

MEĐUNARODNI **13. SIMPOZIJ**

**ODRŽIVI RAZVOJ I
DIGITALNA TRANSFORMACIJA**

REVIZORSKA MIŠLJENJA JAVNE REVIZIJE KAO POKAZATELJ KVALITETA UPRAVLJANJA U JAVNOM SEKTORU FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE

Dr. sci. Kurtanović Senada
Mag. oec. Marković Ela



Revizorska mišljenja javne revizije kao pokazatelj kvaliteta upravljanja u javnom sektoru Federacije Bosne i Hercegovine

Dr. sci. Kurtanović Senada

Mag. oec. Marković Ela

Tuzla, 20.9.2025.
godine

Sadržaj



- UVOD

1 TEORIJSKI DIO 3

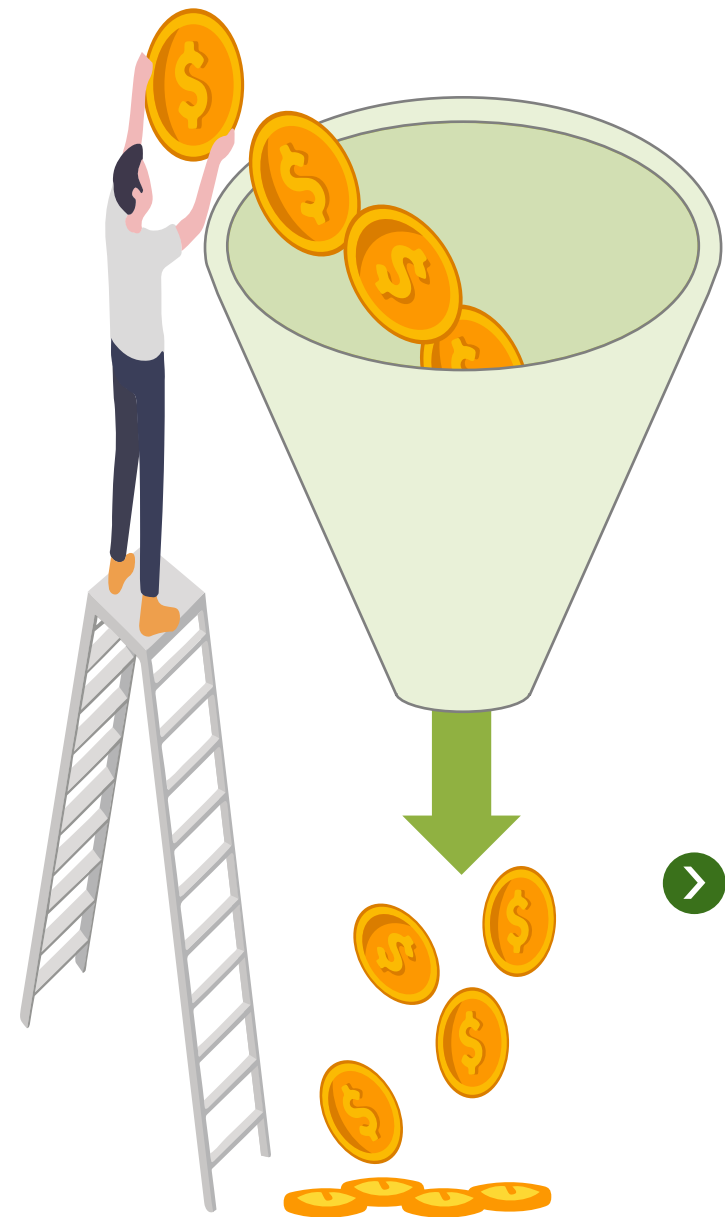
2 METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA 4

3 ANALIZA REZULTATA EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA 6

4 DISKUSIJA REZULTATA 16

- ZAKLJUČAK 18

UVOD



> Cilj rada:

Doprinijeti boljem razumijevanju uloge:

- revizorskih tijela;
- preporuka datih revidiranim subjektima;
- kao i važnosti implementacije preporuka, a sve navedeno u cilju promovisanja dobrih praksi u finansijskom upravljanju.

> Predmet istraživanja:

Međudnos implementacije preporuka Ureda za reviziju institucija u FBiH na vrstu revizorskih mišljenja o finansijskim izvještajima i o reviziji usklađenosti.

1. Implementacija preporuka finansijske revizije



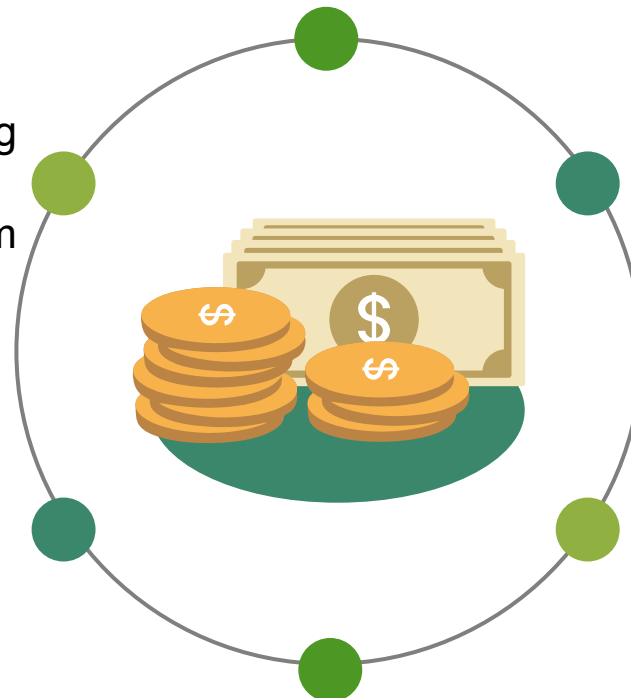
Osnova za rad VRI ogleda se u Limskoj deklaraciji i Meksičkoj deklaraciji o nezavisnosti.

Pravni okvir revizije u FBiH

Zakon o reviziji institucija u FBiH;
ISSAI 100 – Osnovni principi revizije javnog sektora;
ISSAI 140 – Kontrola kvaliteta u vrhovnim revizijskim institucijama;
ISSAI 200 – Principi finansijske revizije.

Tri strane u reviziji:

1. Revizor
2. Odgovorna strana
3. Predviđeni korisnici

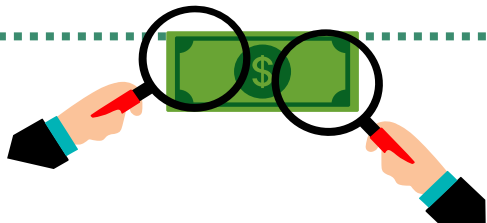


Temelje etičke vrijednosti:

1. Integritet
2. Nezavisnost i objektivnost
3. Kompetentnost
4. Profesionalno ponašanje
5. Povjerljivost i transparentnost

Ured za reviziju institucija u FBiH nadležan je za finansijsku reviziju i reviziju učinka za preko **2000 subjekata** u Federaciji BiH, dok javna preduzeća na nivou FBiH, kantona i općina čini **377 subjekata**.

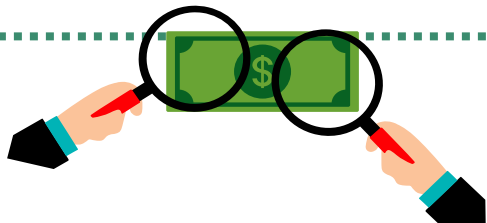
Praćenje uključuje ispitivanje, testiranje i prikupljanje dovoljnih i adekvatnih revizijskih dokaza koji potkrepljuju zaključke iskazane po pitanju postupanja po datim preporukama.



2. METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA

- > Kao osnovni instrument prikupljanja sekundarnih podataka za potrebe empirijskog dijela istraživanja korištena je **web stranica Ureda za reviziju institucija u FBiH**.
- > U istraživanje su uzeta **preduzeća u većinskom državnom vlasništvu** za vremenski period od **2018. do 2022. godine**.
- > U okviru istraživanja posmatrano je:
 - **80** javnih preduzeća što čini **21,22%** od ukupnog broja ciljane populacije;
 - **553** date preporuke za koje je vršena ocjena postupanja
 - **177** preporuka za javne nabavke;
 - **280** preporuka za neprimjenjivane MRS i MSFI.





Centralna istraživačka hipoteza

HO: „Stepen implementacije preporuka datih od Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine utiče na vrstu revizorskih mišljenja o finansijskim izvještajima.“

Pomoćne istraživačke hipoteze

PH1: „Finansijska revizija ima pozitivan uticaj na efikasnost rada preduzeća u većinskom državnom vlasništvu.“

PH2: „Modifikovana mišljenja o reviziji usklađenosti se najčešće odnose na nepridržavanje zakonskih propisa o javnim nabavkama.“

PH3: „Jedan od najčešćih uzroka zbog kojeg dolazi do modifikacije mišljenja o finansijskim izvještajima je nedosljedno primjenjivanje zahtjeva MSFI 9 - Finansijski instrumenti, MRS 1 - Prezentacija finansijskih izvještaja, MRS 2 - Zalihe, MRS 36 - Umanjenje vrijednosti imovine, MRS 37 - Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina.“

PH4: „Stepen implementacije preporuka datih od Ureda za reviziju utiče na vrstu revizorskih mišljenja o reviziji usklađenosti.“



3. Analiza rezultata empirijskog istraživanja

➤ **HO:** Stepen implementacije preporuka datih od Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine utiče na vrstu revizorskih mišljenja o finansijskim izvještajima.“

Zavisna varijabla: Vrsta revizorskih mišljenja o finansijskim izvještajima

Nezavisna varijabla: Stepen implementacije preporuka datih od Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine

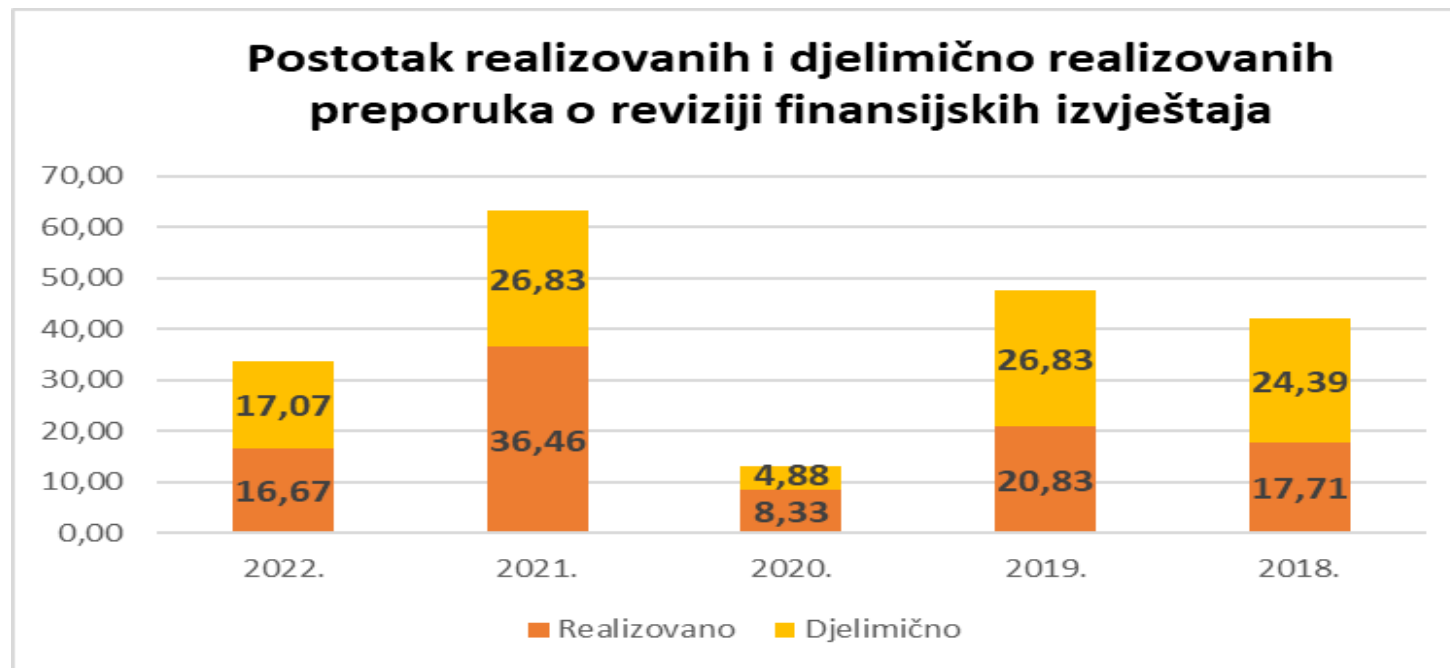
➤ *Jednosmjerna analiza varijanse – ANOVA (nivo značajnosti 0,05)*

	Suma kvadrata	df	Kvadrat srednjih vrijednosti	F	Značajnost (p)
Između grupa	910,738	4	227,685	8,197	0,001
Unutar grupa	472,217	17	27,778		
Ukupno	1382,955	21	65,855		

✅ Konstatujemo **da postoji** postoji dovoljno statističkih dokaza da bi se potvrdilo da stepen implementacije preporuka datih od Ureda za reviziju utiče na vrstu revizorskih mišljenja o finansijskim izvještajima.



3. Analiza rezultata empirijskog istraživanja ^(H₀)



Grafikon - Stepen implementacije preporuka o reviziji finansijskih izvještaja datih od Ureda za reviziju FBiH za posmatrani period 2018. - 2022. godina



3. Analiza rezultata empirijskog istraživanja

➤ **PH1:** „Finansijska revizija ima pozitivan uticaj na efikasnost rada preduzeća u većinskom državnom vlasništvu.“

Zavisna varijabla: Efikasnost rada preduzeća u većinskom državnom vlasništvu

Nezavisna varijabla: Finansijska revizija

➤ *Jednosmjerna analiza varijanse – ANOVA (nivo značajnosti 0,05)*

	Suma kvadrata	df	Kvadrat srednjih vrijednosti	F	Značajnost (p)
Između grupa	1391,445	2	695,722	0,662	0,530
Unutar grupa	15772,167	15	1051,478		
Ukupno	17163,611	17	1009,624		

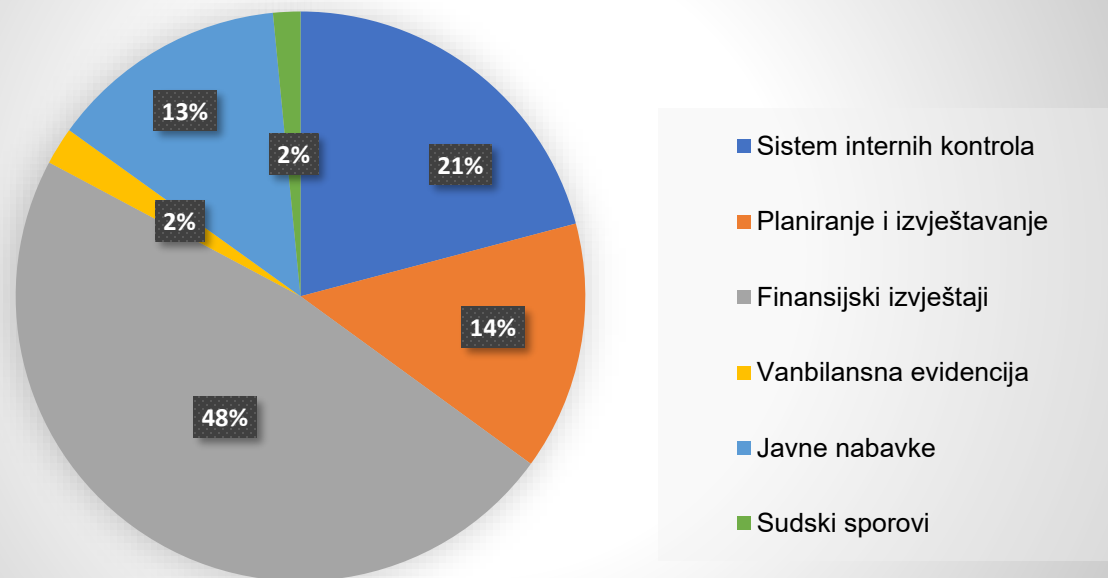


Konstatujemo da **ne postoji** statistički značajna razlika u podacima o preporukama klasifikovanim po kategorijama: sistem internih kontrola, planiranje i izvještavanje, finansijski izvještaji, vanbilansna evidencija, javne nabavke i sudski sporovi.



3. Analiza rezultata empirijskog istraživanja^(PH1)

Preporuke po kategorijama iz prethodnih godina



Grafikon – Preporuke po kategorijama koje su dodijeljene u izvještajima iz prethodnih godina



3. Analiza rezultata empirijskog istraživanja

➤ **PH2:** „Modifikovana mišljenja o reviziji usklađenosti se najčešće odnose na nepridržavanje zakonskih propisa o javnim nabavkama.“

Zavisna varijabla: Nepridržavanje zakonskih propisa o javnim nabavkama

Nezavisna varijabla: Modifikovana mišljenja o reviziji usklađenosti

➤ *Jednosmjerna analiza varijanse – ANOVA (nivo značajnosti 0,05)*

	Suma kvadrata	df	Kvadrat srednjih vrijednosti	F	Značajnost (p)
Između grupa	2,322	2	1,161	0,5239	0,617
Unutar grupa	13,293	6	2,216		
Ukupno	15,615	8	1,952		

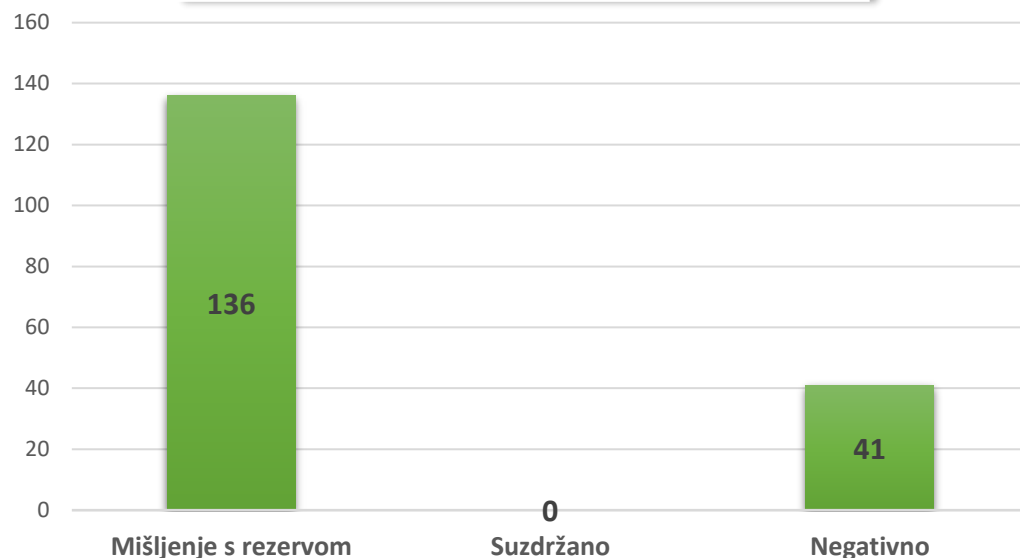


Konstatujemo da **ne postoji** statistički značajna razlika u podacima osnovima za davanje mišljenje o finansijskoj reviziji, broju i vrsti prekršenih zakonskih odredbi o broja datih preporuka vezanih za javne nabavke.



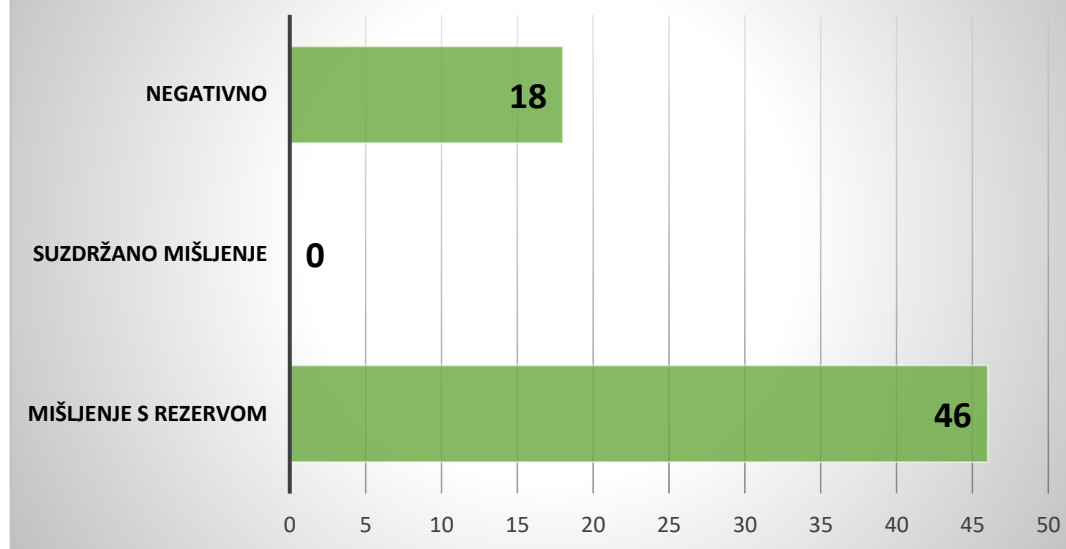
3. Analiza rezultata empirijskog istraživanja (PH2)

Broj datih preporuka za javne nabavke



Grafikon - Broj datih preporuka koji se odnosi na javne nabavke prema vrsti mišljenja za posmatrani period 2018. – 2022.

Broj kvalifikovanih preporuka za javne nabavke



Grafikon - Broj kvalifikacija koje se odnose na javne nabavke na osnovu kojih su data modifikovana mišljenja



3. Analiza rezultata empirijskog istraživanja

- **PH3:** „Jedan od najčešćih uzroka zbog kojeg dolazi do modifikacije mišljenja o finansijskim izvještajima je nedosljedno primjenjivanje zahtjeva MSFI 9- Finansijski instrumenti, MRS 1 - Prezentacija finansijskih izvještaja, MRS 2 - Zalihe, MRS 36 - Umanjenje vrijednosti imovine, MRS 37 - Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina.“

Zavisna varijabla: Nedosljedno primjenjivanje zahtjeva standarda

Nezavisna varijabla: Modifikacija mišljenja o finansijskim izvještajima

- *Jednosmjerna analiza varijanse – ANOVA (nivo značajnosti 0,05)*

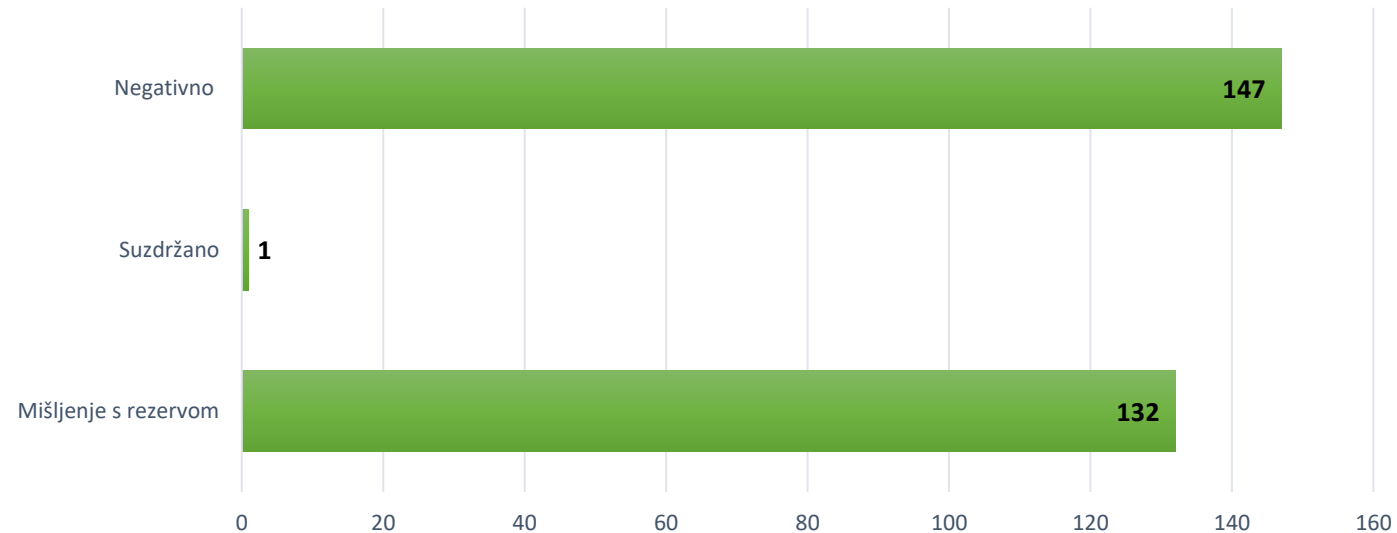
	Suma kvadrata	df	Kvadrat srednjih vrijednosti	F	Značajnost (p)
Između grupa	6600,17	1	6600,17	1,4905	0,0411
Unutar grupa	13964,67	4	3491,17		
Ukupno	20564,83	5	4112,97		

 Od ukupno **95** revidiranih subjekta za posmatrani period 2018. - 2022. godina dodijeljeno je **81** modifikovano mišljenje reviziji finansijskih izvještaja.



3. Analiza rezultata empirijskog istraživanja^(PH3)

Broj preporuka o neprimjenjivanju MRS i MSFI



Grafikon - Broj datih preporuka o neprimjenjivanju MRS i MSFI za posmatrani period 2018. - 2022. godine



3. Analiza rezultata empirijskog istraživanja

➤ **PH4:** „Stepen implementacije preporuka datih od Ureda za reviziju utiče na vrstu revizorskih mišljenja o reviziji usklađenosti.“

Zavisna varijabla: Vrste revizorskih mišljenja o reviziji usklađenosti

Nezavisna varijabla: Stepen implementacije preporuka datih od Ureda za reviziju

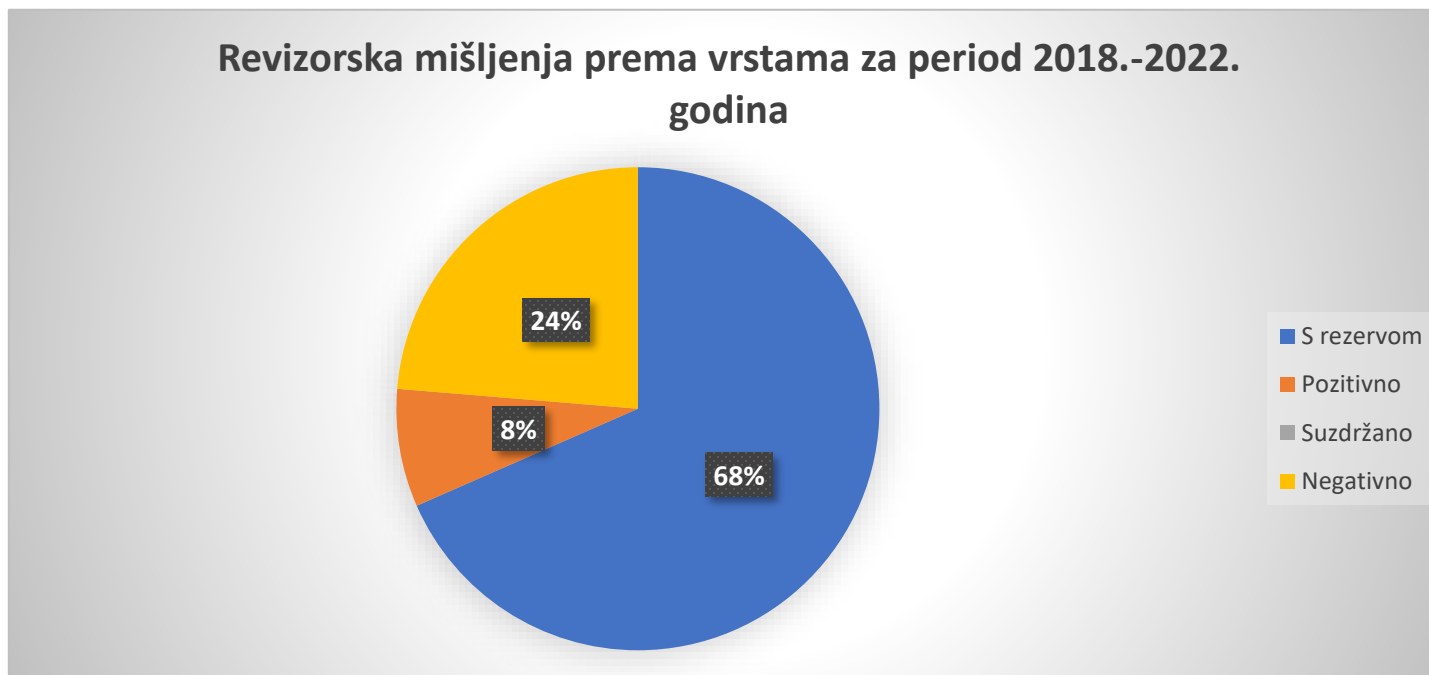
➤ *Jednosmjerna analiza varijanse – ANOVA (nivo značajnosti 0,05)*

	Suma kvadrata	df	Kvadrat srednjih vrijednosti	F	Značajnost (p)
Između grupa	1803,36	4	450,84	12,903	0,00002369
Unutar grupa	698,8	20	34,94		
Ukupno	2502,16	24	104,257		

 Poštivanje zakonskih propisa, odnosno nepoštivanje, direktno ili indirektno utiču na mnoge aspekte javnog i privrednog života.



3. Analiza rezultata empirijskog istraživanja^(PH4)



Grafikon - Postotak različitih mišljenja o reviziji usklađenosti za posmatrani period 2018. - 2022. godine



4. Diskusija rezultata

Posebna pažnja je posvećena preporukama i njihovom uticaju na finansijsko izvještavanje i transparentnost u preduzećima u većinskom državnom vlasništvu

H0: „Stepen implementacije preporuka datih od Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine utiče na vrstu revizorskih mišljenja o finansijskim izvještajima.

Preduzeća koja imaju **visok stepen** implementacije preporuka imaju dodijeljeno mišljenje s rezervom ili pozitivno mišljenje i obrnuto, što je **niži stepen** implementacije preporuka, preduzeća ostaju na mišljenju datom u posljednoj obavljenoj reviziji iz ranijih godina.

PH1: *Finansijska revizija ima pozitivan uticaj na efikasnost rada preduzeća u većinskom državnom vlasništvu.*

Stepen implementacije preporuka od strane revidiranih subjekata **nije na zadovoljavajućem nivou** jer na efikasnost rada preduzeća utiču razni interni i eksterni faktori, kvalitativne i kvantitativne prirode.

PH2: *Modifikovana mišljenja o reviziji usklađenosti se najčešće odnose na nepridržavanje zakonskih propisa o javnim nabavkama.*

Nisu utvrđena **značajnija odstupanja** u ispitanim aspektima revizije usklađenosti i implementacije preporuka između različitih preduzeća.



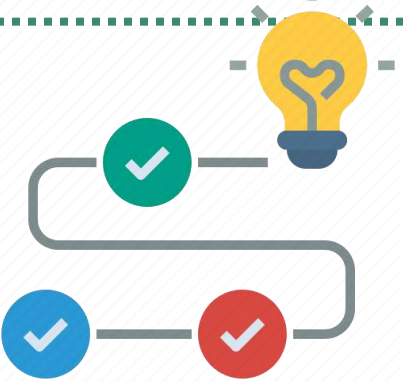
4. Diskusija rezultata

PH3: Jedan od najčešćih uzroka zbog kojeg dolazi do modifikacije mišljenja o finansijskim izvještajima je nedosljedno primjenjivanje zahtjeva MSFI 9-Finansijski instrumenti, MRS 1- Prezentacija finansijskih izvještaja, MRS 2-Zalihe, MRS 36-Umanjenje vrijednosti imovine, MRS 37- Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina.

- Kod **svih odabranih uzoraka** utvrđeno je odstupanje od propisa koji se odnose na nedosljedno primjenjivanje zahtjeva MRS i MSFI.
- **Mišljenje s rezervom** izračunom deskriptivne statistike je jedno od najčešće dodijeljenih mišljenja.

PH4: Stepen implementacije preporuka datih od Ureda za reviziju utiče na vrstu revizorskih mišljenja o reviziji usklađenosti

- U vremenskom periodu 2018. -2022. godine utvrđene su **različite razine** usklađenosti i ispravnosti poslovnih praksi.



ZAKLJUČAK

- **Cilj rada** je bio sagledati vezu između posmatranih faktora, te sintezom teorije i empirijskog istraživanja konstatovati njihovu **međusobnu povezanost** zbog kojih se dodjeljuju modifikovana i nemodifikovana mišljenja.
- Posmatrani i obrađeni podaci se odnose na vremenski period od 2018. do 2022. godine.
- **Ograničenja:**
mala veličina uzorka;
nizak stepen implementacije preporuka;
kratak period posmatranja.
- Sintezom svih prikupljenih izvora i literature, prikazana su najznačajnija **saznanja** o stepenu implementacije preporuka i njihovom uticaju na vrstu revizorskog mišljenja datih državnim preduzećima.
- Veća zastupljenost **pozitivih mišljenja** o finansijskim izvještaja obično ukazuje na snažan fokus organizacije na upravljanje finansijama i transparentnost u finansijskim izvještajima.



HVALA NA
PAŽNJI !