih uslova kako bi se materijalna proizvodnja obavljala na što efikasniji način.

Struktura Javnog sektora obuhvata sljedeće:

- 1) centralnu državu, te regionalna i lokalna državna tijela;
- 2) javna preduzeća u kojima se primjenjuju zakoni tržišne privrede;
- 3) javne finansijske institucije (finansijska preduzeća koja su u vlasništvu ili su pod kontrolom države, nazivaju se javnim finansijskim institucijama, Centralna banka).

Na prethodno pomenut način definisana podjela nam jasno svjedoči o složenosti i specifičnostima javnog sektora.

Za sva javna preduzeća primjenjuju se Međunarodni računovodstveni standardi za privredu.

2.3. Pojam, uloga i značaj javnog preduzeća u FBiH

Javno preduzeće podrazumijeva pravno lice registrovano kao privredno društvo, a koje obavlja djelatnosti od opšteg interesa za društvo, odnosno pravno lice registrovano kao javno preduzeće, čije je poslovanje definisano posebnim zakonskim odredbama.

Uloga javnog preduzeća podrazumijeva dužnost pomenutog da podatke o načinu svoje organizacione strukture, poslovanju i finansijama, te izvršavanju poslova iz nadležnosti organa uprave, učine transparentnim, te dostupnim javnosti putem internet stranice.

Djelatnosti od javnog društvenog interesa se zasnivaju na sljedećim principima:

- slobodnog osnivanja, pružanja usluga, te jednakom tretmanu svih pripadnika,
- slobodi prilikom pristupanja potrebnim informacijama;
- praćenju i kontrolisanju državne pomoći koje su upućene javnim preduzećima kako bi se izbjegla narušavanja konkurencije;
- preventivnom praćenju objedinjavanja javnih preduzeća kako bi se izbjeglo narušavanje konkurencije;
- slobodi u vršenju određenih djelatnosti od opšteg društvenog interesa kako bi se izbjegla narušavanja konkurencije,
- slobodnog informisanja o pitanjima finansijske prirode između opština, kantona i Federacije Bosne i Hercegovine sa javnim preduzećima i

- primjene odgovarajuće knjigovodstvene evidencije i obračuna u cilju jasnog prikaza prihoda i rashoda koji su vezani za poslove koje obavlja preduzeće.

Javna preduzeća imaju značajnu ulogu u ekonomiji jedne država, te uglavnom pružaju osnovne usluge i doprinose njenom razvoju.

Mnoga javna preduzeća suočavaju se sa brojnim izazovima, koji se odnose na nedostatak transparentnosti, manjak odgovornosti rukovodećeg kadra za neefikasno upravljanje preduzećem, nedostatak nadzora nad poslovanjem javnih preduzeća od strane osnivača, te uplitanje politike u rad i drugo.

2.4. Obilježja i transparentnost u radu javne uprave BiH

Javna uprava predstavlja institucije i aktivnosti izvršne vlasti države, te ekonomske i društvene organizacije putem kojih se ostvaruju zakonske i druge norme, te provode odluke koje donose tijela zakonodavne i vrše organi izvršne vlasti.

Prema podacima iz Službenih novina Federacije Bosne i Hercegovina (2015), javni organi podrazumijevaju obavljanje sljedećeg :

- provode zakonske odredbe,
- uspostavljaju nadzor nad provođenjem zakonskih odredbi,
- donose podzakonske odredbe neophodne za provedbu zakona,
- daju preporuke i pripremaju određene propise iz oblasti zakonodavstva,
- pružaju odgovore na pitanja iz svoje nadležnosti, organa izvršne i zakonodavne vlasti, te pravnih i fizičkih lica,
- omogućavaju konstantnu upućenost u svoja područja djelovanja, te odgovornost za iste,
- izvršavaju i druge povjerene poslove koji su definisani zakonskim odredbama.

Prema Zakonu o organizaciji organa uprave u FBiH, isti se osnivaju na svim nivoima vlasti u Federaciji BiH i to:

- 1) Federalni organi koji obavljaju stručne i upravne poslove iz nadležnosti FBiH,
- 2) Kantonalni organi koji obavljaju stručne i upravne poslove iz nadležnosti kantona,
- 3) Gradski i općinski organi koji obavljaju stručne i upravne poslove iz samoupravnog djelokruga grada, odnosno općine.

Konstantno djelovanje u smislu politiziranja javne uprave FBiH je ustvari i najveći izvor problema u njenom poslovanju.

Veoma često izvršna vlast putem uprave provodi samovolju kod zapošljavanja kadrova sa neadekvatnim kvalifikacijama, a pri tome politički podobnih, te je s tim u vezi upitna mogućnost za zapošljavanjem osposobljenog i kvalifikovanog kadra.

Transparentnost bi trebala biti važno obilježje i predstavljati princip javnosti u radu. Neadekvatno upravljanje javnim sredstvima i nepoštivanje osnovnih vrijednosti upravljanja stvara mogućnost pojave korupcije koja je prisutna u svim društvima današnjice, a ispoljava se i u slabom sistemu poreza, upravljanju dugovima, procesima privatizacije i drugo.

Glavna prepreka korupciji jeste jačanje transparentnosti u radu javne uprave. Pored transparentnosti, od velike važnosti je odgovornost, kao i razvijen sistem javnog sektora, te postupanje u skladu sa ovlaštenjima.

Uvažavajući prava na slobodan pristup informacijama, javna uprava pored toga što postojeće mehanizme upotrebljava za postizanje integriteta institucija, treba omogućiti korištenje novih trendova i alata koji su usmjereni na proaktivno djelovanje, te na taj način pružaju određene informacije zainteresovanim korisnicima. Sve prethodno navedeno doprinosi jačanju povjerenja i sigurnosti u kvalitet usluga koje pruža javna uprava.

Ako je rad institucija javan u smislu dostupnosti i mogućnosti stavljanja na raspolaganje javnosti traženih i neophodnih informacija, pa čak i onda kada se to od njih i ne zahtijeva, za pomenute možemo reći da su proaktivno transparentne. Švedska je usvojila prvi zakon o slobodnom pristupu informacijama, 1766. godine.

Transparentnost u radu javne uprave je važna sa aspekta proaktivnog djelovanja iz sljedećih razloga:

- javna uprava raspolaže novcem građana, a isti imaju pravo kontrolisati usmjeravanje istog,
- po važećim zakonskim odredbama, rad javne uprave treba biti javan,
- takvim djelovanjem povećava se odgovornost u radu institucija, a stvara se i povjerenje građana u njihov rad,
- omogućava smanjenje koruptivnog djelovanja i zloupotrebe javnih ovlaštenja i
- doprinosi procesu donošenja kvalitetnijih odluka, a koje su u interesu građana.

Proaktivna transparentnost u radu javne uprave stvara mogućnost trošenja manje količine resursa na obradu zahtjeva za slobodan pristup informacijama. Upravo u takvu upravu, upravu čiji je rad transparentan, što podrazumijeva dostupnost traženih podataka u željenom trenutku, javnost će steći povjerenje.

To podrazumijeva da će određeni poduzetnici, ulagači upravo zahvaljujući tome, pravovremeno dobiti neophodne informacije za eventualna ulaganja, a građani mnogobrojne usluge poput elektronskog praćenja sudskih predmeta, zakazanih zdravstvenih pregleda kao i dostupnost mnogih drugih aplikacija.

3. INTERNA REVIZIJA KAO DIO REVIZIJSKE PROFESIJE, SA AKCENTOM NA INTERNU REVIZIJU U JAVNOM SEKTORU

U okviru ovog poglavlja ćemo se upoznati sa pojmom interne revizije, definicijom prema IIA (Institute of Internal Auditors), koja predstavlja definiciju Instituta internih revizora, zatim pojmovnim određenjem Međunarodnog okvira profesionalne prakse, IPPF (International Professional Practices Framework), te procesnim modelom interne revizije. Cilj je predstaviti proces funkcionisanja interne revizije, svrhu postojanja iste kroz faze od momenta definisanja i analize okruženja do procesa njene implementacije. Naime, sve prethodno navedeno je potrebno vršiti uz primjenu etičkih normi i načela koja ćemo također predstaviti u ovom dijelu rada.

Neophodna je primjena usvojenih računovodstvenih standarda u poslovanju, za područje posmatranja i analiza u javnom sektoru FBiH, što je upravo i predmet istraživanja prilikom izrade našeg završnog rada. Konačni cilj je usmjeriti rad svih institucija u pravcu usklađenosti sa zakonskim odredbama, propisima, standardima, a sve to na jedan transparentan i društveno koristan način.

3.1. Pojam interne revizije i definicija prema IIA (Institute of Internal Auditors)

Interna revizija na osnovu svog objektivnog djelovanja, te savjetodavne aktivnosti koja je konačan ishod njenog rada, doprinosi unapređenju poslovanja određene organizacije. Naime, interna revizija pruža znatan doprinos prilikom postizanja željenih ciljeva, stvarajući jedan disciplinovan pristup u svom radu, te pristup baziran na poboljšanju prilikom upravljanja rizicima, određenim kontrolnim postupcima, te i samim korporativnim upravljanjem.

Interna revizija predstavlja dio organizacije u čijem poslovanju učestvuju lica koja su na adekvatan način osposobljena da obavljaju rad sa dužnom pažnjom, lica koja treba da budu neovisna u svom djelovanju, te da omoguće pružanje konsultantskih usluga pravilnim usmjeravanjem postupaka koje je uspostavilo rukovodstvo. Također, prilikom rada stvara mogućnost i doprinosi poslovanju organizacije u pravcu postizanja određenih ciljeva i misije poslovanja na disciplinovan i sistematičan način.

Prema autorima Kurtanović, Andrić, Jahić (2015), ciljevi interne revizije su usmjereni identifikiranju rizika koji određenoj organizaciji omogućavaju da obezbijedi:

- vrednovanje i analizu uspostavljenih sistema interne kontrole;
- adekvatno funkcionisanje organizacije koje je prethodno definisano politikama i postavljenim procedurama;
- davanje određenih preporuka i praćenje njihove provedbe;
- procjena efikasnost i efektivnosti radnih procesa.

Funkcija interne revizije podrazumijeva utvrđivanje usklađenosti poslovnih operacija sa zakonskim odredbama, zatim njihova vjerodostojnost i učinkovitost, a sve u cilju poboljšanja poslovanja određenih organa uprave i jačanja sistema internih kontrola. S tim u vezi može se stvoriti mogućnost menadžmentu da analizira bitne poslovne funkcije na način da iste prate poslovnu politiku preduzeća i da su u skladu sa visokim standardima poslovanja, te da obezbijede internoj reviziji potrebne uslove za rad, a to prvenstveno podrazumijeva u svakom momentu dostupnost potrebnoj dokumentaciji, uposlenicima i imovini.

3.2. Međunarodni okvir profesionalne prakse (IPPF)

Međunarodni okvir profesionalne prakse (International Professional Practices Framework) je okvir koji je kreiran na način da predstavlja smjernice u poslovanju, a koje mogu biti obvezujućeg ili preporučenog karaktera. Isti je razvijen od strane Međunarodne organizacije internih revizora. Cilj kreiranja okvira je sumiranje i objedinjavanje svih postojećih smjernice za uspostavljanje aktivnosti i obavljanje interne revizije u organizaciji na jednom mjestu.

Međunarodni okvir profesionalne prakse znatno doprinosi adekvatnom razvoju, tumačenju i primjeni različitih metodologija i tehnika na međunarodnom nivou.

Struktura i sadržaj Međunarodnog okvira profesionalne prakse IPPF-a je sljedeća:

- **Misija interne revizije**
- **Obvezujuće smjernice**
- Osnovna načela za profesionalno obavljanje interne revizije
- Definicija interne revizije
- Etički kodeks
- Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije
- **Preporučene smjernice**
- Provedbene smjernice i
- Dodatne smjernice
- **Ostale smjernice i resursi**

Osnovnu svrhu postojanja interne revizije predstavlja ustvari njena misija. Ostvarenje pomenute je određeno i Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja u praksi.

Kada analiziramo osnovna načela za profesionalno obavljanje interne revizije, možemo zaključiti da su to svakako načelo integriteta, načelo stručnosti i dužne pažnje, načelo objektivnosti i neovisnog djelovanja, te usklađivanje sa postavljenom strategijom, ciljevima i rizicima organizacije, zatim odgovarajuća pozicioniranost u organizaciji i s tim u vezi posjedovanje adekvatnih resursa, konstantno i kvalitetno napredovanje, te pružanje na riziku baziranog uvjerenja, proaktivno djelovanje i usmjerenost na budućnost kroz prezentovanje unapređenja rada u određenoj organizaciji.

Interna revizija podrazumijeva nezavisnu aktivnost koja je pri svom radu objektivna i praćena filozofijom dodane vrijednosti, sve u svrhu postizanja boljih uslova u poslovanju.

Etički kodeks se sastoji od sljedećih načela:

- načelo integriteta, podrazumijeva pošteno djelovanje internih revizora na način da se stvori povjerenje u njihov rad i njihove zaključke;
- načelo objektivnosti, predstavlja visok nivo objektivnog postupanja kojeg se interni revizori moraju pridržavati u svom radu, posebno u slučajevima prikupljanja informacija, prilikom njihove procjene, te prezentovanja;
- načelo povjerljivosti, se bazira na uvažavanju informacija koje su u posjedu internih revizora, te neotkrivanje istih bez adekvatnih ovlasti ili ako ne postoji zakonska obaveza za to;
- načelo stručnosti, podrazumijeva primjenu adekvatnih vještina, znanja i iskustava od strane internih revizora.

Načela etičkog kodeksa prikazat ćemo i kroz sliku 2.

Slika 2: Načela Etičkog kodeksa



Izvor: Vlastita izrada

Osnovna načela Etičkog kodeksa uspostavljena su prvenstveno u svrhu podsticanja odgovornosti profesionalnih računovođa. Cilj djelovanja primarno nije na zadovoljavanju potreba pojedinog klijenta ili menadžera, nego djelovanje u javnom interesu.

Da bi se postiglo prethodno pomenuto, profesionalne računovođe u svom radu treba da se pridržavaju osnovnih principa prema Etičkom kodeksu.

Standardi prema IPPF-u, a koji se primjenjuju od 01. januara 2013. godine IPPF-a su:

- Atributivni standardi koji predstavljaju standarde obilježja;
- Standardi djelovanja koji predstavljaju standarde obavljanja;
- Standardi implementacije koji predstavljaju standarde primjene;

Provedbene smjernice podrazumijevaju sve dosadašnje smjernice i postojeće preporuke, a iste će u budućnosti poprimiti također karakter provedbenih smjernica.

Dodatne smjernice predstavljaju smjernice koje su usmjerene na obavljanje jasno određenih procesa, primjenjujući za to predviđene programe i tehnike, svrha nije direktna povezanost sa primjenom Standarda, te potpune usklađenosti sa njima, što predstavljala osnovnu ulogu Provedbenih smjernica.

Institut internih revizora omogućava primjenu ostalih smjernica i resursa, a koji stvaraju uslove da se primjenjuju najbolje prakse prilikom rada internih revizora u njihovom okruženju širom svijeta.

3.3. Oblasti djelovanja i proces funkcionisanja interne revizije

Analizirajući pripadnost određenom segmentu poslovanja, reviziju možemo posmatrati sa aspekta tri oblasti djelovanja, a koje obuhvataju: usklađenost u procesu djelovanja, upješnost poslovanja, te revizija sistema.

Interni revizori obavljaju rad bazirajući se najvećim dijelom na reviziju sistema, a koja podrazumijeva i sadrži elemente i druge dvije. Ukoliko u određenoj organizaciji postoji potreba za dokazivanjem usaglašenosti poslovanja sa važećim zakonskim odredbama, u tom slučaju je neophodno obaviti i reviziju usklađenosti. Ukoliko su predmet provjere u organizaciji ekonomičnost, efikasnost i efektivnost, svakako je neophodno provesti i reviziju uspješnosti. U praksi se provode i finansijske revizije, revizija informacionih sistema i druge vrste revizija. Faze revizije sistema ćemo analizirati na sljedećem prikazu:

Slika 3. Faze revizije sistema



Izvor: Vlastita izrada

Početak faze revizije sistema je potrebno uraditi na način da se primarno utvrdi preliminarni pregled na osnovu kojeg će se predočiti činjenice koje će potom predstaviti opštu sliku revidirane oblasti.

Faza utvrđivanja i identifikovanja sistema, stvara mogućnost da revizor na adekvatan način ostvari uvid u sistem koji treba revidirati, omogućiti potreban razgovor sa relevantnim uposlenicima revidiranog subjekta, te pruža upoznatost sa svim bitnim informacijama i pratećom dokumentacijom neophodnoj za kreiranje mišljenja i zaključaka o odgovarajućoj primjeni kontrolnih postupaka.

Opis sistema revizije treba jasno da sadrži identifikovane kontrole koje se odnose na taj sistem. Revizori su u obavezi da razmotre i eventualno druge kontrole prije donošenja određene procjene i zaključaka.

U svrhu utvrđivanja prioriteta, potrebno je da interna revizija bude planirana, kontrolirana i dokumentovana na odgovarajući način. U skladu sa ciljevima organizacije, glavni revizor planove interne revizije određuje na osnovu procjene rizika.

S tim u vezi, potrebno je savjetovanje s višim menadžmentom i odborom, te se na taj način stiče uvid u strategiju same organizacije, njenih ključnih poslovnih ciljeva, s tim povezanih rizika i procesa upravljanja.

Testiranje kontrola se obavlja u svrhu pronalaženja dokaza o načinu rada sistema internih kontrola na efektivan način, pri čemu je veoma bitno nagovijestiti da je testiranje kontrola primarni cilj, a ne utvrđivanje tačnosti pojedinih poslovnih promjena. Ukoliko se dođe do zaključaka da kontrole nisu adekvatne, neophodno je obuhvatiti u sam proces finansijske ili druge informacija o konkretnim nedostacima, te uvjeriti na taj način i rukovodstvo da je iste potrebno uvesti. Testovi se baziraju na utvrđivanju mogućnosti smanjenja potencijalnih rizika na prihvatljiv nivo upotrebom kontrolnih postupaka. Testovi se provode putem testiranja određene usaglašenosti, te njenim dokazivanjem. Provođenjem i testiranjem usaglašenosti se dolazi do dokaza koji treba da pokažu usaglašenost rada revidiranog subjekta sa važećim zakonskim odredbama i propisima. Dokazni testovi se provode u slučaju kada postoji saznanje o neadekvatnoj primjeni kontrolnih postupaka, a sve u pravcu postizanja efikasnog kontrolnog mehanizma usmjerenog ka postavljenim ciljevima.

Provođenje testova bi trebalo biti optimalno i to na način da imamo saznanje da nedovoljno testiranje može uticati na revizorske ciljeve, dok s druge strane pretjerano testiranje može dovesti i do potpuno neželjenog efekta. Ukoliko određene kontrole unutar organizacije nisu prisutne, usaglašavanje nije moguće primijeniti i realizovati, ali testovi dokazivanja mogu obezbijediti neophodna saznanja i podatke o neželjenim rezultatima koji su posljedica nepostojanja kontrole.

Da bi uzorak bio reprezentativan za određenu populaciju, neophodno je isti uzeti iz ciljne populacije metodom slučajnog odabira. Učestalost određene kontrole direktno zavisi od veličine uzorka, s obzirom da su određene vrste kontrola svakodnevne, dok se druge vrše na sedmičnom ili mjesečnom nivou. Odabir manjeg uzorka se uglavnom koristi kod analize određenih sistema koji nisu od velike važnosti prema revizorskom mišljenju.

Interna kontrola se može testirati na osnovu pet osnovnih metoda:

- posmatranje kao prva metoda je od jako velike važnosti u slučajevima kada nemamo saznanja o prisutnosti trajnih dokaza o određenim aktivnostima,
- metoda razgovora, predstavlja metodu koja se može koristiti kada ne postoje dokazi ili su nedovoljni.
- metoda provjere, predstavlja metodu prilikom koje se dolazi do saznanja o istinitosti, tačnosti i punovažnosti transakcija ili poslovnih promjena. Prilikom provjere koriste se različite metode, među kojima su bitne potvrđivanje, kao i poređenje poslovnih promjena sa postojećom dokumentacijom.
- metoda ponovnog izvođenja, predstavlja metodu koja je usmjerena ka stvaranju adekvatnog uvjerenje da su kontrole koje se primjenjuju zaista odgovarajuće i da funkcionišu.
- metoda analitičkog pregleda, predstavlja metodu koja podrazumijeva pregled bitnijih trendova, određenih racia i s tim povezanih odnosa i pokazatelja.

Prilikom provođenja faze ocjene sistema, revizor prije podnošenja izvještaja o području revidiranog subjekta, obavezno analizira zaključke do kojih je došao u toku prethodnog rada, te nakon potvrđivanja ili eventualne dorade svojih prethodnih procjena donosi adekvatne preporuke i zaključke.

O posljedicama zapažanja, kao i eventualnim preporukama procjene internih revizora se formiraju određena mišljenja. Upućivanje preporuka za eventualna poboljšanja u radu ili priznavanje izvršenja određenih zadataka na zadovoljavajući način, te upućivanje prijedloga za korektivne aktivnosti, predstavlja posljedice procjene internih revizora. Osnovna svrha preporuka je sugerisanje da su određene aktivnosti usmjere na ispravku postojećeg stanja, te da se poboljšaju aktivnosti prilikom postizanja željenih rezultata u poslovanju.

Analizirane faze je neophodno razumjeti na odgovarajući način i iste su proces koji je konstantan i baziran na postizanju ciljeva revizije. Potrebno je da kompletan proces bude dokumentovan u revizorskom dosjeu, i da sadrži sve potrebne informacije i podatke neophodne za provođenje svih faza sistema.

3.4. Uspostava i planiranje interne revizije u javnom sektoru

Interna revizije se uspostavlja i provodi u svrhu postizanja ciljeva koji su prethodno postavljeni, određivanjem prioriteta djelovanja, te korištenjem resursa na efkasan i

efektivan način. Značaj planiranja interne revizije jeste u činjenici da su njenim djelovanjem obuhvaćeni svi poslovi jedinice interne revizije, kao i svi segmenti procesa poslovanja. Posmatrajući javni sektor, planiranje interne revizije u okviru tog sektora podrazumijeva dva nivoa, planiranje koje se odnosi na djelovanje sa aspekta posmatranja jedinice za internu reviziju, te planiranje sa aspekta kreiranja programa pojedinačne revizije.

Rukovodilac jedinice interne revizije izrađuje strateški ili dugoročni plan, a njegova izrada je bazirana na procjeni rizika u organizaciji, određivanju misije i vizije interne revizije, te na planiranju strategije i ciljeva interne revizije, dok isti na kraju odobrava i potpisuje i sve njegove eventualne izmjene. Izradi godišnjeg plana revizije se može pristupiti tek nakon izrade strateškog plana, koji obuhvata sljedeće korake:

- određivanje misije poslovanja organizacije,
- uspostavljanje ciljeva organizacije,
- određivanje sistema i procesa,
- procjena rizika poslovanja,
- donošenje odluka o prioritetima koji se revidiraju i
- proces izrade i donošenja strateškog plana.

Određivanje misije poslovanja organizacije obuhvata odgovore na veoma važno pitanje, a to je svrha i cilj postojanja određene organizacije. Izvore za određivanje misije organizacije, potrebno je kompletirati iz dostupne dokumentacije.

Uspostavljanje ciljeva organizacije treba da istraži šta je to što organizacija želi postići, a isti svakako trebaju biti sadržani u određenim strateškim podacima koji su dostupni.

Određivanje sistema i procesa podrazumijeva dodatne intervjue sa osobama na rukovodećim funkcijama osnovnih i unutrašnjih organizacionih jedinica. Na osnovu toga određuju se svi sistemi i procesi koji su postavljeni u pravcu postizanja misije, vizije i ciljeva poslovanja organizacije.

Procjena rizika poslovanja je određivanje prioriteta tačaka za vršenje revizije, dok se rizici identifikuju putem upitnika sa rukovodiocima i uposlenicima, kao i putem razmjene iskustava između samih revizora. Sljedeći korak je utvrđivanje prioriteta rizika, kao i njihovo rangiranje. Procjena rizika je subjektivna ocjena internih revizora, ali da bi postigli i objektivnost u određenoj mjeri, potrebno je koristiti različite tehnike prilikom analize.

Donošenje odluka o prioritetima koji se revidiraju je faza koja se bazira na rezultatima do kojih se došlo na osnovu procjene rizika.

Proces izrade i ažuriranje strateškog plana je potrebno uraditi na godišnjem nivou, a razlozi za to su određene promjene koje utiču na poslovanje organizacije poput unutrašnjih promjena, te promjena u okruženju.

U okviru godišnjeg plana je potrebno definisati sljedeće:

- jasno definisati prirodu poslova koji se trebaju izvršiti,
- odrediti osposobljena i kvalifikovana lica za pravilno obavljanje revizije,
- uzeti u razmatranje sve neophodne troškove za tekuću godinu kao što su troškovi plate, putni troškovi, troškovi reprezentacije i drugo.
- predvidjeti potrebno vrijeme za implementaciju projekata interne revizije sa uključenim naknadama.

Planiranje rada interne revizije bazirano je na metodološkom pristupu procjene rizika.

Ranija istraživanja ukazuju na to da plan interne revizije polazi upravo od ocjene rizika uspostavljenih internih kontrola u okviru obavljanja poslovnih aktivnosti, vremena kao i dinamike planiranih zadataka (Demirović i Hadrović, 2018).

Zadatak odjela interne revizije ili samog internog revizora za svaku poslovnu godinu, kroz pisani akt propisuje metodologiju procjene rizika, uz napomenu da je isti potrebno redovno ažurirati, kako bi se uočile promjene u sistemu uspostavljenih internih kontrola odnosno u procesu rada određene institucije ili organizacije.

Metodologija procjene rizika obuhvata sve poslove, organizacione dijelove institucije kao i kompletan sistem uspostavljenih internih kontrola. Razlog procjene rizika je određivanje najrizičnijih dijelova poslovanja, te postizanje cilja da resursi interne revizije budu usmjereni prema tome. Nije izvodljivo i moguće revidirati sva područja ili procese poslovanja na godišnjem nivou, područja koja su kroz metodologiju procjene rizika označena kao područja visokog rizika, samim tim zahtjevaju i češće revizije.

Na osnovu rezultata procjene rizika, prikazanih kroz metodologiju, glavni interni revizor sačinjava plan interne revizije. Proces planiranja interne revizije obuhvata sačinjavanje strateškog i godišnjeg plana rada interne revizije, u formi dokumenta koji se kao takav prezentira upravi ili menadžmentu institucije.

Standarde profesionalne prakse internog revizora koji se odnose na planiranje rada interne revizije i u skladu s tim povezane rizike ćemo analizirati kroz sljedeća obrazloženja:

Atributivni standardi:

Stručnost – Standard 1210

- Standard 1210.A2, podrazumijeva da interni revizori trebaju posjedovati znanje kako bi odredili rizike poslovanja, te načine na koji organizacija upravlja istim. Interni revizori po prirodi svog posla ne mogu posjedovati nivo znanja kao lica čija je primarna odgovornost i opis poslova upravo u pronalaženju i otkrivanju prevara.

- Standard 1210.A3, podrazumijeva da interni revizori trebaju imati adekvatno znanje o bitnim informacionim i tehnološkim rizicima i načinom upravljanja istim. Ali također, interni revizori i iz ovog područja ne mogu posjedovati istu stručnost, kao interni revizori čija je primarna samo ova oblast djelovanja.

Dužna profesionalna pažnja - Standard 1220

- Standard 1220.A1, predstavlja standard u okviru kojeg interni revizori moraju primjenjivati dužnu profesionalnu pažnju kod upravljanja rizikom i kontrolnim procesima.
- Standard 1220.A2, propisuje da interni revizori pri primjenjivanju dužne profesionalne pažnje trebaju koristiti revizorske tehnike, kao i druge tehnike za analizu podataka.
- Standard 1220.A3, smatra da interni revizori bi trebali biti osposobljeni za pronalaženje veoma važnih rizika koji mogu uticati na postizanje ciljeva poslovanja. Čak i ako su određene revizorske procedure i sa dužnom profesionalnom pažnjom usmjerene na otkrivanje rizika, ipak iste nisu dovoljna garancija pronalaska pomenutih.

Standardi izvođenja

Planiranje - Standard 2010

- Standard 2010. A1, propisuje da rukovodilac u okviru djelovanja interne revizije bi trebao ustanoviti potrebne planove koji su bazirani na procjeni rizika, te s tim u vezi odrediti prioritetne aktivnosti djelovanja.

Priroda posla- Standard 2100

- Standard 2100. A1, propisuje da interna revizija u svom djelovanju ocjenjuje i poboljšava načine rukovođenja, adekvatnim upravljanjem rizikom i kontrolnim procesima pri tome uvažavajući sistematičan i disciplinovan pristup.

Upravljanje rizikom- Standard 2120

- Standard 2120. A, podrazumijeva da interna revizija treba da ocjenjuje izloženost riziku koji je povezan sa upravljanjem procesom poslovanja, informacionim sistemima, pri tome poštujući i primjenjujući principe pouzdanosti, efikasnost i efektivnost operacija i programa, zaštite imovine i usklađenosti sa zakonskim propisima, politikama, procedurama i ugovorima.
- Standard 2120. A2, propisuje da interna revizija treba da ocjenjuje vjerovatnoću pojave prevare unutar organizacije i načine putem kojih se upravlja rizikom.
- Standard 2120. C1, propisuje da interni revizori prilikom savjetodavnih revizija trebaju analizirati rizike u skladu sa ciljevima revizije i imati sposobnost uočavanja i prisustva drugih značajnih rizika.

- Standard 2120. C2, smatra da interni revizori moraju u u sklopu ocjene svojih procesa upravljanja rizikom objediniti i sve spoznaje o rizicima do kojih su došli u toku savjetodavnih revizija.
- Standard 2120. C3, smatra da interni revizori ne smiju preuzeti rukovodeće odgovornosti za upravljanje rizikom u momentu kada rukovodstvu pomažu u procesu uspostavljanja unapređenja upravljanja rizikom.

Razmatranja tokom planiranja - Standard 2201

Interni revizori prilikom planiranja revizije trebaju razmotriti:

- postavljene ciljeve aktivnosti,
- postojanje značajnih rizika za postizanje ciljeva, kao i metode smanjivanja potencijalnih rizika na prihvatljiv nivo,
- prisutnost adekvatnih i efektivnih procesa upravljanja rizicima i
- stvaranje mogućnosti za veoma važna unapređenja procesa upravljanja rizicima i kontrolnim procesima.

Ciljevi angažovanja - Standard 2210

- Standard 2210. A1, propisuje da za svaku reviziju unaprijed trebaju biti određeni ciljevi djelovanja.

Razrješenje prihvatanja rizika od strane višeg rukovodstva - Standard 2660

U situaciji kada se utvrdi da je više rukovodstvo prihvatilo rezidualni rizik koji je ujedno i neprihvatljiv za organizaciju, postoji obaveza da se to pitanje pokuša riješiti sa nadređenim rukovodstvom. U slučaju da se odluka vezana za rezidualni rizik ne donese, potrebno je o tome informisati upravu, a sve u cilju pronalaska rješenja za nastalu neželjenu situaciju.

3.5. Obilježja i djelokrug rada interne revizije u javnom sektoru FBiH

Interna revizija obuhvata širok spektar vrednovanja, kao i određenih procjena koje se odnose na kompletno poslovanje unutar određene organizacije, te za razliku od eksterne revizije nije primarno i jedino usmjerena na reviziju finansijskih izvještaja. Uloga i značaj u obavljanju revizije zavise prije svega od veličine organizacije, njene strukture, te u konačnici i od zahtjeva upućenih od strane menadžmenta. Prvobitno razvoj interne revizije je bio baziran samo na reviziju određenih knjigovodstvenih podataka, dok je njen konstantni razvoj omogućio da bude dio procjena svih funkcija unutar određenog subjekta, te da kao takva bude od velike važnosti za rukovodstvo.

Uloga interne revizije je da omogući putem internih revizora i njihovog stručnog rada, nezavisne i objektivne aktivnosti i uvjeravanja u obavljanje poslova, te da pruži adekvatne savjete o izvršenju istih, a sve u skladu sa zakonskim odredbama i propisima rukovodstva. Sve navedeno je bitno sa aspekta stvaranja uslova menadžmentu za efikasno i kvalitetno

obavljanje dužnosti i ovlaštenja koja su im povjerena. Interna revizija da bi postavljene ciljeve i ostvarila, treba da omogući i pruži rukovodstvu neophodne analize određenih segmenata poslovanja, da predstavi svoje preporuke i procjene poslovanja, te da prezentira savjete i informacije koje se odnose na revidirani subjekt. Posmatrajući tradicionalni pristup funkcionisanja interne revizije, primjećujemo da je isti bio vezan za usaglašavanje finansijskih izvještaja sa propisanim standardima, te zakonskim odredbama, kao i za utvrđivanje tačnosti prezentiranja finansijskih izvještaja određenog subjekta. Tradicionalni pristup interne revizije je bio baziran na ocjeni kvaliteta internih kontrola unutar subjekta, te na način njihovog funkcionisanja. Međutim, kada posmatramo savremeni pristup internoj reviziji, osnovna svrha proizilazi iz same definicije interne revizije, a to podrazumijeva obavezu da istražuje, zatim analizira rad kontrola u poslovanju subjekta, te da o zaključcima i saznanjima informiše rukovodstvo i predloži eventualno rješenje. Prema savremenom pristupu internoj kontroli, njena jako važna uloga bi bila u olakšavanju poslovanja rukovodstva, te upućivanje pomoći prilikom upravljanja rizikom, zatim u kontroli poslovanja, te načinu rukovođenja organizacijom, a sve uz mjerenje i ocjenu efikasnosti pomenutih kontrola kako bi cilj u konačnici bio i postignut.

Posmatrajući internu reviziju sa aspekta njenog djelokruga u radu, dolazimo do saznanja da treba pružiti uvjerenje da poslovni procesi unutar određene organizacije funkcionišu u skladu sa planiranim aktivnostima. Djelokrug rada interne revizije pruža i uvjerenje u ostvarenje postavljenih ciljeva poslovanja, te adekvatno usmjeravanje preporuka. Pomenuto podrazumijeva prije svega unapređenje određenih poslovnih djelovanja i to na način da isti budu efikasni i efektivni, dok je menadžment odgovoran za adekvatno obavljanje poslovnih procesa.

Djelokrug rada zavisi od karakteristika određene organizacije koja je predmet revidiranja i u skladu s tim se razlikuje i njegovo područje djelovanja. Djelokrug revizije zavisi i od zahtjeva samog rukovodstva, te s tim u vezi svoje djelovanje bazira na jednom ili više sljedećih područja:

- djelokrug interne revizije putem ispitivanja računovodstvenog i sistema internih kontrola, podrazumijeva da rukovodstvo snosi odgovornost prilikom uspostavljanja sistema internih kontrola, dok je zadatak interne revizije pregled uspostavljenih sistema, njihovo praćenje u smislu funkcionisanja, te upućivanje preporuka za njihovo eventualno unapređenje;
- djelokrug interne revizije kroz pregled finansijskih i poslovnih informacija se ogleda kroz identifikovanje određenih informacija, procjenjivanje, te njihovo klasifikovanje i izvještavanje.
- djelokrug interne revizije također se odnosi na proces ispitivanja efektivnosti, efikasnosti i ekonomičnosti određenih poslovnih odluka i
- u konačnici vrši se ispitivanje usaglašenosti sa zakonskim procedurama i propisima, kao i usvojenim politikama menadžmenta.

Interna revizija u okviru djelokruga svog djelovanja u preduzeću ima mogućnost praćenja procesa na način da nema ograničenja u analizama među dijelovima preduzeća, a s druge strane to je nešto što uglavnom ograničava djelokrug prilikom rada drugih organa u čijem opisu poslova je također proces bavljenja analizama. Ako posmatramo procese koji su bazirani na djelovanje u okviru jedne organizacione jedinice preduzeća, možemo vidjeti da su bolje kontrolisani od procesa koji se pojavljuju u više njih, te s tim u vezi isti podrazumijevaju dosta ozbiljniji pristup kontroli i koordinaciji. Menadžment često može neprihvatati prethodno pomenuto smatrajući da nije u funkciji njegove odgovornosti. Odgovornost menadžmenta je da vrši određene kontrole unutar organizacije, dok je funkcija interne revizije da vrše provjeru i da menadžment izvještava o istoj.

Međunarodne razvojne institucije su znatan dio svojih analiza posvetile upravo načinima i metodama za mjerenje efikasnosti unutar javnog sektora, te upravljanju na osnovu parametara koji su prethodno utvrđeni. Efikasnost u javnom sektoru se mjeri pomoću više metodologija i analiza. Klasični model i model koji je ujedno i najzastupljeniji je tzv. „3E“ model koji se zasniva na poređenjima sa uporednim pokazateljima.

Efikasnost predstavlja način putem kojeg se izvršavaju određeni procesi. Određuje se količinom ulaznih jedinica potrebnih da bi se proizvela jedna izlazna jedinica, a to podrazumijeva da je za efikasnost u poslovanju potrebna organizovanost i sistematičnost, te svakako dobra programiranost. Efikasnost predstavlja uvećanje izlaza za određeni unos jedinica, dok s druge strane predstavlja smanjenje ulaza uz održavanje očekivanog kvaliteta. Pomenute ulaze je mnogo teže odrediti i analizirati u javnom sektoru u odnosu na privatni, razlog je preklapanje javnih usluga, a pri tome resursi se koriste iz nekoliko različitih izvora. Ulazi se definišu kao troškovi koji su nastali za određeni projekat ili uslugu, a izlaze je dosta teško odrediti u javnom sektoru iz razloga postojanja ekonomske i socijalne dimenzije.

Efektivnost predstavlja proces proizvodnje, onog zbog čega je i sam sistem uspostavljen, a to podrazumijeva postizanje željene funkcije. Postizati efektivnost podrazumijeva provođenje različitih rješenja sve do momenta pronalaženja odgovarajućeg. Efektivnost je proces koji sigurno znatno doprinosi u ostvarivanju postavljenih ciljeva organizacije.

U javnom sektoru je bitno imati saznanje da je jednostavnije žrtvovati efektivnost, u odnosu na efikasnost, jer u okolnostima kada određena institucija želi da postigne određeni nivo efikasnosti, isto nije moguće bez vršenja njene reorganizacije.

Ekonomičnost u okviru „3E“ modela je ujedno i najjednostavnije definisati. Ekonomičnost podrazumijeva smanjenje troškova određenih resursa koji su neophodni za korištenje u sklopu neke aktivnosti, ali uz obavezno održavanje potrebnog kvaliteta.

Postoje određene specifičnosti prilikom analiziranja obilježja institucija javnog karaktera, a ogleda se i u različitom prikazivanju neto finansijskog rezultata. Kod profitnog sektora ukoliko je prikazan veći pozitivan finansijski rezultat, to ujedno predstavlja i veću

uspješnost u poslovanju. S druge strane u institucijama javnog sektora smatra se da bi neto rezultat poslovanja trebao biti relativno nizak, s obzirom da iskazan veći neto rezultat može pružati uvjerenje da od strane koja omogućava finansijske resurse, ista nije obezbijedila potrebne usluge ili dobra koja su bila tražena, te da je djelovanje bilo vjerovatno usmjereno prema profitnim interesima. Da bi došli do relevantnih rezultata efikasnosti, ekonomičnosti i efektivnosti javnog sektora, potrebno je izmjeriti inpute odnosno troškove samog procesa, outpute odnosno rezultate koji predstavljaju odnos troškova i rezultata poslovanja. Pored obilježja "3E", koje se odnosi na prethodno tri pomenuta modela, u praksi moguće dodati i tzv. četvrto „E“, koje predstavlja pravičnost, a isto obuhvata procjenu adekvatnosti poslovnih procedura.

Javna uprava bazirana na principima profesionalnosti, odgovornosti, transparentnosti i efikasnosti prvenstveno doprinosi najboljem interesu građana, i kao takva može biti u funkciji konstantnog društvenog i ekonomskog razvoja.

4. INTERNA REVIZIJA U FUNKCIJI SPREČAVANJA KORUPTIVNOG DJELOVANJA U JAVNOM SEKTORU FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

Ovo poglavlje baš kao što i sam naslov glasi, nas upućuje u suštinu završnog rada, ono što je ujedno i tema pomenutog. Naime, definisanje koruptivnog djelovanja, te uloga i značaj interne revizije u sprečavanju istog je predmet našeg interesovanja i analiza.

Ako posmatramo u širem smislu pod korupcijom podrazumijevamo prevare koje se odnose na opisivanje raznih oblika nedozvoljenog ponašanja, od otuđenja imovine, zatim otuđenja identiteta, pa sve do zloupotrebe određenog položaja, te neistinitog izvještavanja o rezultatima poslovanja i drugo. Antikorupcijska djelovanja, te savjetodavna uloga interne revizije će biti analizirana u pravcu sprečavanja koruptivnih aktivnosti, što predstavlja i područje ispitivanja i analiza u okviru izrade ovog završnog rada.

4.1. Pojmovno određenje koruptivnog djelovanja

Istraživanja dokazuju da na prevaru nije imuno nijedno društvo u svijetu, bez obzira na veličinu, uspjeh poslovanja, historijat poslovanja, lokaciju ili djelatnost, nijedna osoba bez obzira na godine, obrazovanje ili status, nijedna vlada na svijetu, bez obzira na državu u kojoj djelujemo, njenu razvijenost ili bogatstvo (Isaković-Kaplan, 2016).

Pojam korupcija, posmatrajući u pravnom smislu predstavlja kazneno djelo određene zloupotrebe ovlaštenja, povjerenih dužnosti u sklopu djelovanja u različitim segmentima poslovanja kao što su: privreda, školstvo, kultura, umjetnost, pa sve do neprivrednih subjekata, a sve u cilju postizanja materijalne ili nematerijalne koristi koja nije osnovana i za koju se nema prije svega nikakav pravni osnov.

Prema autorici Isaković-Kaplan (2016), korupcija je pojava koje se često javlja u različitim oblicima krenuvši od isplata naknada osobama na rukovodećim pozicijama, pa sve do isplata raznim kako domaćim, tako i stranim vladinim predstavnicima, te također i članovima njihovih porodica i drugo. Prema zakonskim odredbama korupcijske aktivnosti su kao takve zabranjene, mada uprkos tome, u praksi se veoma često pojavljuju.

Korupcija u najkraćem smislu predstavlja tzv. moralnu pokvarenost.

Složena struktura vlasti, te klasifikacija iste na izvršnu, zakonodavnu i sudsku vlast, doprinosi da se pomenute kontrolišu međusobno i dopunjuju na način da utiču na smanjenje mogućnosti pojave koruptivnog djelovanja. Dok posmatrajući s druge strane, velika prisutnost moći na jednom mjestu bez mogućnosti adekvatne kontrole i nadzora povećava vjerovatnoću pojave koruptivnog djelovanja.

Korupcija prouzrokuje probleme moralne i pravne prirode i ujedno je glavni uzrok neefikasnog načina upravljanja javnim sredstvima. Najčešći oblici korupcije su vezani za budžet i proces provođenja javnih nabavki, te značajnijih projekata. S tim u vezi pojam korupcija podrazumijeva zloupotrebe javnih ili privatnih pozicija u cilju pribavljanja direktne ili indirektno koristi.

4.2. Uloga interne revizije u borbi protiv koruptivnog djelovanja

Jedna od najvažnijih dužnosti i zadataka internog revizora je otkrivanje prevara, te samim tim sprečavanje koruptivnog djelovanja u određenoj organizaciji. Područje djelovanja interne revizije u borbi protiv koruptivnog djelovanja zavisi od veličine posmatranog pravnog lica, njegovog strukturnog uređenja, složenosti, te od zahtjeva i očekivanja od strane njegovog rukovodstva. Funkcija interne revizije je u praćenju realizacije funkcionisanja internih kontrola, te pružanja eventualnih preporuka za njihovo unapređenje. Ukoliko revizor konstantno svoje djelovanje zasniva na prisutnosti profesionalnog skepticizma, što podrazumijeva čestu provjeru pouzdanosti određenih informacija i saznanja koje koristi u svom radu, sve navedeno u znatnoj mjeri može doprinositi prevenciji koruptivnog djelovanja i omogućiti sprečavanje prevarnog ponašanja.

Profesionalni skepticizam bi trebao obuhvatati sljedeće:

- da su prevarno ponašanje i koruptivna djelovanja prisutni i u računovodstvenim sistemima uprkos postojanju veoma snažnih elemenata interne kontrole;
- da dio određene transakcije koji je vidljiv u smislu prevare može tek obuhvatati neznačajan dio novca, dok onaj koji je nevidljiv može biti veoma značajan;
- da su crvene zastavice kao indikatori prevarnog ponašanja prisutne i mogu se uočiti ukoliko se posmatra dovoljno dugo;
- da počinioci prevara koruptivnog djelovanja mogu biti osobe iz svakog nivoa društva i menadžmenta u određenoj organizaciji.

Interna revizija nije ograničena samo na djelovanje u oblasti finansija i knjigovodstva. Primarna orjentisanost funkcije interne revizije je bila bazirana samo na reviziju knjigovodstvenih funkcija određenog subjekta, dok je vrlo malo bila u funkciji menadžmentu preduzeća.

Interni revizori pored pružanja uvjerenja da su informacije iz poslovnih knjiga odraz tačnog činjeničnog stanja, procjenjuju također politiku poslovanja određenog poslovnog subjekta, kvalitete poslovanja njegovog menadžmenta, efikasnost metoda koje se primjenjuju u istom, te pojavu eventualnih problema u poslovanju.

Područje djelovanja interne revizije ispituje i ocjenjuje:

- način primjene širokog spektra internih kontrola poput onih koje su organizacionog, upravljačkog, računovodstvenog, finansijskog i komercijalnog aspekta;
- način efektivnog i efikasnog funkcionisanja sistema internih kontrola;
- da li je uspostavljena strategija prilikom funkcionisanja sistema internih kontrola usaglašena sa strategijom poslovanja određenog preduzeća;
- da li je prisutno preventivno djelovanje u funkciji sprečavanja koruptivnih radnji, poput određenih kriminalnih postupaka i
- mogućnost davanja preporuka za određena poboljšanja u okviru poslovanja pojedinih segmenata organizacije.

Funkcija interne revizije u određenoj organizacionoj strukturi je proces koji se odvija tokom konstantnog poslovanja preduzeća, a čiji intezitet djelovanja diktira postojeće poslovno stanje subjekta ili nalog upućen od strane menadžmenta te organizacione strukture.

4.3. Definicija rizika i komponente ukupnog rizika

Rizik predstavlja eventualnu mogućnost izlaganja određenom uticaju koji može spriječiti efikasno i efektivno postizanje ciljeva poslovnog subjekta. U okviru poslovanja Odjela za internu reviziju bitno je usmjeravanje aktivnosti upravo prema rizicima koji se mogu pojaviti u sistemima interne kontrole u određenom subjektu, a čiji je cilj usklađivanje sa propisanim odredbama i procedurama poslovanja.

Rizik se također definiše kao vjerovatnoća nastanka nekog događaja, koji može da utiče da se ciljevi institucije ne ostvare na željeni način, pojavljuje se kao prijetnja za njihovo postizanje, provođenje programa i u konačnici pružanja usluga građanima.

S druge strane prisutnost rizika se može tumačiti i sa pozitivnog aspekta. Naime, isti se može odnositi na unapređenje razvoja, te modernizaciju aktivnosti koju provodi određena institucija, a sve u svrhu prilagođavanja očekivanjima i stvorenim okolnostima.

Autori Andrić, Krsmanović i Jakšić (2009), vrše klasifikaciju revizorskog rizika na: inherentni, kontrolni i rizik neotkrivanja.

Da bi proces upravljanja rizicima bio adekvatan i učinkovit, trebao bi obuhvatati aktivnosti od njegovog utvrđivanja, procjene, do poduzimanja korektivnih radnji koje su potrebne kako bi se isti mogao svesti na prihvatljiv nivo, dok neadekvatno tretiranje pomenutog, može doprinijeti stvaranju velikih troškova prilikom otklanjanja eventualnih nepravilnosti i svih negativnih posljedica koje iz toga proizilaze. Efikasan način upravljanja rizicima se postiže konstantnim provođenjem nadzora, te posebnim vrstama procjena, kao i kombinacijom oba pomenuta načina.

Rizik obuhvata sljedeće komponente:

- rizik da će preduzeće primjenjivati određene strateške postupke ili poduzimati aktivnosti koje nisu u skladu sa prethodno postavljenim ciljevima, strateški rizik.
- rizik da politike i procedure preduzeća neće biti usmjerene na postizanje ciljeva preduzeća, operativni rizik.
- rizik nepouzdanog finansijskog izvještavanja i drugih nepravilnosti vezano za finansijsko poslovanje, finansijski rizik.
- rizik da će se preduzeće baviti aktivnostima koje mogu prouzrokovati loš imidž ili uticati da se poslovanje plasira u negativnom kontekstu, reputacijski rizik.
- rizik da djelovanje preduzeća nije usklađeno sa važećim zakonskim odredbama i procedurama, rizik neusklađenosti.

Funkcija interne revizije jeste u tome da se upravljanje određenim rizicima ostvaruje na način da se u saradnji s upravom organizacije postiže identifikacija ključnih vrsta rizika, zatim vrše njegovo rangiranje, te da se učestvuje u izradi plana za praćenje odgovora na određene vrste rizika, te u konačnici učesće u izradi i samog plana interne revizije, a koji ujedno obuhvata i sve najznačajnije rizike.

4.3.1. COSO model upravljanja rizikom

Svrha COSO modela, modela upravljanja rizikom, jeste da unaprijedi način finansijskog izvještavanja, prvenstveno poboljšanjem njegovog kvaliteta. Primjenjujući pravila korporativnog upravljanja, zatim etičke prakse u obavljanju određenih zadataka i povjerenih poslova, te adekvatne mjere interne kontrole, poboljšava se i samo upravljanje rizicima.

Ciljevi uspostavljanja modela upravljanja rizikom su:

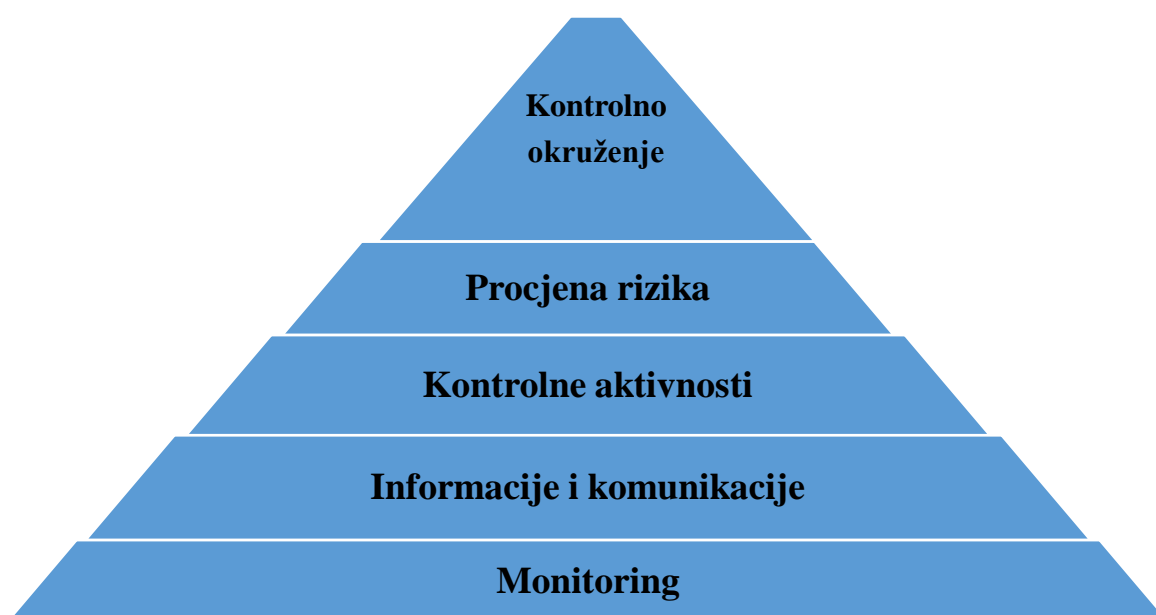
- omogućiti efikasno poslovanje subjekta,
- obezbijediti pouzdano finansijsko izvještavanje subjekta i
- postići usaglašenost sa postojećim zakonskim odredbama.

Svrha uspostavljanja interne kontrole unutar preduzeća je stvaranje procesa koji obuhvata konstantno stvaranje odgovornosti u radu svih uposlenika. COSO model čine komponente koje su međusobno zavisne, a to su: kontrolno okruženje organizacije, procjena rizika

unutar iste, kontrolne aktivnosti koje se poduzimaju u toku poslovanja, te informacije i komunikacije u toku procesa poslovanja i u konačnici adekvatan monitoring.

COSO model prikazat ćemo kroz sljedeći slikoviti prikaz.

Slika 4. COSO model



Izvor: Vlastita izrada

COSO model predstavlja proces upravljanja rizikom koji provode uposlenici određene organizacije, njihov menadžment, te upravni obor u cilju određivanja adekvatne strategije prilikom poslovanja preduzeća.. Proces bi trebao da u završnoj fazi omogući davanje prihvatljivog i realnog uvjerenja u skladu sa ciljevima poslovanja. Uspješno identifikovan rizik podrazumijeva adekvatno posjedovanje informacija o uzrocima i oblicima ispoljavanja rizika od strane menadžmenta, te o načinima na koji se isti mogu izbjeći.

4.4. Uloga interne revizije u javnom preduzeću FBiH

Javna preduzeća pored određenih karakteristika i specifičnosti u poslovanju, zbog toga što su primaoci budžetskih sredstava, kao takvi podliježu provjerama i usaglašavanju od strane interne kontrole i revizije. Zakonom propisane odredbe stavljaju javno preduzeće u obavezu formiranja odbora za reviziju, odjela interne revizije ili pak jednog internog revizora u zavisnosti od strukture složenosti i uslova koje mora ispoštovati.

Zakon o javnim preduzećima FBiH je propisao da javna preduzeća koja zapošljavaju više od sto uposlenika u obavezi su da formiraju Odjel za internu reviziju, a ukoliko je slučaj da je broj uposlenika manji od tog broja, preduzeće je u obavezi formiranja Odbora za reviziju i svakako stvaranju uslova za djelovanje nezavisnog vanjskog revizora na godišnjem

nivou. Dok posmatrajući drugi entitet, Zakon o javnim preduzećima u RS-u u svojim zakonskim odredbama nema klasifikaciju na osnovu broja uposlenika u određenom preduzeću za formiranje Odjela za internu reviziju. Za formiranje i adekvatno funkcionisanje odjela interne revizije odgovornost snosi direktor pomenutog i njegov je član istovremeno, ali bez prava glasa. Odjel interne revizije u okviru svog djelovanja izvršava sve potrebne aktivnosti, a koje obuhvataju godišnju procjenu rizika, izradu plana revizije, a s posebnim naglaskom na visokorizična područja djelovanja u samoj organizaciji. Sve aktivnosti koje se poduzimaju i zadaci koji se u skladu s tim izvršavaju moraju biti usaglašeni sa Međunarodnim standardima revizije.

Zakon o javnim preduzećima u skladu sa Međunarodnim standardima o internoj reviziji propisuje da su Odjeli u obavezi procjenjivanja najznačajnijih rizika koji mogu uticati i na taj način ugroziti ili spriječiti postizanje ciljeva organizacije do kojih se želi doći. S tim u vezi njihova obaveza i dužnost je da definišu potrebne i odgovarajuće strategije prilikom upravljanja određenim rizicima. Pomenuto upravljanje i kontrola, te korporativno upravljanje, sadrže politike, procedure i operacije čija je svrha uspostavljanja i funkcionisanja u pravcu postizanja željenih rezultata, obezbjeđivanje pouzdanog izvještavanja, te usklađenost sa važećim zakonskim odredbama i standardima.

4.4.1. Metodologija procjene rizika u javnom preduzeću

Metodologijom procjene rizika uspostavlja se i metodologija službe interne revizije za procjenu rizika na nivou svih procesa ili područja poslovanja određene institucije. Cilj je utvrđivanje liste prioriteta, a što službi interne revizije služi kao polazna osnova u izradi dokumenta i godišnjeg plana rada interne revizije.

Analizu u okviru metodologije procjene rizika ćemo provesti i kroz analiziranje rizika na pojavu koruptivnih djelovanja u okviru poslovanja javnog komunalnog preduzeća, specifičnog zbog širokog spektra pružanja usluga u sklopu svog poslovanja.

Pomenuto javno preduzeće vrši obavljanje poslova koji su od javnog društvenog interesa, a isti se odnose na prikupljanje i odvoz komunalnog otpada iz gradskih i prigradskih područja, područja djelovanja službe za javnu higijenu, pogrebna djelatnost, naplata pjararine i održavanje pijačnog prostora, naplata i održavanje parking prostora, održavanje zelenih površina, služba za spašavanje iz ruševina i zimska služba.

Utvrđivanje eventualnih rizika se provodi kroz fazu procesa upravljanja pomenutim, a koja podrazumijeva prije svega analizu onih najznačajnijih za poslovanje preduzeća, te postizanje konačnog cilja. U okviru poslovanja javnog preduzeća identificiraju se i analiziraju rizici koje možemo posmatrati sa aspekta specifičnih područja poslovanja, te sa aspekta područja koje imaju zajednički karakter. Specifična područja poslovanja preduzeća prikaza ćemo kroz sljedeći tabelarni pregled.

Tabela 1: Specifična područja poslovanja preduzeća

Područja poslovanja javnog preduzeća	Oblasti unutar definisanih područja za koje treba identifikovati i analizirati eventualne rizike poslovanja
1. Specifična područja poslovanja javnog preduzeća	<ul style="list-style-type: none"> - Utvrdjivanje cijene koštanja određenih usluga koje pruža preduzeće - Obračun i izdavanje faktura za različite vrste usluga javnog preduzeća

Izvor: Vlastita izrada

Tabela 2. Područja zajedničkog djelovanja u javnim preduzećima

2. Područja djelovanja javnog preduzeća koja imaju zajednički karakter	<ul style="list-style-type: none"> - Metode upravljanja metrijalnim i finansijskim sredstvima u poslovanju javnog preduzeća - Postupak upravljanje javnim nabavkama u javnom preduzeću - Procesi zapošljavanja kadrova i s tim povezana kadrovska politika javnog preduzeća
---	---

Izvor: Vlastita izrada

Za identifikaciju i analizu faktora rizika unutar poslovanja javnog preduzeća, potrebno je izvršiti sljedeće:

- analizirati osnovne podatke javnog preduzeća, te steći uvid u sve neophodne izvore podataka potrebnih za analizu, a koji će ujedno služiti kao osnov za procjenu rizika kojima je preduzeće izloženo.
- prikupiti podatke za procjenu integriteta i to putem anonimnog anketiranja uposlenika preduzeća.
- utvrditi eventualne rizike u određenim segmentima funkcionisanja javnog preduzeća
- utvrditi i adekvatno obrazložiti uspostavljene kontrolne mehanizme u funkciji sprečavanje nastanka koruptivnog događaja, kao i nastanaka određene vrste rizika;
- procijeniti prisutnost svakog pojedinačnog rizika koji smo identificirali prilikom analize javnog preduzeća.

Informacije neophodne za anлізу smo prikupili putem anonimnog anketiranja uposlenika, a sve u svrhu izrade završnog rada i kako bi izvršili procjenu integriteta javnog preduzeća koje smo analizirali, utvrdili područja eventualnog koruptivnog djelovanja unutar istog, te na osnovu toga odredili relevantan rizik kao i njegov intenzitet. Rezultate istraživanja u javnom preduzeću smo analizirali i prezentirali putem sljedećih tabelarnih prikaza:

Tabela 3: Prisutnost rizika prilikom utvrđivanja cijene koštanja određenih usluga koje pruža javno preduzeće

Br.	Izvori pojave određene vrste rizika mogu biti: Rizici uzrokavani sistemskim djelovanjem Organizacijski rizici Rizici na individualnom nivou Rizici koji su posljedica radnih procesa	Kontrolne mjere koje se primjenjuju u određenoj organizaciji	Rizici mogu biti: U većini slučajeva kontrolisani Kontrolisani u određenim segmentima Potpuno nekontrolisani	Mogućnost pojave koruptivnog djelovanja	Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja	Intenzitet prisutnosti rizika koruptivnog djelovanja u organizaciji
-----	--	--	---	---	--	---

1.	Rizik je uzrokovan sistemskim djelovanjem i posljedica je radnih i proceduralnih procesa u javnom preduzeću.	Kao kontrolna mjera koja je prisutna prilikom utvrđivanja cijene koštanja određene vrste usluga je davanje saglasnosti od strane Gradskog vijeće na osnovu prethodnog prijedloga službe za privredu i finansije Grada.	Rizici su u većini slučajeva kontrolisani	<p>1.Faktori upozorenja na koruptivno djelovanje se nisu dešavali , te je mala mogućnost pojave i u budućem poslovanju.</p> <p>2. Faktori upozorenja na koruptivno djelovanje su se pojavljivali u više momenata u prošlosti, te je mogućnost pojave iste i u budućnosti na srednjem nivou.</p> <p>3.Faktori koruptivnog djelovanja su se ispoljavali veoma često prilikom dosadašnjeg poslovanja preduzeća, te je mogućnost daljeg pojavljivanja na jako visokom nivou.</p>	<p>1.Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja su jako niske</p> <p>2.Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja su značajne</p> <p>3.Posljedice nastanka koruptivnog događaja su vrlo visoke</p>	<p>1.Nizak intenzitet rizika</p> <p>2.Intenzitet rizika na srednjem nivou</p> <p>3. Visok intenzitet rizika</p>
----	--	--	---	---	---	--

Utvrđivanja cijene koštanja određenih usluga koje pruža javno preduzeće		Posljedice nastanka koruptivnog događaja		
		1. Jako niske posljedice	2. Značajne posljedice	3. Vrlo visoke posljedice
Mogućnost pojave koruptivnog djelovanja	1) Mala mogućnost	1		
	2) Srednja mogućnost			
	3) Velika mogućnost			

Izvor: Vlastita izrada

Intezitet analiziranog rizika prilikom utvrđivanja cijene koštanja određenih usluga koje pruža javno preduzeće je na niskom nivou.

Tabela 4: Obračun i izdavanje faktura za različite vrste usluga javnog preduzeća

Br.	Izvori pojave određene vrste rizika mogu biti: Rizici uzrokovani sistemskim djelovanjem Organizacijski rizici Rizici na individualnom nivou Rizici koji su posljedica radnih	Kontrolne mjere koje se primjenjuju u određenoj organizaciji	Rizici mogu biti: U većini slučajeva kontrolisani Kontrolisani u određenim segmentima Potpuno nekontrolisani	Mogućnost pojave koruptivnog djelovanja	Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja	Intenzitet prisutnosti rizika koruptivnog djelovanja u organizaciji
-----	--	--	---	---	--	---

	procesa					
2.	Izvori pojave rizika mogu biti na individualnom nivou i na bazi radnih procesa	Kao kontrolna mjera koja je prisutna prilikom obračuna i izdavanja faktura za različite vrste usluga javnog preduzeća je na upravi istog koja bi ujedno trebala da vrši i monitoring	Rizici su u određenim segmentima kontrolisani	1.Faktori upozorenja na koruptivno djelovanje se nisu dešavali, te je mala mogućnost pojave i u budućnosti. 2. Faktori upozorenja na koruptivno djelovanje su se pojavljivali u više momenata u prošlosti, te je mogućnost pojave iste i u budućnosti na srednjem nivou. 3.Faktori koruptivnog djelovanja su se ispoljavali veoma često prilikom dosadašnjeg poslovanja preduzeća, te je mogućnost daljeg pojavljivanja na jako visokom nivou.	1.Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja su jako niske 2.Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja su značajne 3.Posljedice nastanka koruptivnog događaja su vrlo visoke	1.Nizak intenzitet rizika 2.Intenzitet rizika na srednjem nivou 3. Visok intenzitet rizika

Obračun i izdavanje faktura za različite vrste usluga javnog preduzeća		Posljedice nastanka koruptivnog događaja		
		1. Jako niske posljedice	2. Značajne posljedice	3. Vrlo visoke posljedice
Mogućnost pojave koruptivnog djelovanja	1) Mala mogućnost			
	2) Srednja mogućnost		4	
	3) Velika mogućnost			

Izvor: Vlastita izrada

Intezitet analiziranog rizika prilikom utvrđivanja cijene koštanja određenih usluga koje pruža javnog preduzeća je na srednjem nivou.

Tabela 5: Metode upravljanja materijalnim i finansijskim sredstvima u poslovanju javnog preduzeća, npr. izostavljanje fakturisanja za određenu robu i uslugu preduzeća, te fakturisanje koje nije u skladu sa postojećim stanjem.

Br.	Izvori pojave određene vrste rizika mogu biti: Rizici uzrokovani sistemskim djelovanjem Organizacijski rizici Rizici na individualnom nivou Rizici koji su posljedica	Kontrolne mjere koje se primjenjuju u određenoj organizaciji	Rizici mogu biti: U većini slučajeva kontrolisani Kontrolisani u određenim segmentima Potpuno nekontrolisani	Mogućnost pojave koruptivnog djelovanja	Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja	Intenzitet prisutnosti rizika koruptivnog djelovanja u organizaciji
-----	---	--	---	---	--	---

	radnih procesa					
4.	Izvori pojave rizika mogu biti uzrokovani radnim procesima u preduzeću.	Kao kontrolna mjera koja je prisutna je nadzor u poslovanje od strane uprave preduzeća kroz redovan uvid u izvještaje koji se dostavljaju ispred pojedinih službi	Rizici su u određenim slučajevima kontrolisani	<p>1. Faktori upozorenja na koruptivno djelovanje se nisu dešavali, te je mala mogućnost pojave i u budućem poslovanju</p> <p>2. Faktori upozornja na koruptivno djelovanje su se pojavljivali u više momenata u prošlosti, te je mogućnost pojave iste i u budućnosti na srednjem nivou.</p> <p>3. Faktori koruptivnog djelovanja su se ispoljavali veoma često prilikom dosadašnjeg poslovanja preduzeća, te je mogućnost daljeg pojavljivanja na jako visokom nivou.</p>	<p>1. Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja su jako niske</p> <p>2. Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja su značajne</p> <p>3. Posljedice nastanka koruptivnog događaja su vrlo visoke</p>	<p>1. Nizak intenzitet rizika</p> <p>2. Intenzitet rizika na srednjem nivou</p> <p>3. Visok intenzitet rizika</p>

Izostavljanje fakturisanja za određenu robu i uslugu preduzeća, te fakturisanje koje nije u skladu sa postojećim stanjem		Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja		
		1. Jako niske posljedice	2. Značajne posljedice	3. Vrlo visoke posljedice
Mogućnost pojave koruptivnog djelovanja	1) Mala mogućnost			
	2) Srednja mogućnost		4	
	3) Velika mogućnost			

Izvor: Vlastita izrada

Intezitet analiziranog rizika kod analize metoda u upravljanju materijalnim i finansijskim sredstvima prilikom poslovanju javnog preduzeća je na srednjem nivou.

Tabela 6: Postupak upravljanje javnim nabavkama u javnom preduzeću, sastavljanje tenderske dokumentacije, te proces odabira najpovoljnijeg ponuđača

Br.	Izvori pojave određene vrste rizika mogu biti:	Kontrolne mjere koje se primjenjuju u određenoj organizaciji	Rizici mogu biti: U većini slučajeva kontrolisani Kontrolisan i u određenim segmentima Potpuno nekontrolisani	Mogućnost pojave koruptivnog djelovanja	Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja	Intenzitet prisutnosti rizika koruptivnog djelovanja u organizaciji
	Rizici uzrokavani sistemskim djelovanjem					
	Organizacioni rizici					
	Rizici na individualn					

	om nivou					
	Rizici koji su posljedica radnih procesa					
5.	Rizik je uzrokovan sistemskim djelovanjem i posljedica je radnih i proceduralnih procesa u javnom preduzeću.	Kontrolne mjere koje se primjenjuju su da uprava preduzeća predlaže, a Nadzorni odbor vrši usvajanje plana javnih nabavki, te putem monitoringa prati cjelokupan proces.	Rizici su u određenim segmentima kontrolisani	<p>1.Faktori upozorenja na koruptivno djelovanje se nisu dešavali, te je mala mogućnost pojave i u budućem poslovanju</p> <p>2. Faktori upozorenja na koruptivno djelovanje su se pojavljivali u više momenata u prošlosti, te je mogućnost pojave iste i u budućnosti na srednjem nivou..</p> <p>3.Faktori koruptivnog djelovanja su se ispoljavali veoma često prilikom dosadašnjeg poslovanja preduzeća, te je mogućnost daljeg pojavljivanja na jako visokom nivou.</p>	<p>1.Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja su jako niske</p> <p>2.Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja su značajne</p> <p>3.Posljedice nastanka koruptivnog događaja su vrlo visoke</p>	<p>1.Nizak intenzitet rizika</p> <p>2.Intenzitet rizika na srednje nivou</p> <p>3. Visok intenzitet rizika</p>

Izrada plana javnih nabavki i njegovo objavljivanje		Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja		
		1. Jako niske posljedice	2. Značajne posljedice	3. Vrlo visoke posljedice
Mogućnost pojave koruptivnog djelovanja	1) Mala mogućnost			
	2) Srednja mogućnost			6
	3) Velika mogućnost			

Izvor: Vlastita izrada

Intezitet analiziranog rizika prilikom provođenja postupka upravljanja javnim nabavkama u javnom preduzeću, sastavljanje tenderske dokumentacije, te proces odabira najpovoljnijeg ponuđača je na visokom nivou.

Tabela 7: Procesi zapošljavanja kadrova i s tim povezana kadrovska politika javnog preduzeća, provođenje plana zapošljavanja, te neusklađenost sa sistematizacijom radnih mjesta i finansijskim kapacitetima preduzeća.

Br.	Izvori pojave određene vrste rizika mogu biti: Rizici uzrokovani sistemskim djelovanjem Organizacijski rizici Rizici na individualno	Kontrolne mjere koje se primjenjuju u određenoj organizaciji	Rizici mogu biti: U većini slučajeva kontrolisani Kontrolisani u određenim segmentima Potpuno nekontrolisani	Mogućnost pojave koruptivnog djelovanja	Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja	Intenzitet prisutnosti rizika koruptivnog djelovanja u organizaciji
-----	---	--	---	---	--	---

	m posljedica nivou					
	Rizici koji su radnih procesa					
6.	Rizik je uzrokovan sistemskim djelovanjem i posljedica je radnih i proceduralnih procesa u javnom preduzeću	Kontrolne mjere koje se primjenjuju su da uprava preduzeća, kao i nadzorni odbor razmatraju potrebu za novim zapošljavanj em	Rizici su u određenim segmentima kontrolisani	1.Faktori upozorenja na koruptivno djelovanje se nisu dešavali, te je mala mogućnost pojave i u budućem poslovanju 2. Faktori upozorenja na koruptivno djelovanje su se pojavljivali u više momenata u prošlosti, te je mogućnost pojave iste i u budućnosti na srednjem nivou. 3.Faktori koruptivnog djelovanja su se ispoljavali veoma često prilikom dosadašnjeg poslovanja preduzeća, te je mogućnost daljeg pojavljivanja na jako visokom nivou.	Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja su jako niske 2.Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja su značajne 3.Posljedice nastanka koruptivnog dogadaja su vrlo visoke	Nizak intenzitet rizika 2.Intenzitet rizika na srednje nivou 3. Visok intenzitet rika

Sastavljanje i provođenje plana zapošljavanja, neusklađenost sa sistematizacijom radnih mjesta i finansijskim kapacitetima preduzeća	Posljedice nastanka koruptivnog djelovanja
---	---

		1. Jako niske posljedice	2. Značajne posljedice	3. Vrlo visoke posljedice
Mogućnost pojave koruptivnog djelovanja	1) Mala mogućnost			
	2) Srednja mogućnost			
	3) Velika mogućnost			9

Izvor: Vlastita izrada

Intezitet analiziranog rizika kod procesa zapošljavanja kadrova i s tim povezanih kadrovskih politika javnog preduzeća je na visokom nivou.

Proces provođenja interne revizije poslovanja se određuje u odnosu na procjenu visine rizika sljedećih područja:

- područja djelovanja sa visokom stopom rizika provode ciklus interne revizije u vremenskom periodu koje je unutar 12 mjeseci.
- područja djelovanja sa srednjom stopom rizika provode ciklus interne revizije u vremenskom periodu koje je dva puta u okviru 36 mjeseci.
- područja djelovanja sa niskom stopom rizika provode ciklus interne revizije u vremenskom periodu koje je u toku 36 mjeseci. otkrivanja određenih prevara unutar preduzeća, te bi ista trebala imati sposobnost da prepozna i spriječi

Osnovni cilj planiranja interne revizije je upravo utvrđivanje područja revidiranja.

Interna revizija svoje djelovanje također usmjerava u pravcu prevarno ponašanje. Interni revizori su u obavezi konstantnog educiranja i usavršavanja stečenih znanja, a sve u cilju mogućnosti djelovanja u pravcu istraživanja uzroka same prevare. Interni revizori bi trebali raspolagati sa dovoljnom količinom znanja i iskustva kako bi mogli ocijeniti određene prijetnje prevarnog ponašanja, ali s akcentom na to da njihova glavna odgovornost nije otkrivanje i istraživanje prevara niti mogu imati stepen stručnosti kao osobe čija je to primarna djelatnost.

4.4.2. Ocjena pouzdanosti sistema interne revizije u javnim preduzećima FBiH

Revizijski dokazi predstavljaju sva bitna saznanja koja je interni revizor u toku svog revidiranja spoznao, odnosno na bazi upoređivanja ocijenio usklađenost poslovanja revidiranog subjekta sa prethodno utvrđenim stanjem koje se želi i postići.

Rezultati dokaza do kojih se došlo prikupljanjem putem treće strane su pouzdaniji od dokaza koje je interni revizor pribavio od subjekta koji je predmet revizije. Revizijski dokazi koji su nastali u uslovima efikasnog funkcioniranja sistema internih kontrola su pouzdaniji od dokaza koji su nastali u uslovima nepostojanja i nefunkcioniranja sistema internih kontrola. Revizijski dokazi koje je neposredno prikupio interni revizor su pouzdaniji od revizijskih dokaza koji su prikupljeni posredno. Revizijski dokazi koji su dokumentovani su pouzdaniji od revizijski dokaza koji nisu dokumentovani. Pravovremeni revizijski dokazi su pouzdaniji od dokaza koji su nepravovremeni. Revizijski dokazi koji su potvrđeni su pouzdaniji od dokaza koji su nepotvrđeni i kontradiktorni. Veći uzorak osigurava u pravilu više dovoljnih dokaza od manje.

Pouzdanost revizora u revizorske dokaze se bazira na:

- pouzdanosti usmjerenoj na uspostavljanje kontrola,
- pouzdanosti da uspostavljene kontrole na adekvatan način funkcionišu,
- pouzdanosti da su uspostavljene kontrole odobrene od strane menadžmenta,
- pouzdanosti da su kao takve isplative kroz poslovanje određene organizacije, te
- pouzdanost u vjerodostojnost informacija i saznanja do kojih se došlo putem revizijskih dokaza.

Odgovornost uprave određenog poslovnog subjekta jeste u implementaciji preporuka od strane odbora za reviziju i to u rokovima koje je isti prethodno odredio.

Odbor bi trebao svoje djelovanje usmjeriti na sljedeći način:

- da je odjel za internu reviziju adekvatno kadrovski popunjen kompetentnim, objektivnim i nezavisnim internim revizorima koji treba da provedu plan revizije,
- da omogući nezavisnost odjela za internu reviziju kroz odgovarajuće izvještavanje prema upravi,
- da osigura da je interna revizija usmjerena na kvalitet, te da ima program osiguranja određenih unapređenja i
- da je po izvještajima interne revizije moguće postupati, te da je uprava na zadovoljavajući način provela preporuke revizije ili druga unapređenja.
-

Zakonske odredbe prilikom poslovanja javnih preduzeća propisuju da je odgovornost direktora odjela za internu reviziju da omogući formiranje pomenutog odjela na način da se obezbijedi adekvatno izvršavanje dužnosti i obaveza. Njegova odgovornost pored prethodno navedenog je imenovanje i rukovođenje uposlenicima.

Odjel interne revizije snosi odgovornost i odboru za reviziju podnosi sljedeće:

- analize procijenjenih rizika na godišnjem nivou, te opisan detaljan plan revizije, dok akcenat postavlja na analizu rizičnih područja;
- preporuke, kao i detaljne izvještaje o revidiranim područjima;
- dokaze da su svi poslovi koji su mu povjereni ujedno i obavljeni prema Međunarodnim revizijskim standardima.

Pored toga što je oblast interne revizije u javnim preduzećima uređena zakonskim odredbama prema Zakonu o javnim preduzećima FBiH, odredbe zakona o internoj reviziji, kao *lex specialis*, doprinose unapređenju i kvalitetnijem provođenju funkcije interne revizije.

4.5. Antikorupcijsko djelovanje revizorskih institucija FBiH

Korupcija kao nepoželjna pojava u društvu, negativno utiče i ugrožava prvenstveno ljudska prava, narušava integritet institucija u javnom sektoru, te stvara negativan trend u procesu stvaranja stabilnosti i privrednog rasta i razvoja države. Korupcija također doprinosi stvaranju siromaštva u društvu, zatim socijalne ugroženosti i nejednakosti, nepoštivanje pravnih odredbi i zakonskih propisa, doprinosi pojavi prevarnog ponašanja i raznih kriminalnih radnji, utiče na iseljavanje mladih, obrazovanih kadrova iz države i drugo. Da bi se spriječilo stvaranje neželjenih korupcijskih aktivnosti, neophodna su preventivna antikorupcijska djelovanja.

Antikorupcijske postupke i procedure u vidu detaljnih analiza provode tijela koja su specijalizovana upravo za ovu oblast, te je njihov rad ujedno i najvjerodostojniji izvor informacija o djelovanjima u ovoj oblasti. Antikorupcijski postupci posebno su značajni i učinkoviti ako se provode kontinuirano i s ciljem prezentiranja preporuka koje bi sigurno uticale na smanjenje rizika koruptivnog djelovanja u javnom sektoru.

Da bi borba u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja bila efikasna, potrebno je postojanje adekvatne političke podrške, praćene dobrom organizacijom poslovanja koja podrazumijeva transparentnost u svom radu, prihvatanje odgovornosti, te vjera u pravično postupanje svih institucija čiji je konačni cilj u sprečavanju iste.

Politička podrška u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja predstavlja nivo svijesti političkih tijela i njihovu orjentisanost u borbi. S obzirom na kompleksno uređenje države BiH posebno u ustavnopravnom smislu, možemo zaključiti da se upravo takvo uređenje neposredno odražava i na sprečavanje koruptivnog djelovanja. Sve navedeno znatno utiče na nemogućnost donošenja adekvatnih odluka na državnom nivou, a u smjeru djelovanja protiv koruptivnih aktivnosti.

Nerijetko niži nivoi vlasti su na neki način primorani djelovati u smislu donošenja odredbi i propisa kojima će uticati na koruptivne aktivnosti.

Ako posmatramo konstantno provođenje strateškog djelovanje u pravcu sprečavanja koruptivnog djelovanja, a u segmentu djelovanja revizorskih institucija, isti unaprijeđuje i sam sistem antikorupcijskih djelovanja.

Najvažnija karika proaktivno usmjerenog antikorupcijskog djelovanja je Ured za borbu protiv korupcije. Isti u smislu definisanja i analize antikorupcijskog okruženja u javnom sektoru detektuje eventualne razloge za prezentovanje novih antikorupcijskih propisa, koji će biti sveobuhvatniji i što je najvažnije, provodivi.

4.5.1. Savjetodavna uloga interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH

Sprečavanje koruptivnog djelovanja je bazirano na usvajanju savjeta od strane interne revizije, na bazi procijene i analize određenih saznanja, zatim usmjeravanje rukovodstva na koji način ublažiti nedostatke u poslovanju koje je pruzrokovala neadekvatna interna kontrola, te u skladu s tim stvorila navedene uslove za koruptivno djelovanje.

Interni revizori u sklopu obavljanja svojih dužnosti i obaveza, ne obavljaju aktivnosti:

- izricanja potrebnih disciplinskih mjera uposlenicima,
- preporuka u smislu određenih naknada od strane zaposlenih lica, kupaca ili dobavljača,
- slanja izvještaja službenim organima ili javnosti u pravcu informisanja o određenim aktivnostima,
- pokretanja parničnih postupaka za građane i
- čuvanje povjerljivih informacija za osobe koje su određeni slučaj prijavile nadležnim službama.

Odgovornost rukovodstva institucije je da identifikovane prevare sankcioniše na adekvatan način, dok je odgovornost internih revizora da upute eventualne preporuke i savjete koji im mogu biti smjernica u poslovanju.

Važnost sankcionisanja prevarnog ponašanja unutar institucije kao i sprečavanje ostalih koruptivnih djelovanja i radnji bi trebalo da ima prioritet u sprečavanju i rješavanju u odnosu na ostale poslove. To je proces konstantnost djelovanja, uz poštivanje etičkih i moralnih normi, te zaštita prvenstveno od ponašanja uposlenika i menadžera na neetičan način.

Adekvatno uspostavljanja funkcija interne revizije u javnom sektoru daje podstrek uposlenicima da razvijaju svoje poslovanje na način da primjenjuju adekvatne standarde poslovanja na većem nivou.

4.5.2. Revizorski postupci i odgovornost u sprečavanju koruptivnog djelovanja

Interni revizori nisu odgovorni za proces otkrivanja ili neotkrivanja prevara, primarnu odgovornost snosi menadžment organizacije. Odgovornost interne revizije je na testiranju i ocjeni učinkovitosti menadžmenta, u izvršavanju dužnosti, te odgovornosti u otkrivanju prevara. Veoma je važno da interni revizori budu osposobljeni za prepoznavanje indikatora prevara, pri čemu se od njih ne očekuje nivo znanja i vještina koje posjeduju profesionalne forenzične računovođe.

Istraživanja su pokazala da iako se forenzičnim računovođama nakon prepoznavanja potencijalnih znakova prevare najčešće prepušta daljnja istraga, optimalni rezultati se postižu timskim radom forenzičara i internih revizora koji su najbolje upoznati sa internim faktorima i stanjem unutar poslovnog subjekta (Mošnja-Škare,2011).

Sve navedeno ne umanjuje veliku važnost uloge interne revizije u sprečavanju i otkrivanju prevare budući da savremena interna revizija upozorava na indikatore potencijalne prevare, te se uključuje i u same istrage. U procesu sprečavanja i otkrivanja prevara potrebno je istovremeno djelovanje internih i eksternih revizora, ovlaštenih forenzičara, te revizijskih odbora.

Prilikom vršenja radnji za otkrivanje prevara interni revizori su u obavezi:

- da analiziraju rizike prevare prilikom procjene kontrola i procjene planiranih revizijskih procedura;
- da posjeduju dovoljan nivo znanja o prevari, te vještina za otkrivanje upozoravajućih signala (engl. red flags);
- da budu oprezni u slučaju postojanja određenih slabosti i nedostatka kontrola, pri čemu je neophodno dodatno testiranje zbog identifikacije ostalih indikatora prevare;
- da procjenjuju indikatore prevare, te daju preporuke i obavještenja odgovarajućim nivoima unutar određene organizacije.

Primarnu odgovornost za počinjene prevare snosi menadžment društva, bez obzira ko je ustvari počinilac iste. Etično ponašanje sa dobro organizovanim sistemom internih kontrola može značajno pomoći da borba protiv prevara bude učinkovita, da se smanje prilike za nastajanje istih, te da se onemogući njihovo prikrivanje u poslovanju.

5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE - KVANTITATIVNA ANALIZA ULOGE INTERNE REVIZIJE U SPREČAVANJU KORUPTIVNOG DJELOVANJA U JAVNOM SEKTORU FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

Na osnovu do sada prezentovanog teorijskog dijela završnog rada, te slijedeći postavljenu osnovnu, kao i tri pomoćne hipoteze rada, koji nosi naslov: „Uloge interne revizije u sprečavanju koruptivnog djelovanja u javnom sektoru Federacije Bosne” u posljednjem dijelu rada ćemo kroz analizu prikazati rezultate empirijskog istraživanja.

5.1. Metodologija provođenja istraživanja

Anketni upitnik „Uloga interne revizije u sprečavanju koruptivnog djelovanja u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine“, putem kojeg smo proveli i naš istraživački dio rada, je prije svega nastao kako bismo dokazali postavljene hipoteze završnog rada. Cilj je utvrditi i analizirati trenutnu prisutnost funkcije interne revizije u sprečavanju koruptivnog djelovanja, te funkcionisanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole. Rezultatima istraživanja se predstavlja uloga koju interna revizija ima u borbi protiv koruptivnog djelovanja, uvažavanje transparentnosti u radu, zatim djelovanje protiv zloupotrebe i prevara od strane odgovornih i ovlaštenih lica, sticanje protivpravne imovinske koristi i drugo. Anketni upitnik je anonimnog tipa, te je kao takav upućen relevantnim subjektima uz obrazloženje da će se rezultati istog koristiti isključivo za izradu empirijskog dijela i analize završnog rada.

Anketni upitnik obuhvata 32 pitanja koja se odnose na opšti dio, te dio u svrhu dokazivanja postavljenih hipoteza završnog rada, i to:

- 1) Prvi, opšti dio završnog rada se sastoji od 8 postavljenih pitanja u svrhu analize opštih informacija o anketiranom subjektu.
- 2) U drugom dijelu anketnog upitnika je postavljeno 5 pitanja u pravcu dokazivanja H.0.: Interna revizija u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine nije na zadovoljavajućem nivou.
- 3) U trećem dijelu anketnog upitnika sa 5 postavljenih pitanja nastojimo dokazati H.1.: Interna revizija u javnom sektoru Federacije BiH se ne provodi u mjeri koja bi omogućila prevenciju koruptivnog djelovanja.
- 4) U četvrtom dijelu anketnog upitnika je postavljeno 5 pitanja u pravcu dokazivanja H.2.: Faktori upozorenja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru, uglavnom imaju za posljedicu da revizorski postupci ne budu usmjereni za sprečavanje istih.
- 5) Peti dio sa 5 postavljenih pitanja se odnosi u svrhu dokazivanja H.3.: Neadekvatna implementacija interne revizije u javnom sektoru Federacije BiH, sa posebnim osvrtom na javna preduzeća, ima za posljedicu netransparentnost u radu i nesprečavanje koruptivnog djelovanja.

Pitanja vezana za dokazivanje postavljenih hipoteza su sačinjene u vidu tvrdnji ili pitanja koja treba da se ocjene pomoću ponuđenih odgovora, ili putem Likertove skale.

Ponuđeni odgovori su definisani kao:

- Ne
- Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
- Da, u određenim segmentima poslovanja
- Da, u većini poslova
- Da

Likertova skala je dizajnirana tako da nudi mogućnost izbora (1-5):

1. Uopšte nisam saglasan/a
2. Nisam saglasan/a
3. Neutralan stav
4. Saglasan/a sam
5. Potpuno sam saglasan/a

Upitnici pomažu internom revizoru pri snimanju i ocjeni sistema, pomažu pri utvrđivanju i planiranju postupaka interne revizije, omogućavaju trajni zapis o sistemu internih kontrola, te su stalni registar internog revizora. Također, olakšavaju posao drugim revizorima pri nastavku revizijskog ispitivanja ili u nekim budućim revizijskim projektima.

Pitanja bi trebala imati logičan slijed, te da su kreirana na način da nije potrebno tražiti dodatna pojašnjenja. Također je potrebno izbjegavati davanje sopstvenog mišljenja prilikom kreiranja istih. Pitanja u anketnom upitniku su kreirana samostalno i u svrhu dokazivanja postavljenih hipoteza završnog rada. Ponuđena pitanja nude mogućnost odabira jednog od više ponuđenih odgovora. Anketni upitnik je elektronskim putem dostavljen institucijama u javnom sektoru FBiH. Isti je kreiran u obliku Google online ankete. Ispitanicima je omogućena distribucija anketnog upitnika uz obrazloženje i uz napomenu da traženi podaci služe samo u svrhu izrade završnog rada.

Istraživanje u svrhu izrade završnog rada je obavljeno u vremenskom periodu avgust-oktobar 2023. godine, u toku kojeg je isti proslijeđen na 103 e-mail adresa institucijama javnog sektora FBiH, metodom slučajnog odabira. Većina odgovornih osoba su također kontaktirane i telefonskim putem sa molbom da odgovore na pomenutu anketu. Do 23.10.2023. godine na anketni upitnik je odgovorilo 62 ispitanika, te u skladu s tim imamo reprezentativan uzorak za nastavak našeg istraživanja, te analizu i donošenje konačnog zaključka

5.2. Rezultati istraživanja

Anketni upitnik je distribuiran na 103 e-mail adrese ispitanika, odabranih na način da se za iste smatra da su relevantni za potrebno istraživanje, te da u skladu s tim mogu znatno doprinijeti analizi postavljenih hipoteza i s njima povezanih tvrdnji. Broj potvrđenih odgovora procentualno iznosi 60%, tačnije 62 primljena odgovora. Izvršena je analiza odgovora kroz određene grafičke i tabelarne prikaze, te će se na osnovu toga potvrditi ili negirati postavljene hipoteze istraživačkog rada i formirati zaključci i obrazloženja.

5.2.1. Opši dio istraživanja – prvi dio anketnog upitnika

Prvi dio anketnog upitnika se odnosi na analizu opštih podataka o dobnoj skupini kojoj ispitanici pripadaju, stepenu obrazovanja koji posjeduju, te uopštena pitanja o organizaciji u kojoj su zaposleni. Naime, na osnovu prvog pitanja koje se odnosi na dobnu skupinu, možemo zaključiti da najveći procenat ispitanika pripada dobnoj skupini od 41-50 godina, broj ispitanika koji pripadaju skupini od 31-40 godina je nešto manji, dok procenat ispitanika do 30 godina, kao i preko 50 godina je najmanje zastupljen. S obzirom da je riječ o ispitanicima koji su u zreloj starosnoj dobi, dakle pretpostavka je da pomenutoj dobi pripadaju posmatrajući i sa aspekta obavljanja poslova u određenoj organizaciji. Kompetentnost ispitanika pored starnosne dobi također je pod pretpostavkom da ista uz sebe veže i određeno radno iskustvo.

Ispitanici su najvećim procentom u iznosu od 65% sa viskom stručnom spremom, i to po klasifikaciji na osnovu stepena obrazovanja koje posjeduju. Analizirajući organizacije u kojima su ispitanici zaposleni, dolazimo do saznanja da su procentualno najzastupljenije one sa preko 100 uposlenika, a najmanje su zastupljene organizacije sa 50 uposlenika. Na osnovu uvida u nivo vlasti kojoj pripadaju, primjećujemo da su procentualno najzastupljeniji Opštine/Gradovi.

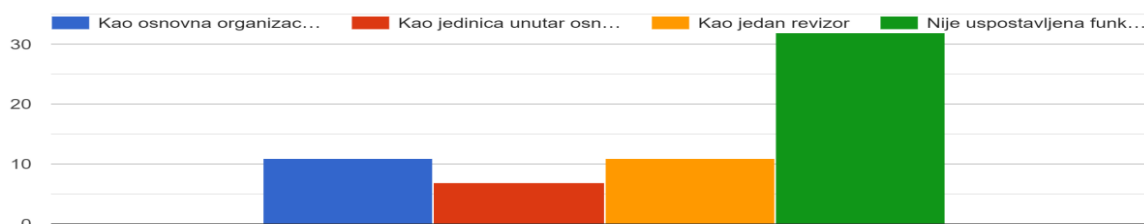
Kompetentnost ispitanika potvrđuju i odgovori na pitanje da su unutar organizacija zaposleni ljudi sa odgovarajućim kvalifikacijama, vještinama i sposobnostima. U prilog tome je procenat od 90% odgovora ispitanika, koji potvrđuje prisutnost adekvatnih kvalifikacija u određenim oblastima organizacije, kao i u većini njenih segmenata poslovanja. Na pitanje o primjeni usvojenih politika i standarda koji se primjenjuju prilikom izvršenja revizorskih zadataka, raspoređena su procentualno ista mišljenja na sve ponuđene odgovore.

Naime, to svjedoči o nedovoljnoj informisanosti ispitanika o važnosti prethodno navedenog, njihovoj neupućenosti u poslovanje određene organizacije, te potrebnih saznanja za adekvatnu implementaciju u konačnici. Sve navedeno je jako važno sa aspekta sprečavanja koruptivnog djelovanja, što je i predmet analiza u toku izrade našeg završnog rada.

Posljednje pitanje, a koje je vezano za opšti dio anketnog upitnika se odnosi na način na koji je interna revizija organizovana unutar određene organizacije. S obzirom da su ponuđeni odgovori rezultirali tako da je procentualno najzastupljeniji odgovor da funkcija interne revizije nije uopšte uspostavljena, odgovore ćemo zbog važnosti samog istraživanja i dokazivanja postavljenih hipoteza, predstaviti i grafički.

Grafikon 1. Uspostavljanje interne revizije

U Vašoj organizaciji interna revizija je organizovana kao:



Izvor: Vlastita izrada

Uprkos postojanju određenih zakonskih propisa koji bi trebali biti implementirani na način da interna revizija bude zastupljena u jednom od ponuđenih oblika, u zavisnosti od uslova koje ispunjava sama organizacija, to ipak nije slučaj. Podatak je poražavajući iz razloga što upravo neprovođenje interne revizije može prouzrokovati sve ono što je i tema samog završnog rada i naših istraživanja.

5.2.2. Analiza rezultata istraživanja – II dio anketnog upitnika

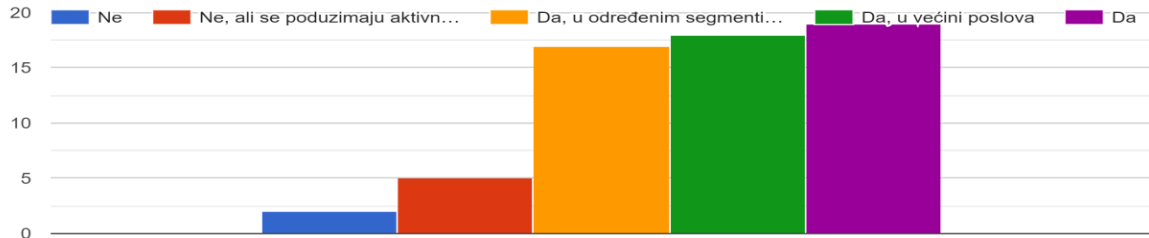
U ovom dijelu anketnog upitnika predstaviti ćemo i analizirati odgovore ispitanika na pitanja u vezi sa osnovnom postavljenom hipotezom istraživanja, koja glasi: „*Interna revizija u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine nije na zadovoljavajućem nivou.*”

Prvo pitanje koje se odnosi na osnovnu hipotezu glasi: Da li smatrate da se u skladu sa članom 86.(Interna revizija), Zakona o računovodstvu i reviziji FBiH, interni revizori u svom radu pridržavaju zakonskih propisa, pravila struke i kodeksa etike internih revizora?

Ukupno 62 ispitanika su odgovorili na prethodno postavljeno pitanje i to 19 ispitanika je odgovorilo da se slaže u potpunosti, 18 ispitanika je odgovorilo da se slaže u većini poslova, a 17 ispitanika se slaže u određenim segmentima, dok je vrlo mali procenat suprotnog mišljenja, brojčano 8 ispitanika je dalo mišljenje da se ne slažu sa prethodno postavljenim pitanjem.

Grafikon 2. Usklađenost rada internih revizora sa zakonskim odredbama

Da li smatrate da se u skladu sa članom 86. (Interna revizija), Zakona o računovodstvu i reviziji FBiH, interni revizori u svom radu pridržavaju zakonskih ...sa, pravila struke i kodeksa etike internih revizora?



Izvor: Vlastita izrada

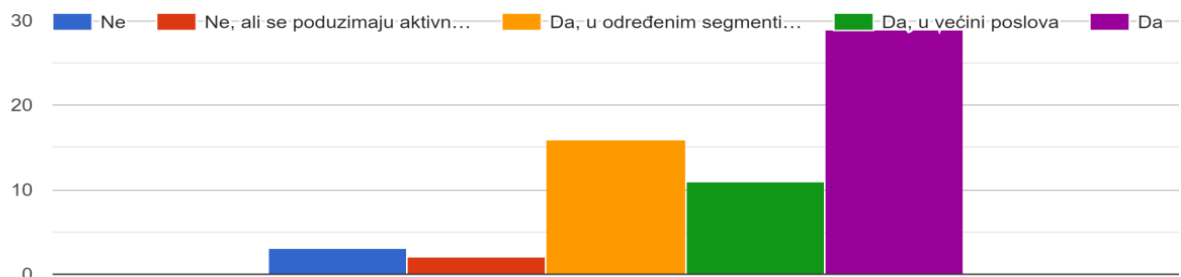
Drugo pitanje u svrhu dokazivanja osnovne postavljene hipoteze glasi: Da li je po Vašem mišljenju obaveza internih revizora utvrđivanje postoji li adekvatna računovodstvena dokumentacija, te pružaju li finansijski izvještaji kompletne, pouzdane i vjerodostojne informacije o rezultatima finansijskih operacija i o finansijskim pozicijama?

Ispitanici su na drugo pitanje odgovorili potvrdno sa najvećim brojem odgovora i to 28 od ukupno odgovorenih, također 10 ispitanika je mišljenja da je u većini poslova prisutno sve prethodno pomenuto u postavljenom pitanju, dok njih 12 smatra da je prisutno u određenim segmentima.

Ponovo vrlo mali broj ispitanika i to 4 od ukupnog broja je izrazilo neslaganje sa postavljenim pitanjem. Možemo zaključiti da su ispitanici u znatnom procentu upoznati sa zakonskim odredbama vezano za funkcionisanje same interne revizije, te šta su to baveze i dužnosti samog internog revizora prilikom njene implementacije.

Grafikon 3. Utvrđivanje usklađenosti finansijskih izvještaja sa adekvatnom računovodstvenom dokumentacijom od strane internih revizora

Da li je po Vašem mišljenju obaveza internih revizora utvrđivanje postoji li adekvatna računovodstvena dokumentacija, te pružaju li finans...finansijskih operacija i o finansijskim pozicijama?



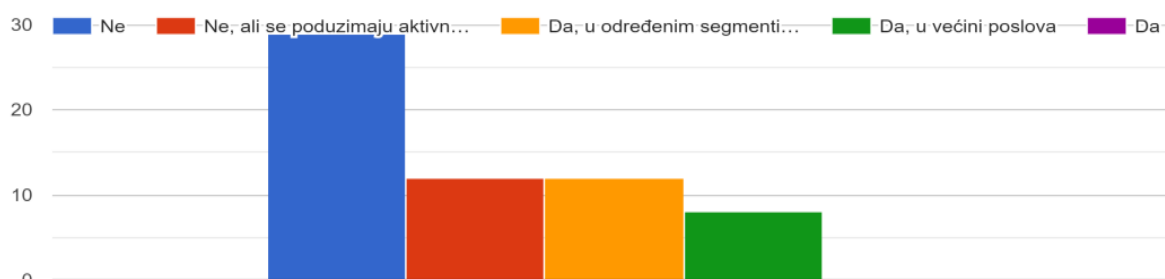
Izvor: Vlastita izrada

Treće pitanje u svrhu dokazivanja osnovne hipoteze glasi: Da li ste zadovoljni načinom implementacije interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH?

Odgovori na treće pitanje vezano za dokazivanje osnovne postavljene hipoteze nam jasno predstavljaju da po procentu odgovora ispitanici nisu zadovoljni načinom implementacije interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH. Dokaz za to su odgovori, gdje se 29 odgovora od ukupno 62 odnosi na odgovor za neslaganje, 11 ispitanika je mišljenja da se poduzimaju određene aktivnosti po tom pitanju i također 11 ispitanika smatra da je to slučaj u određenim segmentima poslovanja, 9 ispitanika smatra da se revizija implementira u većini poslova, dok ispitanika za potvrdnim odgovorom apsolutno nema.

Grafikon 4. Implementacija interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja

Da li ste zadovoljni načinom implementacije interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru?



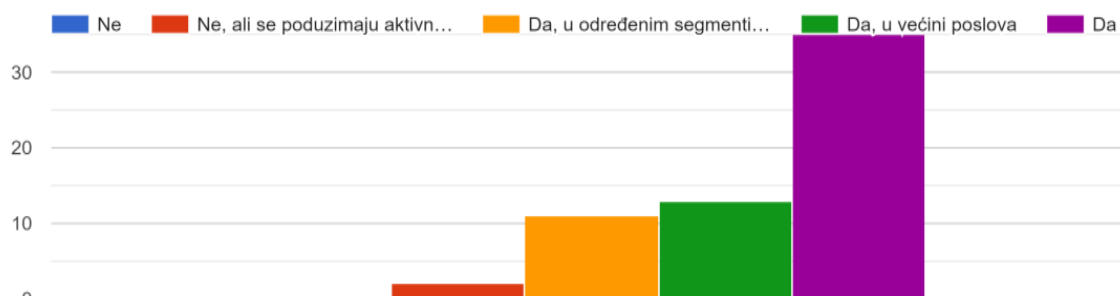
Izvor: Vlastita izrada

Četvrto pitanje u svrhu dokazivanja osnovne postavljene hipoteze glasi: Da li smatrate da su potrebna poboljšanja u implementaciji interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH?

Ispitanici su potvrdno odgovorili sa najvećim procentom, ukupno 40 ispitanika od ukupno 62 su odgovorili sa potvrdnim odgovorom. Znatno manji broj ispitanika su odgovorili da su potrebna poboljšanja u implementaciji interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH, dok apsolutno nemamo ispitanika koji su suprotnog mišljenja.

Grafikon 5. Poboljšanja prilikom implementacije interne revizije u javnom sektoru FBiH

Da li smatrate da su potrebna poboljšanja u implementaciji interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH?



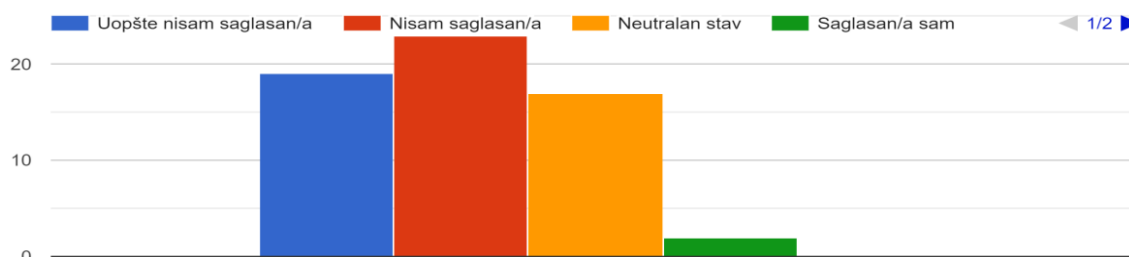
Izvor: Vlastita izrada

Drugi dio istraživanja koji se odnosi na dokazivanje osnovne postavljene hipoteze završnog rada ćemo zaključiti sa tvrdnjom na koju je bilo potrebno dati odgovor primjenjujući Likertovu skalu.

Tvrdnja po Likertovoj skali glasi: „Smatram da je funkcija interne revizije u sprečavanju koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH na zadovoljavajućem nivou.“

Grafikon 6. Nivo djelovanja interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH

Smatram da je funkcija interne revizije u sprečavanju koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH na zadovoljavajućem nivou.



Izvor: Vlastita izrada

Tabela 8: Gradacija stepena bitnosti faktora funkcije interne revizije u javnom sektoru FBiH

Smatram da je funkcija interne revizije na zadovoljavajućem nivou u javnom sektoru FBiH.	Gradacija stepena bitnosti faktora prema skali 0-5					N	Mean	Mod
	1	2	3	4	5			
Interna revizija u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine nije na zadovoljavajućem nivou.								
	19	26	15	2	0	62	2	2

Izvor: Vlastita izrada

Na osnovu prezentiranih odgovora na postavljena pitanja u svrhu dokazivanja osnovne hipoteze, te na osnovu odgovora na tvrdnju postavljenu u skladu sa Likertovom skalom možemo zaključiti da je ista **potvrđena**. U prilog tome svjedoči Mod kao najveća zastupljenost odgovora pod rednim brojem 2, nisam saglasan/a, koji upravo potvrđuje prethodno navedeno.

5.2.3. Analiza rezultata istraživanja – III dio anketnog upitnika

U ovom dijelu anketnog upitnika predstaviti ćemo i analizirati odgovore ispitanika na pitanja u vezi sa prvom pomoćnom hipotezom istraživanja, koja glasi: „*Interna revizija u javnom sektoru Federacije BiH se ne provodi u mjeri koja bi omogućila prevenciju koruptivnog djelovanja.*“

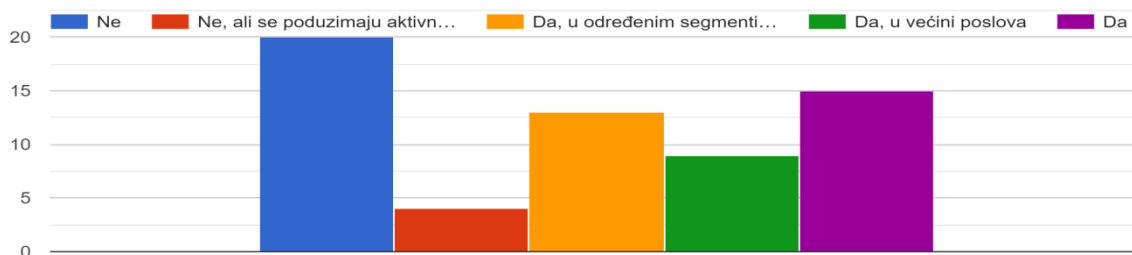
Prvo pitanje postavljeno u svrhu dokazivanja prve pomoćne hipoteze glasi: Da li ste upoznati sa činjenicom da je rukovodstvo organizacije u kojoj ste zaposlen/a upoznato sa principima finansijskog upravljanja i kontrole?

Mišljenja ispitanika vezano za prvo postavljeno pitanje su podijeljena. Procentualno odgovori potpunog slaganja i neslaganja su najzastupljeniji. Tome u prilog svjedoči i

nedovoljna informisanost i neupućenost ispitanika, s tim da ipak prednjači broj ispitanika koji su mišljenja da rukovodstvo organizacije u kojoj su zaposleni ipak nije upoznato sa principima finansijskog upravljanja i kontrole.

Grafikon 7. Primjena principa finansijskog upravljanja i kontrole od strane rukovodstva

Da li ste upoznati sa činjenicom da rukovodstvo organizacije u kojoj ste zaposleni primjenjuje principe finansijskog upravljanja i kontrole?



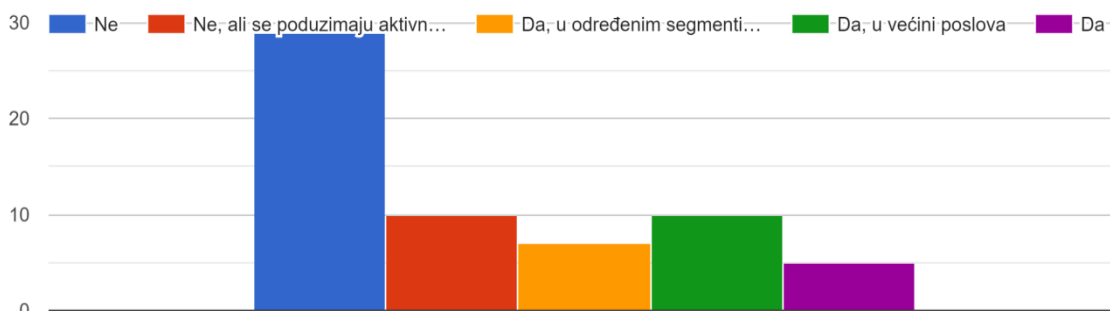
Izvor: Vlastita izrada

Drugo pitanje postavljeno u svrhu dokazivanja prve pomoćne hipoteze: Da li je u Vašoj instituciji prisutna praksa redovnog izvještavanja o provođenju mjera i internih kontrola u funkciji prevencije koruptivnog djelovanja?

Odgovori ispitanika su u najvećem broju dokazali da praksa redovnog izvještavanja o provođenju mjera i internih kontrola u funkciji prevencije koruptivnog djelovanja u njihovim institucijama nije prisutna. Procentualno manji broj ispitanika je suprotnog mišljenja.

Grafikon 8: Provođenje interne kotrole u funkciji prevencije koruptivnog djelovanja

Da li je u Vašoj instituciji prisutna praksa redovnog izvještavanja o provođenju mjera internih kontrola u funkciji prevencije koruptivnog djelovanja?



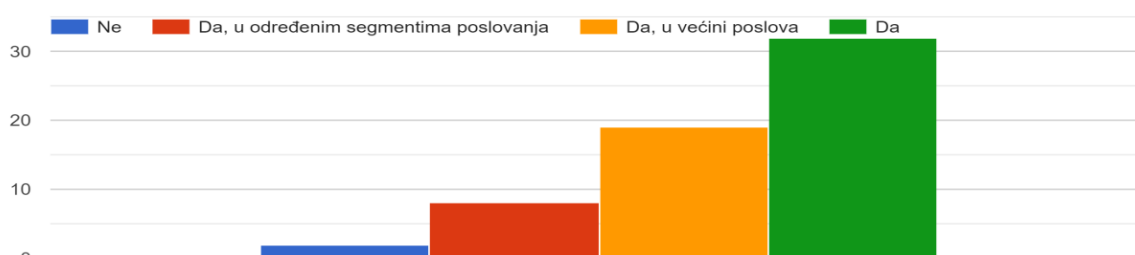
Izvor: Vlastita izrada

Treće pitanje u svrhu dokazivanja prve pomoćne hipoteze glasi: Da li smatrate da su za neusvajanje preporuka od strane interne revizije u institucijama javnog sektora FBiH isključivo odgovorne osobe na rukovodećim funkcijama?

Na treće pitanje vezano za neusvajanje preporuka od strane interne revizije u institucijama javnog sektora, više od 50% ispitanika je mišljenja da su odgovorne osobe na rukovodećim funkcijama.

Grafikon 9. Odgovornost za neusvajanje preporuka od strane interne revizije

Da li smatrate da su za neusvajanje preporuka od strane interne revizije u institucijama javnog sektora FBiH isključivo odgovorne osobe na rukovodećim funkcijama?



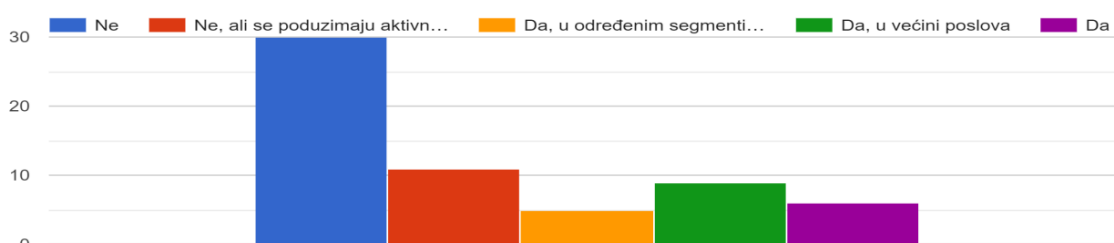
Izvor: Vlastita izrada

Četvrto pitanje u svrhu dokazivanja prve pomoćne hipoteze glasi: Da li interna revizija u Vašoj organizaciji doprinosi procesu suzbijanja zloupotrebe ovlaštenja od strane odgovornih i ovlaštenih lica?

Ogovori ispitanika su takvi da isti nisu mišljenja da interna revizija u njihovoj organizaciji doprinosi procesu suzbijanja zloupotrebe ovlaštenja od strane odgovornih lica, Ukupno 30 od 62 ispitanika je odgovorilo sa negativnim odgovorom, 10 ispitanika je odgovorilo da se poduzimaju određene aktivnosti po tom pitanju, dok su 23 ispitanika suprotnog mišljenja.

Grafikon 10. Sprečavanje zloupotrebe ovlaštenja od strane odgovornih i ovlaštenih osoba

Da li interna revizija u Vašoj organizaciji doprinosi procesu suzbijanja zloupotrebe ovlaštenja od strane odgovornih i ovlaštenih osoba?

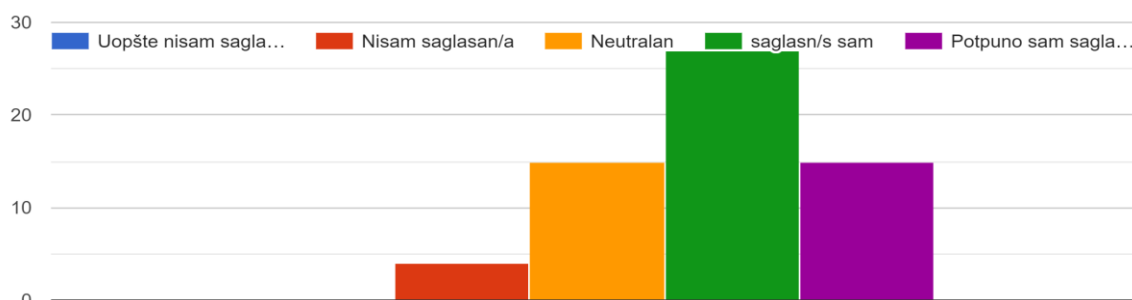


Izvor: Vlastita izrada

Posljednji dio trećeg dijela upitnika koji se odnosi na prvu pomoćnu hipotezu, ćemo zaključno analizirati sa tvrdnjom koja glasi: „**Smatram da preventivna funkcija interne revizije pomaže suzbijanju koruptivnog djelovanja, te zloupotrebe ovlaštenja od strane odgovornih osoba unutar organizacije u javnom sektoru FBiH.**“

Grafikon 11. Preventivna funkcija interne revizije u suzbijanju koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH

Smatram da preventivna funkcija interne revizije pomaže suzbijanju koruptivnog djelovanja, te zloupotrebe ovlaštenja od strane odgovornih osoba u javnom sektoru FBiH.



Izvor: Vlastita izrada

Tabela 9: Gradacija stepena bitnosti faktora preventivne funkcije interne revizije kod suzbijanja koruptivnog djelovanja, te zloupotrebe ovlaštenja od strane odgovornih osoba unutar organizacije u javnom sektoru FBiH.

Smatram da preventivna funkcija interne revizije pomaže suzbijanju koruptivnog djelovanja, te zloupotrebe ovlaštenja od strane odgovornih osoba unutar organizacije u javnom sektoru FBiH.	Gradacija stepena bitnosti faktora prema skali 0-5					N	Mean	Mod
	1 uopšte nisam saglasan/a;	2 nisam saglasan/a;	3 neutralan stav;	4 saglasan/a sam;	5 potpuno sam saglasan/a;			
	1	2	3	4	5			
Preventivna funkcija inerne revizije pomaže suzbijanju koruptivnog djelovanja.	0	4	15	28	15	62	3,87	4

Izvor: Vlastita izrada

Na osnovu prezentiranih odgovora na postavljena pitanja u svrhu dokazivanja prve pomoćne hipoteze, te na osnovu odgovora na tvrdnju postavljenu u skladu sa Likertovom skalom, možemo zaključiti da je ista **potvrđena**. U prilog tome svjedoči i prosječna srednja vrijednost u iznosu od 3,87, te Mod kao najveća zastupljenost odgovora po rednim brojem 4, saglasan/a sam.

5.2.4. Analiza rezultata istraživanja – IV dio anketnog upitnika

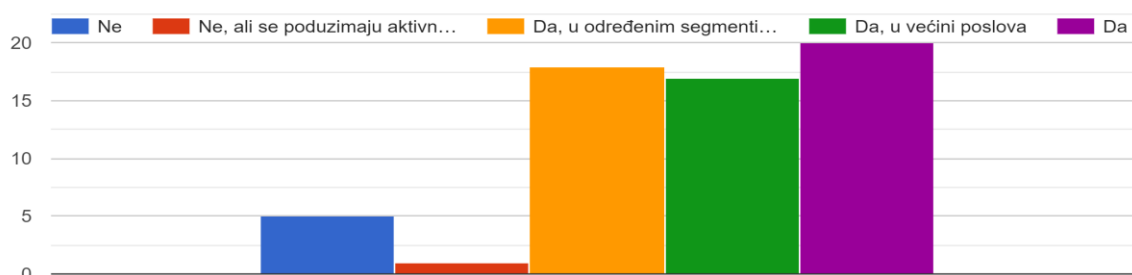
Četvrti dio anketnog upitnika se odnosi na analizu druge postavljene pomoćne hipoteze koja glasi: „*Faktori upozorenja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru, uglavnom imaju za posljedicu da revizorski postupci ne budu usmjereni za sprečavanje istih.*“

Prvo pitanje koje se odnosilo na drugu pomoćnu hipotezu glasi: Da li smatrate da funkcija interne revizije u većini javnih institucija FBiH postoji samo fiktivno, a ne u funkciji usmjeravanja revizorskih postupaka na sve faktore upozorenja koruptivnog djelovanja?

Većina ispitanika i to 56 od ukupnog broja od 62 ispitanika su odgovorili potvrdno na postavljeno pitanje i pri tome smatraju da funkcija interne revizije u većini javnih institucija FBiH postoji samo fiktivno, a ne u funkciji usmjeravanja revizorskih postupaka na sve faktore upozorenja koruptivnog djelovanja. Nepovjerenje može biti upravo zbog nedovoljne i neadekvatne implementacije iste.

Grafikon12. Fiktivna uloga interne revizije u javnom sektoru FBiH

Da li smatrate da funkcija interne revizije u većini javnih institucija FBiH postoji samo fiktivno, a ne u funkciji usmjeravanja revizorskih postupaka na sve faktore upozorenja koruptivnog djelovanja?



Izvor: Vlastita izrada

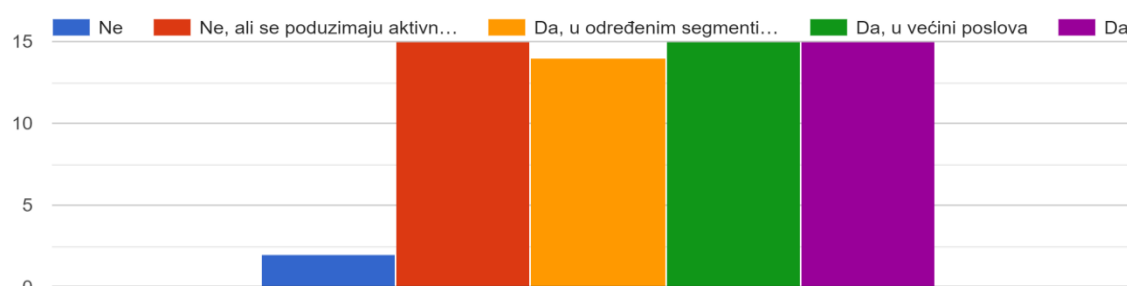
Drugo pitanje koje se odnosilo na drugu pomoćnu hipotezu glasi: Da li po Vašem mišljenju funkcija interne revizije u javnom sektoru FBiH nakon uočenih faktora upozorenja za koruptivno djelovanje, odmah ima za posljedicu davanje preporuka rukovodstvu za sprečavanje istog?

Ispitanici su odgovorili uglavnom potvrdno i to sa 44 odgovora sa potpunim slaganjem, 4 su negativna odgovora, dok 14 ispitanika smatra da ne postoji, ali se ipak poduzimaju

aktivnosti po tom pitanju. U prilog tome su i činjenice da su ispitanici svjesni važnosti same funkcije interne revizije u javnom sektoru, te preporuka od strane iste u funkciji sprečavanja neželjenog, prevarnog ponašanja, te u vezi s tim koruptivnog djelovanja.

Grafikon 13. Preporuke interne revizije nakon uočenih faktora koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH

Da li po Vašem mišljenju funkcija interne revizije u javnom sektoru FBiH nakon uočenih faktora upozorenja za koruptivno djelovanje, odmah ima za...anje preporuka rukovodstvu za sprečavanje istog?



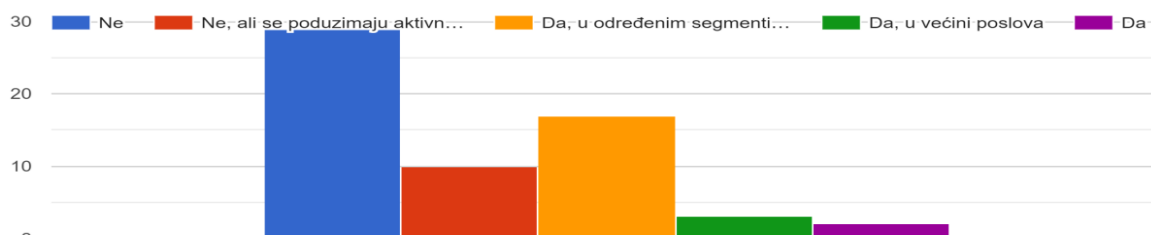
Izvor: Vlastita izrada

Treće pitanje koje se odnosilo na drugu pomoćnu hipotezu glasi : Da li smatrate da se u javnim institucijama FBiH poštuju preporuke date od strane internih revizora?

Na osnovu odgovora datih na postavljeno pitanje možemo zaključiti da su ispitanici uglavnom skeptični i da nemaju povjerenje u mislu uvažavanja preporuka od strane internih revizora. Tek 20 od ukupno 62 ispitanika je mišljenja da se u većini ili u određenim segmentima organizacione strukture subjekta poštuju pomenute preporuke, te da iste mogu biti u funkciji sprečavanja prevarnog i koruptivnog djelovanja.

Grafikon 14. Usvajanje preporuka u javnim institucijama FBiH

Da li smatrate da se u javnim institucijama FBiH poštuju preporuke date od strane internih revizora?



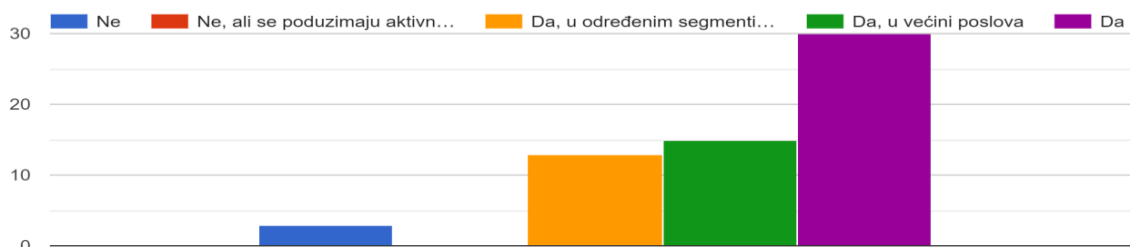
Izvor: Vlastita izrada

Četvrto pitanje koje se odnosilo na drugu pomoćnu hipotezu glasi: Da li su po Vašem mišljenju razlog neusvajanja preporuka od strane internih revizora u javnom sektoru FBiH u većini slučajeva razlog odgovorne osobe na rukovodećim pozicijama?

Odgovori ispitanika na četvrto postavljeno pitanje u svrhu dokazivanja druge pomoćne hipoteze su uvjerljivi iz razloga procentualne zastupljenosti odgovora sa slaganjem u vezi postavljenog pitanja, dok je tek jedan ispitanik sa negativnim odgovorom.

Grafikon 15. Razlozi i odgovornost za neusvajanja preporuka od strane internih revizora u javnom sektoru FBiH

Da li su po Vašem mišljenju razlog neusvajanja preporuka od strane internih revizora u javnom sektoru u FBiH u većini slučajeva odgovorne osobe na rukovodećim pozicijama?



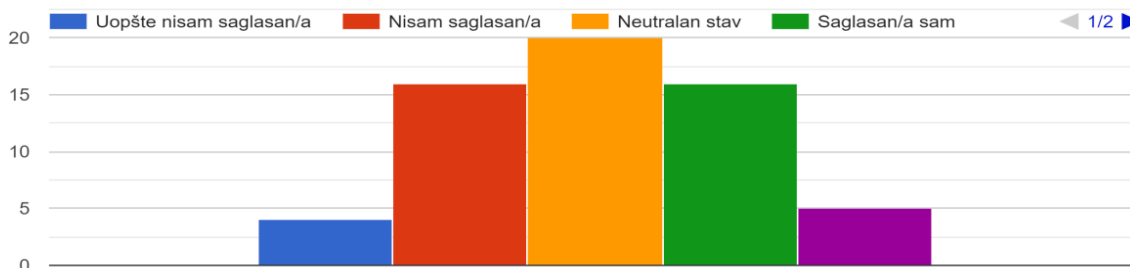
Izvor: Vlastita izrada

Postavljena tvrdnja u skladu sa Likertovom skalom, a u cilju dokazivanja druge pomoćne hipoteze glasi : „**Smatram da faktori upozorenja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru, imaju za posljedicu da revizorski postupci interne revizije odmah budu usmjereni na sprečavanje istih.**“

Prethodno pomenuto ćemo prikazati na sljedećem grafikonu.

Grafikon 16. Posljedice faktora upozorenja na koruptivno djelovanje

Smatram da faktori upozorenja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru, imaju za posljedicu da revizorski postupci interne revizije odmah budu usmjereni na sprečavanje istih.



Izvor: Vlastita izrada

Tabela 10: Gradacija stepena bitnosti faktora upozorenja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru koji imaju za posljedicu da revizorski postupci interne revizije odmah budu usmjereni na sprečavanje istih.

Smatram da faktori upozorenja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru, imaju za posljedicu da revizorski postupci interne revizije odmah budu usmjereni na sprečavanje istih?	Gradacija stepena bitnosti faktora prema skali 0-5					N	Mean	Mod
	1 uopšte nisam saglasan/a;	2 nisam saglasan/a;	3 neutralan stav;	4 saglasan/a sam;	5 potpunost sam saglasan/a;			
	1	2	3	4	5			
Usmjeravanje revizorskih postupaka na sprečavanje koruptivnih djelovanja.								
	4	16	21	16	5	62	3,04	3

Izvor: Vlastita izrada

U skladu sa prethodnom analizom postavljene tvrdnje, a u svrhu dokazivanja druge pomoćne hipoteze, možemo zaključiti da je broj odgovora ispitanika sa neutralnim stavom najzastupljeniji.

Možemo takav stav povezati prije svega sa nedovoljnom zastupljenosti interne revizije, kao i nedovoljnom upućenošću uposlenika u postupke interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja, nakon uočenih faktora upozorenja.

S obzirom da je nakon pomenutog stava, sljedeći koji su ponovo procentualno najzastupljeniji upravo stavovi sa podjednakim brojem odgovora u dijelu slaganja i neslaganja sa pomenutom tvrdnjom. Ako uzmemo u obzir i prethodna četiri pitanja koja su odgovorena od strane ispitanika na način da su potvrdili stav druge pomoćne hipoteze, možemo zaključiti da je ista **potvrđena**.

5.2.5. Analiza rezultata istraživanja – V dio anketnog upitnika

Peti dio anketnog upitnika je kreiran u svrhu analize treće pomoćne hipoteze koja glasi: “Nedekvatna implementacija interne revizije u javnom sektoru Federacije BiH, sa

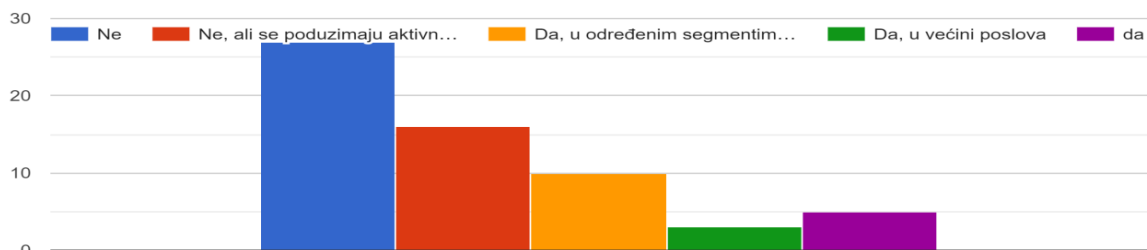
posebnim osvrtom na javna preduzeća, ima za posljedicu netransparentnost u radu i nesprečavanje koruptivnog djelovanja.“

Pvo pitanje u sklopu petog dijela anketnog upitnika, a u svrhu dokazivanja treće pomoćne hipoteze glasi: Da li smatrate da većina javnih institucija/ preduzeća ima usvojen akt “Plan integriteta” kao sredstvo usmjeravanja rada pomenutih ka transparentnosti i sprečavanju koruptivnog djelovanja u poslovanju?

Odgovori koje ćemo prezentirati u svrhu dokazivanja treće postavljene hipoteze možemo prezentirati na način da je većina ispitanika 22 od ukupnog broja od 62 odgovorila da ne smatra da većina javnih institucija ima usvojen akt “Plan integriteta” kao sredstvo usmjeravanja rada pomenutih ka transparentnosti i sprečavanju koruptivnog djelovanja u poslovanju. Također, 12 ispitanika je odgovorilo da ne smatraju da je prethodno navedeno u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja, ali da se poduzimanju određene aktivnosti u tom smjeru.

Grafikon 17. Plan integriteta u javnim institucija FBiH

Da li smatrate da većina javnih institucija ima usvojen akt "Plan integriteta" kao sredstvo usmjeravanja rada pomenutih ka transparentnosti i sprečavanju koruptivnog djelovanja u poslovanju?



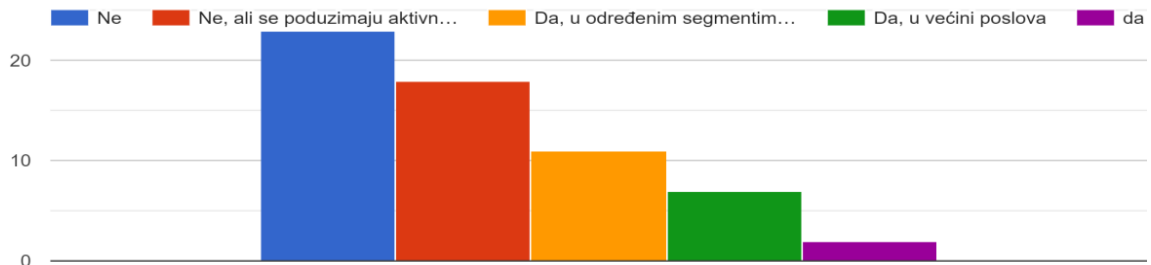
Izvor: Vlastita izrada

Drugo pitanje u sklopu petog dijela anketnog upitnika, a u svrhu dokazivanja treće pomoćne hipoteze glasi: Da li se po Vašem mišljenju interna revizija u javnom sektoru FBiH implementira na način da pruža adekvatnu sliku transparentnosti rada istih?

Odgovori na postavljeno pitanje jasno prezentiraju mišljenje javnog mijenja na način da isti nisu zadovoljni načinom implementacije interne revizije, te da ista ne pruža adekvatnu sliku transparentnosti u radu. Tek manji procenat ispitanika su iskazali slaganje sa prethodnim pitanjem.

Grafikon 18. Transparentnost u radu javnih institucija FBiH

Da li se po Vašem mišljenju interna revizija u javnom sektoru FBiH implementira na način da pruža adekvatnu sliku transparentnosti rada istih?



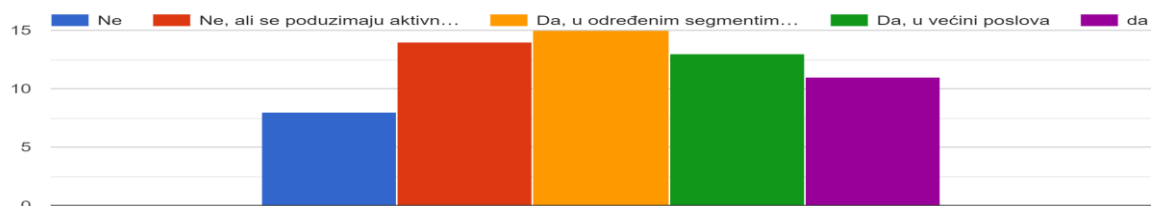
Izvor: Vlastita izrada

Treće pitanje u sklopu petog dijela anketnog upitnika, a u svrhu dokazivanja treće pomoćne hipoteze glasi: Da li smatrate da interna revizija u javnom sektoru FBiH regulisana u skladu sa zakonskim odredbama i revizorskim standardima?

Ispitanici su na prethodno postavljeno pitanje odgovorili i izrazili uglavnom slaganje u određenim segmentima ili većini segmenata sa podjednakim brojem odgovora, dok se 12 ispitanika potpuno slaže sa postavljenim pitanjem i mišljenja su da je interna revizija u javnom sektoru FBiH regulisana u skladu sa zakonskim odredbama i revizorskim standardima.

Grafikon 19. Regulisanost interne revizije zakonskim odredbama i odgovarajućim standardima u javnom sektoru FBiH

Da li smatrate da je interna revizija u javnom sektoru FBiH regulisana u skladu sa zakonskim odredbama i revizorskim standardima?



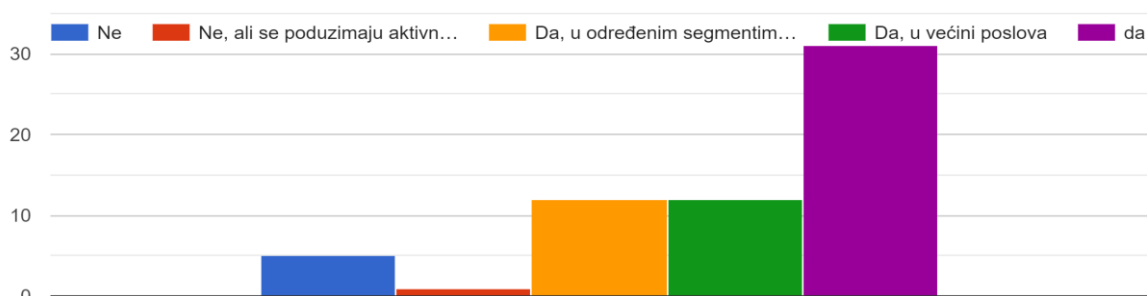
Izvor: Vlastita izrada

Četvrto pitanje u sklopu petog dijela anketnog upitnika, a u svrhu dokazivanja treće pomoćne hipoteze glasi: Budući da nije uspostavljeno mjesto internih revizora u većini javnih preduzeća u FBiH, da li smatrate da neuspostavljanje istog dovodi do povećanja koruptivnog djelovanja odgovornih i ovlaštenih osoba?

Procentualno najveći broj ispitanika je dao potvrđan odgovor na prethodno postavljeno pitanje. Naime, 23 ispitanika su mišljenja da neuspostavljenje radnog mjesta interni revizor u većini javnih preduzeća u FBiH, može biti uzrok povećanja koruptivnog djelovanja u radu odgovornih i ovlaštenih osoba. Također, znatan dio ispitanika je odgovorio da smatra da je nevedeno ujedno problem u većini segmenata il pak u većem dijelu poslovanja.

Grafikon 20. Posljedice neuspostavljanja pozicije rada in ternog revizora u javnim preduzećima FBiH

Budući da nije uspostavljeno mjesto internih revizora u većini javnih preduzeća u FBiH, da li smatrate da neuspostavljanje istog dovodi do pove...ptivnog djelovanja odgovornih i ovlaštenih osoba?



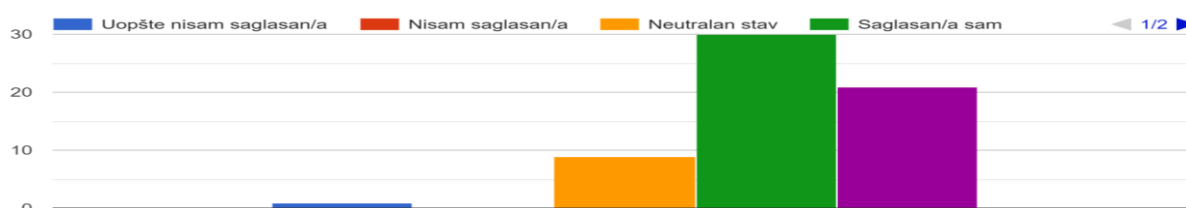
Izvor: Vlastita izrada

Posljednji dio analize petog dijela anketnog upitnika se odnosi na dokazivanje treće pomoćne hipoteze, a to je tvrdnja: „**Smatram da bi adekvatna transparentnost u radu institucija javnog sektora FBiH pomogla u sprečavanju koruptivnog djelovanja unutar istih.**“

Posljednja hipoteza je dokazana i tvrdnja kao takva je **potvrđena**, jer je od ukupnog broja ispitanika broj odgovora koji su potvrđnog karaktera i koji su neutralnog stava zbog svoje nedovoljne informisanosti u bitnost pomenute, prikazano potvrđnim odgovorom, dok apsolutno nemamo neslaganje sa istom.

Grafikon 21. Transparentnost rada javnih institucija u sprečavanju koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH

Smatram da bi adekvatna transparentnost u radu institucija javnog sektora FBiH pomogla u sprečavanju koruptivnog djelovanja unutar istih.



Izvor: Vlastita izrada

Tabela 11: Gradacija stepena bitnosti faktora adekvatne transparentnosti u radu institucija javnog sektora FBiH koje bi pomogle u sprečavanju koruptivnog djelovanja unutar istih

Smatram da bi adekvatna transparentnost u radu institucija javnog sektora FBiH pomogla u sprečavanju koruptivnog djelovanja unutar istih	Gradacija stepena bitnosti faktora prema skali 0-5					N	Mean	Mod
	1	2	3	4	5			
	1 uopšte nisam saglasan/a;							
	2 nisam saglasan/a;							
	3 neutralan stav;							
	4 saglasan/a sam;							
	5 potpuno sam saglasan/a;							
Transparentnost pomaže u sprečavanju koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH.								
	0	1	9	30	22	62	4,18	4

Izvor: Vlastita izrada

Tabela prezentuje tvrdnju kroz odgovore bazirane prema Likertovoj skali, pri čemu je jasno vidljivo sve što smo analizirali i na čemu smo naše zaključke i bazirali.

Analizom odgovora i mišljenja ispitanika na istraživačka pitanja i tvrdnje u okviru postavljenih hipoteza završnog rada, dolazimo do potrebnih saznanja i na osnovu toga i samog zaključka provedenog istraživanja.

Naime, cilj našeg istraživanja jasno upućuje da je javno mijenje generalno svjesno uloge interne revizije u javnom sektoru FBiH, kao i posljedica neadekvatne implementacije u pravcu sprečavanja bilo koje vrste koruptivnog djelovanja. S obzirom da su ciljna grupa za analizu bili ispitanici koji bi trebalo da svakodnevno primjenjuju internu reviziju kao preventivnu mjeru ili smjernicu u svom poslovanju, smatramo da su odgovori na naša istraživačka pitanja u skladu s navedenim relevantni, te da su zaključci prikaz realnog stanja u ovoj oblasti djelovanja.

Potrebno je imati na umu da postoje znatna ograničenja za obavljanje rada internih revizora, a ispoljavaju se od samog neuspostavljanja odjela za obavljanje interene revizije ili ograničenja pojedinačnog djelovanja internih revizora, do nemogućnosti

implementacije, neusvajanja preporuka, te nekorištenja iste kao sredstva za sprečavanje bilo koje vrste prevarnog i zakonom nedozvoljenog djelovanja.

Dokaz za navedeno bi bio da je ciljna grupa ispitanika upoznata sa važnošću postajanja kontrola u poslovanju, te primjenjivanju transparentnosti u radu koja sigurno rizike nastanka određenog koruptivnog događaja može znatno smanjiti ili svesti na jako nizak nivo, ali i sa nedovoljnom zainteresovanošću vlasti da sve prethodno navedeno implementira na pravi način, uskladi sa potrebama poslovanja i sa zakonskim odredbama. Svjesni smo činjenice da samim postojanjem uslova za nedozvoljeno i neprimjereno djelovanje osoba sa ovlaštenjima, doprinosi stvaranju rizika, te s tim u vezi i neželjenih posljedica koje mogu biti značajne za određenu organizaciju i kao takve sprečavati poboljšanje njenog poslovanja i vođenje ka željenim rezultatima.

Ohrabrujuće činjenice su slaganje većine ispitanika sa postavljenim tvrdnjama, te odgovori na istraživačka pitanja koji su u pravcu dokazivanja naših hipoteza, te s toga i nada da će bitnost svega prethodno navedenog imati veći uticaj i dostići neki veći nivo u budućnosti djelovanja institucija javnog sektora FBiH.

6. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Pored saznanja o postojanju zakonskih normi i pravila, te propisanih procedura i ograničenja u primjeni određenih akata u javnom sektoru FBiH, isti se ne primijenjuju na adekvatan i zakonit način. Razlozi su uglavnom neadekvatne sankcije za prethodno navedeno, te samim tim stvaranje mogućnosti za provođenje samovolje u poslovanju odgovornih i ovlaštenih lica kao i prisutnost koruptivnog djelovanja u svim segmentima poslovanja javnih institucija.

Analizirajući ulogu interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine dolazimo do zaključaka da je neophodno unapređenje u radu iste, zatim jačanje kapaciteta i povećanje učinka u djelovanju, te u konačnici i poboljšanje kvaliteta u samom provođenju.

Istraživanjem je utvrđeno da se interna revizija provodi i da je uspostavljena u određenom broju jedinica javnog sektora, ali uprkos zakonskim odredbama i normama, subjekti koji su u zakonskoj obavezi imati bar jednog internog revizora, nisu stvorili uslove za prethodno pomenuto. Kapacitete interne revizije u javnim institucijama FBiH potrebno je uspostaviti u skladu sa Zakonom o internoj reviziji institucija BiH i Pravilnikom o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine.

Analizom rezultata postavljenih hipoteza istraživačkog dijela rada, te provođenjem empirijskog dijela istraživanja, dolazimo do neželjenih rezultata i zaključaka. Naime, pomenuti se odnose na nefunkcionisanje interne revizije na zakonom određen način, neuspostavljanje iste, neadekvatna implementacija preporuka, te generalno njena

nedovoljna uloga, značaj i doprinos u radu samog javnog sektora. Područja gdje bi sigurno bila opravdana svrha njenog postojanja su sprečavanja neopravdanog trošenja budžetskih sredstava, te provođenje samovolje u odlučivanju i poslovanju odgovornih i ovlaštenih lica u javnim preduzećima, stvaranje sve veće transparentnosti u radu, sprečavanje prevarnog ponašanja, zloupotrebe položaja i drugo. Razlog za neadekvatno provođenje navedenog može biti prije svega nedovoljna zainteresovanost izvršne vlasti BiH za provođenjem određenih aktivnosti u pravcu sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH. Naša država bi trebala slijediti primjer razvijenih zemalja svijeta, te u skladu s tim djelovati u pravcu sankcionisanja svakog neodgovornog ponašanja, uočenih propusta, te nepoštivanje zakonskih odredbi i to putem pozivanja na javnu, političku, disciplinsku i moralnu odgovornost. Ista se nalazi u crvenoj zoni prema prezentovanju rezultata o prisutnosti korupcije od strane Transparency International BiH. Bosna i Hercegovina predstavlja pogodno tlo za koruptivno djelovanje i činjenje prevarnog ponašanja u javnim institucijama i privrednim društvima, a posljedice su veoma značajne i nepovoljne za kompletnu privredu s obzirom da je zadatak za otkrivanje prevara prvenstveno na nadzornim organima i eksternim revizorima, a svjetska praksa je pokazala da to nije dovoljna prevencija. Djelovanje u javnom sektoru koje nije u skladu sa zakonskim propisima i koje je zasnovano na koruptivnim aktivnostima, bi svakako trebalo biti smjernica za djelovanje revizijskih institucija u pravcu sprečavanja istih.

REFERENCE

1. Andrić, M. (1996). *Uloga revizije u funkciji upravljanja preduzećem*, Zbornik radova, Zlatibor.
2. Andrić, M. i Jakšić, D. (1999). *Potreba za organizovanjem interne revizije u preduzeću*, Anali Ekonomskog fakulteta u Subotici br. 4, Subotica.
3. Andrić, M., Krsmanović, B. i Jakšić, D. (2009). *Revizija-teorija i praksa*. V izdanje. Subotica: Štamparija Fojnica d.d.
4. Bajgorić, N., Somun-Kapetanović, R., Resić, E. i Turulja, L. (2019). *Uvod u metodologiju istraživačkog rada*. Drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Sarajevo: Ekonomski fakultet u Sarajevu.
5. Bašić, M. i Jahić, M. (2004). *Ekonomija javnog sektora*. Sarajevo: Ekonomski fakultet Univerziteta u Sarajevu.
6. Bašić, M. i Malinović, A. (2010) *Uloga interne revizije u sprečavanju prevara, Interna revizija i kontrola, HZRFD-Sekcija internih revizora*, Zagreb-Vodice, pp 167.
7. Bašić, M. i Šapina H. (2013). *Budžet i računovodstvo budžeta*. Sarajevo: JP NIO Službeni list BH.
8. Belak, V. (2011). *Poslovna forenzika i forenzično računovodstvo: borba protiv prijevare*. Belak Excellens.
9. Belak, V. (2017). *Lažiranje finansijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika: 60 slučajeva iz prakse*. Belak Excellens.
10. Brkanić, V. (2007). *Računovodstvo poduzetnika. Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja*. Zagreb: RRiF.
11. Budimir, N. (2013). "Forenzičko računovodstvo, Anali poslovne ekonomije". br. 8, *Univerzitet za poslovni inženjering i menadžment*, Banja Luka.
12. Budimir, N. (2017). "Forenzično računovodstvo i forenzična revizija". *Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku*.
13. Demirović, L. i Hadrović L (2018). Proces planiranja interne revizije u bankama: *Zbornik radova internih revizora*, Akademsko-strukovno udruženje internih revizora u BiH. Godina I., Br. 1., Sarajevo, pp 156-179.
14. Demirović, L., Isaković-Kaplan, Š. i Proho, M. (2021). "Internal Audit Risk Assessment in the Function of Fraud Detection". *Sciendo Journal*
15. Farrel, R. i Healy, P. (2000). "White Collar Crime: A Profile of the Perpatrator and an Evaluation of the Responsibilities for Its Prevention and Detection". *Journal of Forensic Accounting*, Vol 1.
16. Grupa autora. (1995). *Auditing Standards*. Wien: *The Auditing Standards Committee INTOSAI*.
17. Grupa autora. (2004). *The Professional Practices Framework*. Florida, USA: The Institute of Internal Auditors

18. Grupa autora. *Međunarodni standardi revizije, prijevod sa engleskog jezika*. Mostar: Savez računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije Bosne i Hercegovine (SRRiF-FBiH), Fondacije IFRS.
19. Haličević, E. (2017). "Ekonomski aspekti forenzičkog računovodstva i revizije u bosanskohercegovačkim preduzećima". *Časopis za ekonomiju i politiku tranzicije*.
20. Hasanbegović, E. (2016). "Sprječavanje kriminalnih radnji u računovodstvu s ciljem unapređenja poslovnog ambijenta u BiH". *Univerzitet "Vitez" Travnik*.
21. Ibrahimagić, S. i Demirović, L. (2021). „U potrazi za vrijednošću koju funkcija (aktivnost) interne revizije dodaje ključnim stakeholderima i njezinom efektivnošću – pregled literature“. U: Zbornik radova "Interni revizor" 2021. Akademsko-strukovno udruženje internih revizora u BiH. Godina IV., Br. 4., Sarajevo. pp. 125-150.
22. Isaković-Kaplan, Š., Demirović, L. i Proho, M. (2022). Interna revizija deviznog rizika banke, *Interni revizor*, pp. 173-198.
23. Isaković Kaplan, Š. (2016). *Forenzično računovodstvo*. Fojnica, str. 91
24. Isaković-Kaplan, Š. i Delalić, A. (2014). "Kreativno računovodstvo u privrednim društvima u BiH". *FBIM Transactions*. Međunarodna naučno stručna konferencija: Borba protiv prevara i korupcije.
25. Jahić, H. (2014). *Finansijsko izvještavanje*. Štamparija Fojnica d.d. Fojnica.
26. Jahić, M., Demirović, L., Isaković-Kaplan, Š., Jahić, H. i Salihović, H. (2020). *Računovodstvo banaka*. Štamparija Fojnica d.d. Fojnica.
27. Kapić, J. (2011). *Računovodstvo*. II izdanje. Sarajevo: Ekonomski fakultet u Sarajevu.
28. Koletnik, F. i Kolar, I. (2008). "Forenzično računovodstvo". *Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenija*, Ljubljana.
29. Kurtanović, S. (2013). *Interna revizija i kontrola javnih preduzeća kao faktor pouzdanosti finansijskih izvještaja*, Poslovni konsultant br.30, Tuzla.
30. Kurtanović, S., Andrić, M. i Jahić, H. (2015). *Revizija*. Fojnica: Štamparija Fojnica d.d.
31. Krpan, Ž. i Rukavina, N. (2015). *Finansijsko upravljanje i kontrola (Menadžment rizika) – 2. dopunjeno i prošireno izdanje*. Zagreb: Eko-Vet Proizvodnja d.o.o., Zagreb.
32. K. Žager, L. Žager. (1998). *Računovodstveni standardi, finansijski izvještaji i revizija*, Inženjerski biro, Hrvatska.
33. Kapić, R. (2012). *Revizija*. OFF-SET Tuzla: Tuzla.
34. Petković, A. (2010). "Forenzička revizija-Kriminalne radnje u finansijskim izvještajima". *Bečej: Proleter AD*.
35. Rezaee, Z. i Riley, R. (2010). *Financial statement fraud - Prevention and detection*. New Jersey: John Wiley and Sons, p.5.
36. Samuelson, Paul A. i William D. Nordhaus. (2000). *Ekonomija, XV izdanje*. Zagreb: Mate d.o.o.

37. Sever Mališ, S., Tušek, B. i Žager L. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
38. Službene novine FBiH broj 8/2005, 81/2008, 22/2009 i 109/2012. *Zakon o javnim preduzećima u Federaciji Bosne i Hercegovine*.
39. Službene novine FBiH broj 47/08. (2008). *Zakon o internoj reviziji*.
40. Službene novine FBiH broj 13/12, 93/13 i 93/15.(2012). *Metodologija rada interne revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine*.
41. Službene novine FBiH 82/13 i 74/14 (2013). *Pravilnik o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine*.
42. Službene novine FBiH 95/13 i 48/17. (2013). *Pravilnik o uslovima za obavljanje poslova interne revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine*.
43. Službene novine FBiH broj 93/13. (2013). *Etički kodeks/Kodeks profesionalne etike za interne revizore u Federaciji Bosne i Hercegovine*.
44. Službene novine FBiH broj 93/13. (2013). *Standardi za profesionalnu praksu interne revizije sa pojašnjenjima*.
45. Službene novine FBiH broj 106/14. (2014). *Priručnik za procjenu rizika i planiranje interne revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine*.
46. Službene novine FBiH broj 38/16.izmjene 2019. Br.3. (2016). *Zakon o finansijskom upravljanju i kontroli u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine*.
47. Službene novine FBiH broj 6/17. (2017). *Pravilnik o provođenju finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine*.
48. Službene novine FBiH broj 6/17. (2017). *Standardi interne kontrole u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine*.
49. Službene novine FBiH broj 81/2015 I 75/21. *Zakon o privrednim društvima FBiH*.
50. Službene novine FBiH broj 15/21. *Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH*.
51. Soltani, B. (2010). *Revizija: Međunarodni pristup*. Zagreb: „MATE“ d.o.o.
52. Stanišić, M. (2007). “Uloga interne revizije u otkrivanju i sprečavanju prevara u bankama“. *Udruženje banaka Srbije*, Beograd.
53. Stanišić, M. (2007). *Porezni savjetnik*, Djelokrug interne revizije. Sarajevo: Revikon.
54. Stanišić, M. (2014). *Interna kontrola i revizija*, Beograd: Univerzitet Singidunum.
55. Šapina, H., Bašić, M. i Veleđar, B. (2012). *Računovodstvo budžetskih organizacija*. Libertas Sarajevo: Bosanski kulturni centar.
56. Šestanović, A. i Palac, T. (2018). *Interdisciplinarna obilježja forenzičnog računovodstva*, stručni rad, pp.40
57. The Institute of Internal Auditors. (2002). *Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije*.
58. Tintor, Ž. (2020). “Analiza finansijskih izvještaja u funkciji donošenja kvalitetnijih upravljačkih odluka”. *Obrazovanje za poduzetništvo - E4E : znanstveno stručni časopis o obrazovanju za poduzetništvo*.
59. Tušek, B., Žager, L. i Barišić, I. (2014). *Interna revizija*, Zagreb: HZRFD.

60. Vidaković, V. (2015). "Računovodstveni konzervativizam u funkciji pripreme računovodstvene profesije u BiH na putu ka EU". Zbornik radova sa 3. Međunarodnog simpozija: priprema bh.ekonomije za ulazak u EU. *Edukativno-konsultantska kuća „Finconsult“ d.o.o. Tuzla, Fojnica.*
61. Vitezić, N. (1998). *Zbornik radova - Interna revizija i kontrola, Sustav nadzora u funkciji gospodarskog razvitka Republike Hrvatske.* Opatija: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
62. Vukadinović, P. (2018). "Modifikacija trougla prevare – novi modeli". Institut za ekonomiku i finansije, Beograd.
63. Vukoja, B. (2012). Značaj forenzičkog računovodstva i revizije za pouzdanost financijskih izvještaja u BiH". *Financing, 02/12 časopis za ekonomiju, Finrar d.o.o.*
64. Vukoja, B. (2019). "Otkrivanje manipulacija u financijskim izvještajima i primjene metoda kreativnog računovodstva u BiH". *FIRA Naučno- Stručna konferencija.* At: Univerzitet "VITEZ".
65. Vukoja, B. i Vukoja, A. (2019). "Primjena alata forenzike na smanjenje prevara u financijskim izvještajima u BiH". *FIRA Naučno- Stručna konferencija.* At Univerzitet "VITEZ".
66. Zvanična stranica Ministarstva finansija Federacije Bosne i Hercegovine. Dostupno na: <http://www.fmf.gov.ba/> (Pristupljeno: 05.09.2023.)
67. Zimbelman, M. i Albrecht, S. (2011). *Forensic Accounting.* South-Western Cengage Learning.
68. Zvanična stranica Saveza računovođa, revizora i financijskih djelatnika Federacije BiH. Dostupno na: <https://www.srr-fbih.org/> (Pristupljeno: 13.09.2023.)
69. Zvanična stranica Revizorske komore. Dostupno na: <https://www.rkfbih.ba/> (Pristupljeno: 25.09.2023.)
70. Panian, Ž. (2001). *Kontrola i revizija informacijskih sustava.* Zagreb: Sinergija.

PRILOZI

Prilog 1. Pregled anketnog upitnika

Poštovana/i,

Anketni upitnik na temu: "Uloga interne revizije u sprečavanju koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH", provodim s ciljem izrade istraživačkog dijela završnog rada na prethodno pomenutu temu. Završni rad je vezan za studij II ciklusa smjer Forenzično računovodstvo, Univerziteta u Sarajevu – Ekonomskog fakulteta. Anketa je anonimna, te ista neće biti predmet provjere. Svi uneseni podaci ostaju strogo povjerljivi i koristit će se isključivo u akademske svrhe.

Ljubazno Vas molim da odvojite malo vremena i popunite anketni upitnik:

S poštovanjem i unaprijed hvala

Dobna skupina kojoj pripadate:

1. do 30 godina
2. 31-40
3. 41-50
4. više od 50 godina

Vaš stepen obrazovanja:

1. Visoka stručna sprema
2. Bachelor
3. Magisterij
4. Doktorat
5. Ostalo

Broj zaposlenih u Vašoj instituciji:

1. Do 50 zaposlenika
2. 51-100
3. Više od 100 zaposlenika

Koliki je ukupan budžet Vaše institucije bio za 2022. godinu?

1. Do 1.000.000,00
2. 1.000.000,00-10.000.000,00
3. Više od 10.000.000,00

Kojem nivou vlasti pripada Vaša organizacija?

1. Opština/Grad
2. Kanton
3. Federacija BiH

Da li su u Vašoj organizaciji zaposleni ljudi odgovarajućih kvalifikacija, vještina, znanja i kompetencija?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Da li u Vašem radu primjenjujete politike i standarde (Međunarodni standardi ISSAI), koji se odnose na izvršenje revizorskih zadataka?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru

U Vašoj organizaciji interna revizija je organizovana kao:

1. Kao osnovna organizaciona jedinica
2. Kao jedinica unutar osnovne organizacione jedinice
3. Kao jedan revizor

3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Da li smatrate da se u skladu sa članom 86. (Interna revizija), Zakona o računovodstvu i reviziji FBiH, interni revizori u svom radu pridržavaju zakonskih propisa, pravila struke i kodeksa etike internih revizora?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Da li ste zadovoljni načinom implementacije interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Smatram da je funkcija interne revizije u sprečavanju koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH na zadovoljavajućem nivou.

1. Uopšte nisam saglasan/a
2. Nisam saglasan/a
3. Neutralan stav
4. Saglasan/a sam
5. Potpuno sam saglasan/a

Da li je u Vašoj instituciji prisutna praksa redovnog izvještavanja o provođenju mjera internih kontrola u funkciji prevencije koruptivnog djelovanja?

4. Nije uspostavljena funkcija interne revizije

Da li je po Vašem mišljenju obaveza internih revizora utvrđivanje postoji li adekvatna računovodstvena dokumentacija, te pružaju li finansijski izvještaji kompletne, pouzdane i vjerodostojne informacije o rezultatima finansijskih operacija i o finansijskim pozicijama?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Da li smatrate da su potrebna poboljšanja u implementaciji interne revizije u funkciji sprečavanja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru FBiH?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Da li ste upoznati sa činjenicom da rukovodstvo organizacije u kojoj ste zaposleni primjenjuje principe finansijskog upravljanja i kontrole?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Da li smatrate da su za neusvajanje preporuka od strane interne revizije u institucijama javnog sektora FBiH isključivo odgovorne osobe na rukovodećim funkcijama?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Da li interna revizija u Vašoj organizaciji doprinosi procesu suzbijanja zloupotrebe ovlaštenja od strane odgovornih i ovlaštenih osoba?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Da li smatrate da funkcija interne revizije u većini javnih institucija FBiH postoji samo fiktivno, a ne u funkciji usmjeravanja revizorskih postupaka na sve faktore upozorenja koruptivnog djelovanja?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Da li smatrate da se u javnim institucijama FBiH poštuju preporuke date od strane internih revizora?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Smatram da faktori upozorenja koruptivnog djelovanja u javnom sektoru, imaju

1. Ne
2. Da, u određenim segmentima poslovanja
3. Da, u većini poslova
4. Da

Smatram da preventivna funkcija interne revizije pomaže suzbijanju koruptivnog djelovanja, te zloupotrebe ovlaštenja od strane odgovornih osoba u javnom sektoru FBiH.

1. Uopšte nisam saglasan/a
2. Nisam saglasan/a
3. Neutralan
4. saglasn/s sam
5. Potpuno sam saglasan/a

Da li po Vašem mišljenju funkcija interne revizije u javnom sektoru FBiH nakon uočenih faktora upozorenja za koruptivno djelovanje, odmah ima za posljedicu davanje preporuka rukovodstvu za sprečavanje istog?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Da li su po Vašem mišljenju razlog neusvajanja preporuka od strane internih revizora u javnom sektoru u FBiH u većini slučajeva odgovorne osobe na rukovodećim pozicijama?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. Da

Da li smatrate da većina javnih institucija ima usvojen akt "Plan integriteta" kao sredstvo

za posljedicu da revizorski postupci interne revizije odmah budu usmjereni na sprečavanje istih.

1. Uopšte nisam saglasan/a
2. Nisam saglasan/a
3. Neutralan stav
4. Saglasan/a sam
5. Potpuno sam saglasan/a

Da li se po Vašem mišljenju interna revizija u javnom sektoru FBiH implementira na način da pruža adekvatnu sliku transparentnosti rada istih?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. da

Budući da nije uspostavljeno mjesto internih revizora u većini javnih preduzeća u FBiH, da li smatrate da neuspostavljanje istog dovodi do povećanja koruptivnog djelovanja odgovornih i ovlaštenih osoba?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. da

usmjeravanja rada pomenutih ka transparentnosti i sprečavanju koruptivnog djelovanja u poslovanju?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. da

Da li smatrate da je interna revizija u javnom sektoru FBiH regulisana u skladu sa zakonskim odredbama i revizorskim standardima?

1. Ne
2. Ne, ali se poduzimaju aktivnosti u tom smjeru
3. Da, u određenim segmentima poslovanja
4. Da, u većini poslova
5. da

Smatram da bi adekvatna transparentnost u radu institucija javnog sektora FBiH pomogla u sprečavanju koruptivnog djelovanja unutar istih.

1. Uopšte nisam saglasan/a
2. Nisam saglasan/a
3. Neutralan stav
4. Saglasan/a sam
5. Potpuno sam saglasan/a