# TRANZICIJA/TRANSITION Časopis za ekonomiju i politiku tranzicije / Journal of economic and politics of Transition Godina XX Vitez-Tuzla-Zagreb-Beograd-Bukurešt, 2018. Br. 41

*Stručni rad**Profesional paper*

***JEL Classification***: M41, L21

Indira Ćehić[[1]](#footnote-1)\*

**UTJECAJ REVIZIJE NA SMANJENJE ZLOUPOTREBA U POSLOVNOM PROCESU**

**IMPACT OF REVISIONS TO REDUCE ABUSE IN BUSINESS PROCESS**

***Sažetak***

*Svrha rada je u skladu sa promjenama karaktera poslovnih procesa ukazati na neophodnost razvijanja nove paradigme revizijskih pravaca. Cilj rada je istraživanje i pronalaženje odgovora na četiri pitanja: pojmovno određenje revizije u smanjenju zloupotreba u poslovnom procesu (definiranje u zakonodavstvu kao i ekonomskoj i pravnoj literaturi); vršenje nadzora nad zloupotrebama u poslovnom procesu; vrste zloupotreba u poslovnom porcesu koje su otkrivene revizijskim aktivnostima; umanjenje i eliminiranje zloupotreba u poslovnom procesu. Da bi revizor što efikasnije, efektivnije, ekonomičnije i etičnije obavio svoje zadatke vezano za otkrivanje i ukazivanje na zloupotrebe u poslovnom procesu mora biti vješt, neovisan, educiran i profesionalan u svom poslu. Na kraju rada u zaključku će se prezentirati na kojem je nivou revizija koja treba da služi kao alat odgovornim licima u organizaciji djelovanja radi odgovornog usmjeravanja upotrebe javnih sredstava i spriječavanja zloupotreba u poslovnom procesu. U Zaključku rada će se prezentiranti, a na osnovu analize metodoloških pristupa u dosadašnjim teorijskim i praktičnim iskustvima tko, kada i zašto u javnim institucijama vrši zloupotrebe i na koji način revizija utječe na samnjenje istih. Također će se u zaključku predložiti mjere za unapređenje revizije identifikaciji kvantifikacije zloupotreba u poslovnom procesu i nadzor procesuiranja istih.* ***Ključne riječi:*** *revizija, zloupotrebe u poslovnom procesu, zakonsko definisanje revizije, revizijska filozofija, identifikacija i kvantifikacija zloupotreba u poslovnom procesu.*

***Abstract***

*The purpose of the paper is to conform to changes in the character of business processes to point to the necessity of developing a new paradigm of audit directions. The aim of the paper is to research and find answers to four questions: conceptual determination of auditing in the reduction of misuse in the business process (definition in legislation as well as economic and legal literature); supervising abuses in the business process; types of business misuse detected by audit activities; reduction and elimination of misuse in the business process. In order to make the auditor more efficient, more effective, more economical and ethical in detecting and detecting abuses in the business process, he must be skilled, independent, educated and professional in his business. At the end of the paper, the conclusion will be presented at what level of auditing should serve as a tool for responsible persons in the organization of activities for the purpose of directing the use of public funds and preventing misuse in the business process. The conclusion of the paper will be presented and based on an analysis of the methodological approaches in the theoretical and practical experiences so far, who, when and why in public institutions, abuse, and how the revision affects the dissemination of the same. In conclusion, it will also propose measures for improving the audit to identify the quantification of misuse in the business process and oversee their processing.* ***Key words:*** *auditing, business process abuses, legal definition of auditing, audit philosophy, identification and quantification of misuse in the business process.*

# UVOD

Karakterne promjene u okruženju omogućavaju stvranje prilika za kreativno izvještavanje i manipulacije vezano za zloupotrebe u poslovnim procesima. Otkrivanje i prepoznavanje zloupotreba u poslovnim procesima predstavlja obavezu revizora da ukaže posebnu pažnju čime bi se onemogućilo dalje razvijanje zloupotreba od strane počinioca. Predmet ovog rada jeste na koji način definirati reviziju u smanjenju zloupotreba u poslovnim procesima, prepoznati i odrediti kvantifikaciju zloupotreba u poslovnim procesima i odrediti način njihovog utjecaja te način smanjenja i eliminacije zloupotreba u poslovnim procesima. Na kraju ovog istraživanja će se ocijeniti pravilno usmjeravanje aktivnosti revizije na mogućnost smanjenja i eliminacije zloupotreba u poslovnom procesu čime bi se rizičnost u poslovanju stavila u kontrolu. Smanjenje nivoa zloupotreba u poslovnom procesu direktno utječe na povećanje ekonomičnosti poslovanja i stvaranje novih vrijednosti što se ogleda u funkcioniranju pozitivnih stavova „*profesionalna odgovornost-opći interes u korištenja javnih sredstava*.“ Imajuću u vidu otežanu aktualnu situaciju u Bosni i Hercegovini porezni obveznici ne smiju sebi dozvoliti rasipničko ponašanje pojedinaca ili organizirane grupe nego da teško stečene profite koji se pretvaraju u javno dobro i koristi cjelokupnoj društvenoj zajednici u unapređenju postojećeg stanja. Zloupotreba u poslovnom procesu nastaje voljom pojedinca ili organizacije (grupe osoba) koja čini razne mogućnosti koje su rezultat gubljenja određenih vrijednosti institucije u kojoj djeluju radi ostvarivanja određenog interesa. Zloupotreba je subjetivna aktivnost koja se izvodi radi ostvarivanja određenog cilja ili grupe ciljeva. Analizirajući mnogobrojne slučajeve zloupotreba u poslovnom procesu uočava se da je najčešće korištene tehnike manipulacija koje su poveznane sa zloupotrebom ovlasti prevare i korupcije a potom korištenje javnih sredstava u privatne svrhe.

1. **DEFINIRANJE REVIZIJE U FUNKCIJI SMANJENJA ZLOUPOTREBA U POSLOVNOM PROCESU**

Zloupotrebe u poslovnom procesu je nemoguće svesti na jednu kmponentu one predstavljaju čitav spektar radnji koje je potrebno izvesti do stvarenje cilja. Prema tome zloupotreba u poslovnom procesu predestavlja devijantno ponašanje sa namjerom iskrivljenja ili pogrešne primjene pravnih normi a s ciljem pribavljanja određene koristi te da se iste provedu u poslovnim evidencijama bez mogućnosti razotkrivanja postojanja. Činjenje ovih djela nije dopustivo u teorijskim postupcima međutim u praktičnim iskustvima zloupotrebe u poslovnim porcesima se događaju. Princip nepristrasnog donošenja odluka utječe na nivo zloupotreba. Nivo zloupotreba u poslovnom procesu se kvantificira i uključuje djelatnosti kao što su: podmićivanje, nepotizam te zloupotreba položaja u osobnu korist (ilegalno korištenje javnog dobra, usluge ili neke druge gratifikacije).[[2]](#footnote-2) Cilj revizije u funkciji smanjenja zloupotreba u poslovnom procesu se ogleda u strukturnom posmatranju te analiziranju svih faza u metodološkom okviru identifikacije zloupotreba i ukazivanje na iste. Zloupotreba u poslovnom procesu predstavlja potencijalni događaj ili događaj koji bi se mogao dogoditi ili se dogodio a koji može utjecati ili utječe na ostvarivanje poslovnog cilja institucije. U okviru detaljnijih analiza zloupotreba u poslovnom procesu opravdano se od strane revizije treba da postave pitanja: • da li zloupotreba u poslovnom procesu može nepovoljno da utječe na ostvarivanje ciljeva institucije, • da li zloupotrebe u poslovnom procesu mogu stvoriti lošu sliku o instituciju, • da li represivne mjere mogu utjecati na smanjenje zloupotreba u poslovnom procesu, • da li mogu uslijediti tužbe oštećenih i kakvi bi bio ishod iz tužbenog procesa.

Zloupotreba u poslovnom procesu predstavlja samo jednu komponentu rizičnih područja u instituciji. Zloupotreba u poslovnom procesu se može izračunati na osnovu određivanja vjerojatnoće nastanka zloupotrebe u poslovnaju i nepovoljnog utjecaja u ostavarivanju krajnjih ciljeva poslovnog procesa institucije. Zloupotrebe u poslovnom procesu je nemoguće upotpunosti otkloniti ali je potrebno sve poduzeti kako bi se njihov nepovoljan utjecaj ublažio i sveo na najmanju moguću razinu. U praktičnom iskustvu zloupotrebe u poslovnim procesima je nemoguće svesti na nulti nivo tolerancije jer je rizik od pojavljivanja zloupotrebe uvijek prisutan. Rizičnost pojavljivanja zloupotreba obuhvata širok spektar zakonitih i nezakonitih postupaka. Zloupotrebe predstavljaju fenomen koji ima svoje motive i pogodnosti za dejstvo kao što je okruženje koje je slabo organizirano. Zloupotrebe u poslovnom procesu mogu da poremete poslovanje institucije i dovedu je do poremećaja u funkcioniranju. Zloupotrebama u poslovnom procesu se postižu kratkoročni ciljevi pojedinaca ili određene grupe radi ostavrivanja određenog osobnog cilja a dugoročno gledajući uništava institucija. Manipulacijama pojedinca ili sistemski organizirane skupine prikazuju se pogrešne informacije te se činjenjem kriminalne radnje oštećuje jedna strana i donosi pogrešna odluka. Zloupotrebe u poslovnom procesu su složene i teško ih je otkriti ukoliko su počinioci inkriminiranog djela vješto odradili kriminalno djelo, uklonili dokaze i naveli na pogrešan trag otkrivanja.

1. **VRSTE ZLOUPOTREBA U POSLOVNOM PROCESU OTKRIVENIH U REVIZIJSKIM AKTIVNOSTIMA**

Zloupotrebe u reviziji se odnose na namjerno odabiranje i pripremanje dokumenata s klijentom revizije u svrhu iskrivljenja stvarnog stanja klijenta revizije. Revizor ima obavezu u davanju izvještaja i izvršenja aktivnosti revizije da poštuje standarda, zakonske regulative i propise utvrđenih etičkih kodeksa.[[3]](#footnote-3) Prema Krivičnom zakonu u Bosni i Hercegovini, kao i entiteskim Krivičnim zakonima, sadržane su odredbe koje ovom pravnom regulom normiraju inkriminirana djela. Inkriminirana djela koja su regulirana pravnim normama Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine a koja služe u svrhu suzbijanja zloupotreba u poslovnim procesima su:  • Primanje dara i drugog oblika koristi član 217. KZ BiH, • Davanje dara i drugog oblika koristi član 218. KZ BiH, • Protuzakonito posredovanje član 219. KZ BiH, • Zloupotreba položaja i ovlaštena član 220 KZ BiH, • Pronevjera u službi član 221 KZ BiH, • Prijevara u službi član 222 KZ BiH, • Posluga u službi član 223 KZ BiH, • Nesavsjestan rad u službi član 224 KZ BiH, • Krivotvorenje službene isprave član 226 KZ BiH, • Protuzakonita naplata i isplata član 227 KZ BiH.

Također Krivičnim zakonom Bosne i Hercegovine, ali i entitetskim Krivičnim zakonima i Krivičnim zakonom Distrikta Brčko, predviđena je i pravna norma regule neprijavljivanja krivičnog djela ili unčinitelja krivičnog djela (član 230. KZ BiH). Ukazivanje na zloupotrebe u poslovnom procesu koje su po vrstama djela obrađene u Krivičnom zakonu predstavlja obavezu dok prikrivanje istog predstavlja krivično djelo. Sa aspekta revizije revizor mora i treba biti siguran u argumentaciju ukazivanja postojanja činjenja krivičnog djela. Na osnovu prikupljene dokumentacije koju pribavi prilikom izvršenja revizijskih aktivnosti revizor izvodi zaključke i izražava mišljenje. Međutim otvara se pitanje kada iskusni revizor izvođenjem većim brojem revizorskih zadataka dođe do „novih saznanja“ odnosno poveže međusobne procese koji ukazuju na poveznane zloupotrebe.

1. **IDENTIFIKACIJA I KVANTIFIKACIJA ZLOUPOTREBA U POSLOVNOM PROCESU**

Zloupotreba položaja ili ovlaštenja Član 220. (1) Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine[[4]](#footnote-4) „Službena ili odgovorna osoba u institucijama Bosne i Hercegovine, koja iskorištavanjem svog službenog položaja ili ovlaštenja, prekoračivši granice svog službenog ovlaštenja ili ne izvršivši svoje službene dužnosti, pribavi sebi ili drugom kakvu korist, drugom nanese kakvu štetu ili teže povrijedi prava drugog, kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina. (2) Ako je krivičnim djelom iz stava 1. ovog člana pribavljena imovinska korist u iznosu koji prelazi 10.000 KM, učinitelj će se kazniti kaznom zatvora od jedne do deset godina. (3) Ako je krivičnim djelom iz stava 1. ovog člana pribavljena imovinska korist u iznosu koji prelazi 50.000 KM, učinitelj će se kazniti kaznom zatvora najmanje tri godine. (4) Pribavljena korist bit će oduzeta.“ Navedenim članom Krivičnog zakona je jasno definisana zloupotreba u poslovnom procesu. Ovome članu Zakona podliježu i revizori ukoliko zloupotrijebe svoj položaj ili ovlaštenja. Zakon o reviziji je propisao da je revizorima osiguran imunitet i izuzeče (član 7. Zakona o reviziji) u stavu (2) se navodi da se od ove pravne regule izuzima od odgovornosti i ne štiti revizor koji tokom svoje službe zateče u vršenju krivičnog djela.[[5]](#footnote-5) Također u Krivičnom zakonu Bosne i Hercegovine obuhvaćene su i druge „specijalne“ zloupotrebe koje se događaju u poslovnom procesu i za koje je također predviđena kaznena odredba te su iste prezentirane u narednoj tabeli. Shodno međunarodnim poslovnim transakcijama suzbijanje zloupotreba u poslovnimprocesima je redmet raznih međunarodnih konvencija kao nažpr.: Konvencija Ujedinjenih Nacija protiv korupcije, Građansko pravna konvencija o korupciji Savjeta Evrope donesena 04.11.1999. godine (GPKK), Krivično pravna konvencija o korupciji ijeća Evrope donesena 27.01.1999.godine u Strazburu (KPKK) i mnoge druge. U tabeli broj Prikazane su načini suprostavljnja zloupotrebama u poslovnim procesima u poslovniiim transakcijama i odgovor Bosne i Hercegovine postavljenim zahtjevima. Konvencija Ujedinjenih Nacija (UNCAC) je postavila zahtjeve uređivanja u pravnim normama: podmićivanje domaćih državnih službenika, pronevjera, protupravno prisvajanje ili drugo usmjeravanje imovine od državnog službenika, trgovanje utjecajem, zloupotreba položaja, nezakonito bogaćenje, prikrivanje, ometanje pravosuđa dok je Krivično pravna konvencija o korupciji Vijeća Evrope postavila zahtjeve uređenja nekih od slijedećih problema: podmićivanje članova stranih javnih skupština, računovodstvene povrede, aktivno podmićivanje domaćih javnih službenika. Uređivanje navedenih zahtjeva kroz pravnu regulu u Bosni i Hercegovini je također obrađen u tabeli broj 1.

*Tabela broj 1. Krivični zakoni u BiH koji se suprostavljaju zloupotrebama u poslovnim procesima*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Primjeri mogućih krivičnih djela koja se mogu identificirati** | **Krivični zakoni u Bosni Hercegovini i članovi koji kvalificiraju zloupotrebe u poslovnom procesu** | | | |
| Krivični zakon BiH[[6]](#footnote-6) | Krivični Zakon u Federaciji BiH[[7]](#footnote-7) | Krivični zakon u R. Srpskoj[[8]](#footnote-8) | Krivični zakon u D. Brčko[[9]](#footnote-9) |
| Podmićivanje domaćih državnih službenika | 218 | 380  381 | 267  268  351  352 |  |
| Pronevjera, protupravno prisvajanje ili drugo usmjeravanje imovine od državnog službenika | 217 | 384 | 235 |  |
| Trgovanje utjecajem | 219 | 382 | 353 |  |
| Zloupotreba položaja | 220 | 383 | 263  347 |  |
| Nezakonito bogaćenje | 221 | 384 |  |  |
| Podmićivanje u privatnom sektoru | 217  218 | 380  381 | 267  268  351  352 |  |
| Prikrivanje | 209 | 300 | 246 |  |
| Ometanje pravosuđa | 336 | 349 | 366  369 | 342  343  346 |
| Aktivno podmićivanje domaćih javnih službenika | 218 | 381 | 268 |  |
| Pasivno podmićivanje domaćih javnih službenika | 217 | 380 | 267 |  |
| Podmićivanje članova stranih javnih skupština |  | 380  381 | 351  352 |  |
| Računovodstvene povrede | 220 | 247 | 263 |  |

Izvor: Krivični zakon u Bosni i Hercegovini

U tabeli broj 1. navedena su neka od kaznenih djela za koja postoji mogućnost da se otkriju u toku obavljanja revizijskih aktivnosti a samim tim i da se kroz revizorova izvješća ukaže na zloupotrebe u poslovnim procesima.

1. **UPRAVLJANJE I ELIMINIRANJE ZLOUPOTREBA U POSLOVNOM PROCESU**

Matematički iskazano omogućavanje zloupotreba se iskazuje u slijedećem obliku:

***Zloupotreba u poslovnom procesu*** = vladajuća struktura koja podržava takve aktivnosti + pravo odlučivanja o zloupotrebama u poslovnom procesu – postojanje odgvornosti sistema koji ima pravo odlučivanja

Ukoliko vladajuća struktura koja ima pravo odlučivanja podržava postojanje i činjenje zloupotreba u poslovnom procesu uz odustvo odgovornosti i efekti revizije će biti umanjeni. Zloupotrebe u poslovnom procesu predstvaljaju negativne socio-patološke i kriminogene pojave koja pobuđuje pažnju opće javnosti.[[10]](#footnote-10) Nije potrebno napominjati da se u svim institucijama u Bosni i Hercegovini pojavljuju zloupotrebe u poslovnim procesima ali je neophodno napomenuti da je potrebno sve poduzeti kako bi se zloupotrebe u poslovnim porcesima svele na najmanji mogući nivo i da takve zloupotrebe u poslovnim procesima ne naštete ostvarivanju poslovnog cilja. Sa ekonomskog aspekta sistem upravljanja zloupotrebama u poslovnom procesu se ogleda u slijedećem: • Identifikacija događaja, procjenjivaje stanja događaja i evenetualnih posljedičnih utjecaja, • Propuste u internim kontrolama, • Prepoznavanje faktora rizika nastale zloupotrebe u poslovnom procesu, • Odgovor na zloupotrebu u poslovnom procesu.

Svih pet navedenih aktivnosti upravljanja zloupotrebama u poslovnom procesu predstavlja jednu cjelinu u ostvarivanju konačnog cilja a to je suzbijanje istih.

**4.1. Identifikacija događaja**

Postupak identifikacije zloupotrebe u poslovnom procesu predstavalja prikupljanje i analizu svih relevantnih informacija koje se odnose na zloupotrebe s ciljem utvrđivanja činjeničnog stanja i identifikacije zloupotrebe. Ova faza upravljanja zloupotrebama u poslovnom procesu predstavlja jednu od najzahtjevnijih aktivnosti obzirom da se odnosi na trasiranje daljih aktivnosti kao i ishod navodne zloupotrebe. Upravljačka struktura institucije odlučuje da li će identifikaciju navodne zloupotrebe u poslovnom procesu izvšiti jedna osoba ili određeni tim. Ukoliko se upravljačka struktura odluči za timski rad u identifikaciji zloupotrebe u poslovnom procesu to radno tijelo bi trebao da bude sastavljen od stručnjaka koji poznaju proces poslovanja i prirodu zloupotrebe. Za identifikaciju događaja nastupanja zloupotrebe u poslovnom procesu postoje razni alati poput: • Iskupljanje relevantne dokumentacije, • Obavljanje interjua, • Sačinjavanje raznih upitnika, • Mapiranje identifikacije zloupotrebe u poslovnom procesu, • Brainstorming.

Nakon obavljenih radnji identifikacije nastalog događaja zloupotrebe u poslovnom procesu nastupa dokumentovanje koja se temelji na argumetaciji. Poželjno bi bilo da se u organizaciji sačini katalog zloupotreba u poslovnom procesu kao visokorizična područja u kojima bi trebalo da se pojačaju interne kontrole. Prijedlog Kataloga zloupotreba je prikazan u tabeli broj 2.

*Tabela broj 2. Katalog zloupotreba u poslovnom porcesu prema počiniocima i oštećenim*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Vrsta i tip zloupotrebe u poslovnom porcesu** | **Oštećeni** | **Počinioci** | **Objašnjenje** | **Vrijednost kaznenog djela** |
| Nesavjestan rad u službi | | | |  |
| Kriminalna radnja | Poslodavac | Zaposlenik | Otuđenje financijskih sredstava iz blagajne | 5000,00KM |
| Zloupotreba položaja i ovlasti | | | | |
| Korištenje službenih sredstava u privatne svrhe | Poslodavac | Zaposlenik | Korištenje radne mašine za rad na privatnom imanju zaposlenka NN | 500,00KM |
| Prevara | Poslodavac | Poslovni partner/zaposlenik | Falsifikovanje bankovne uplate | 10.000,00KM |
| Korupcija | Poslodavac | Zaposlenik | Iznuda | Utvrđivanje u toku |

Izvor: obrada autora

Informacije koje su navedene u Tabeli broj 2. su prikazane kao mogući primjer sadržaja kataloga zloupotreba. Uspostavom kataloga zloupotreba od strane radnog tijela ili revizije omogućuje praćenje visokorizičnih područja kao i suzbijanje zloupotreba jačanjem internih kontrola.

**4.2. Procjenjivanje stanja događaja i eventualnih posljedičnih utjecaja**

Problem procjenjivanja stanja događaja i eventualno posljedičnih utjecaja zloupotreba u poslovnom procesu predstavlja istraživanje i mjerenje zloupotreba nastalih u poslovnom procesu ali i socijalno devijantnih pojava. Prema tome treba se imati u vidu da se radi o protuzakonitim pojavama odnosno pojavi koja je podliježe normama Krivičnog zakona. Shodno navedenom za procjenjivanje stanja događaja zloupotreba u poslovnom procesu revizoru je potreba i izvjesna doza poznavanja prava i pravnih normi. Da bi se neki događaj tretirao kao zloupotreba u poslovnom procesu razumijevanje prava i pravnih normi je nezaobilazno. U suprotnom posljedice koje mogu da se dogode su sudski ishodi i izazivanje štete od strane revizora kako u narušavanju ugleda u revizorskoj struci tako i nadoknađivanje materijalnosti objektu i subjektu. Obzirom da zloupotreba u poslovnom procesu predstavlja multidimenzionalni problem procjena stanja događaja i eventualnih posljedičnih utjecaja je složen i zahtjevan proces.

**4.3. Propusti u internim kontrolama**

Mogućnost nastanka zloupotrebe u poslovnom procesu usljed manjkavosti, neadekvatnosti ili propusta internih kontrola predstavlja pogodnost za stvaranje negativnih efekata, slabosti, izvršavanje poslovnih aktivnosti u skladu sa planom kao i nezakonitih radnji koji instituciju mogu da izlože stvaranju značajnog gubitka ili narušavanje ugleda.Propusti internih kontrola nastalih omogućavanje nastanka zloupotrebe u poslovnom procesu se idenifikuju kroz slijedeće: • Neadekvatna horizontalna i vertikalna komunikacija, • Poremećaji u poslovnom procesu, • Nezakonito i neadekvatno postupanje zaposlenika, • Negativan utjecaj spoljnih faktora,

Patološki poremećaj poslovnog procesa i činioca zloupotrebe u poslovnom procesu. Identifikacijom propusta u internim kontorolama usljed čega je došlo do činjenja zloupotrebe u poslovnom procesu institucija je dužna da izvrši procjenu adekvatnosti internih kontrola i unapređenje istih. Za uspostavu adekvatnih internih kontrola je odgovorna upravljačka struktura institucije. Interne kontrole se oblikuju kao: • Preventivna interna kontrola koja pokušava da blagovremenim djelovanjem i aktivnostima spriječi izvršenje inkriminiranog djela u svrhu očuvanja imovine; • Istražna aktivnost internih kontrola koja pokušava da u najkraćem mogućem roku istraži postojanje i razotkrivanje kriminalnog djela; • Korektivna interna kontrola koja pokušava riješiti situaciju i spriječavanje rizičnosti činjenja zloupotreba u poslovnom procesu u narednom periodu.

Cilj revizora je prepoznati slabosti internih kontrola i procjeniti postojanje zloupotreba u poslovnom procesu usljed propusta u internim kontrolama uključujući i subjektivne interne kontrole stvarajući osnovu za oblikovanje i implemntaciju unapređenih internih kontrola koje bi suzbile ili spriječile zloupotrebe u poslovnom procesu.

1. **PREPOZNAVANJE FAKTORA RIZIKA NASTALE ZLOUPOTREBE U POSLOVNOM PROCESU**

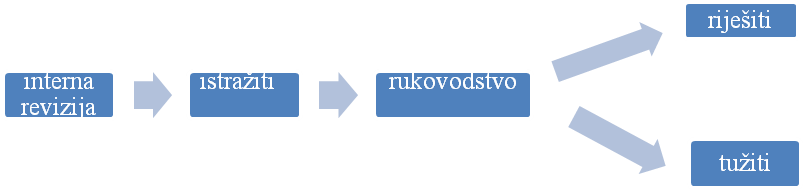
Prepoznavanje i procjenjivanje zloupotreba u poslovnom procesu revizor treba ukazati kroz svoje pisane informacije. Za tu svrhu revizor će: • Prepoznati postojanje zloupotreba u poslovnom procesu, • Procjeniti učinak zloupotreba u poslovnom procesu, • Povezati eventualne događaje i testirati iste, • Razmotriti mogućnost pogreške i dokazivanje namjere činjenja zloupotrebe u poslovnom procesu. U prepoznavanju i procjenjivanju zloupotreba u poslovnom procesu kao i nivoa značajnosti revizor zaključuje da li su zloupotrebe prožimajuće i povezane i da li utječu na mnoge događaje i tvrdnje.

1. **ODGOVOR NA ZLOUPOTREBU U POSLOVNOM PROCESU**

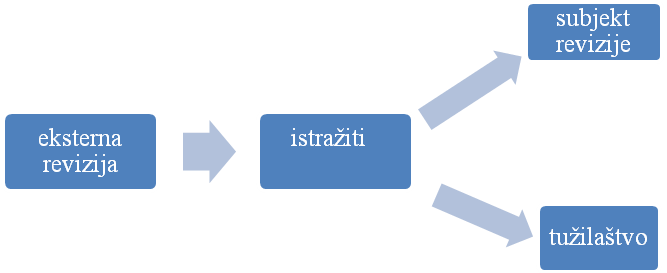
Odgovor na zloupotrebe u poslovnom procesu trebalo bi da ponudi revizija čija je uloga u otkrivanju manipulacija zloupotreba u poslovnom procesu javnih sredstava kao i odgovornost menadžmenta. Uloga revizije, kako eksterne tako i interne, se ogleda u slijedećem:

*Slika broj 1. Uloga revizije u suzbijanju zloupotreba u poslovnom procesu*

***Interna revizija***



***Eksterna revizija***



Izvor: obrada autora

Interna revizija uočene zloupotrebe u poslovnom procesu prvo treba da dostavi rukovodstvu institucije. Rukovodstvo ima za obvezu da riješi problem oko zloupotrebe ukoliko nedostaju pojedine inforamcije, upotpuni iste ili argumentacijom dokazati da je interna revizija pogrešno primjenila propise a potom sa povratnom informacijom izvjesti internu reviziju o eventualnom pokretanju istrage od strane nadležnih institucija izvan organizacije djelovanja ukoliko je dokazano postojanje zloupotrebe. Eksterna revizija prilikom utvrđivanja zloupotreba u poslovnom procesu upoznaje subjekt revizije i nadležne istražne institucije. Efikasnom revizijom koja se koristi isključivo kao alat u forenzičkim istražnim radnjama se postiže suzbijanje zloupotreba u poslovnom procesu a samim tim ukazuje na nepravilnosti i indirektno pospješuje ostvarivanje pozitivnih ciljeva institucije.

**ZAKLJUČAK**

Zloupotrebe u poslovnom procesu predstavljaju fenomen kojem se treba posvetiti posebna pažnja. Poteškoće u procjeni i mjerenju zloupotreba ogleda se rasprotranjenošću i značaju. Postojeći sistem organiziranja revizije u suszbijanju zloupotreba nije adekvatan te je neohodno izvršiti transformaciju i učiniti da revizija se postavi u službu „čuvara državnog novca“. Rezultati istraživanja upućuju na potrebu većeg angažovanja revizije u suzbijanju zloupotreba u poslovnim procesima čime bi se činjenje takvih djela spriječavalo i dovelo u prihvatljive okvire. Posljednji slučaj u okruženju je fenomen „Agrokor“-a koji se reflektira i na prostrore Bosne i Hercegovine i poslovanje domačih firmi institucija ali i zaposlenika u poduzećima koji su direktno ili indirektno vezani za slučaj „Agrokor.“ Uzrok činjenja zloupotreba u poslovnom procesu se ogleda u niskoj moralnoj svjesti kako pojedinaca tako i društvene zajednice stavljajući osobni interes ispred općeg interesa. Shodno navedenom neophodno je kontinuirano raditi na edukacijama o negativnim efektima činjanja zloupotreba u poslovnim procesima. Opće je poznato da efekti revizije nisu polučili sudske ishode kao niti pravne posljedice činjenja zloupotreba u poslovnim procesima što ukazuje na slabe efekte revizije. Adekvatnim odabirom revizijskih tehnika u otkrivanju zloupotreba u poslovnim procesima omogućuje kvalitetnije dokazivanje postojanja istih. Dovoreći zloupotrebe u poslovnom porcesu u prihvatljive okvire može se očekivati da se sredstva organizacija usmjeravaju u pravcu proširenja zapošljavanja i otvaranje novih radnih mjesta što će za posljedicu imati povećanja općeg dobra društvene zajednice. Povratne informacije o procesuiranju učinjenih zloupotreba u poslovnom porcesu koje su otkrivene u toku obavljanje revizije potrebno je da se izvjesti i revizija subjekta.

**LITERATURA**

1. Nikolić Zlatko: Kriminilogija sa socijalnom patologijom, Beograd, 2000.
2. Sačić Željko: Organizirani kriminal: metode suzbijanja, Inofrmator, Zagreb 2001.
3. Krivični zakon BiH „Službeni glasnik Bosne i Hercegovine” br.: 3/03, 32/03, 37/03, 54/04, 61/04, 30/05, 53/06, 55/06, 32/07, 8/10.
4. Krivični zakon F BiH „Službene novine FBiH br. 63/03, 37/03, 21/04, 69/04, 18/05,42/10, 42/11.
5. Krivični zakon RS „Službeni glasnik RS“, broj 50/03, 111/04, 115/04, 29/07, 68/07 i 119/08.
6. Krivični zakon DB „Službeni glasnik BD BiH br. 10/03, 45/04, 06/05, 21/10 i 52/11.
7. [www.revizija.gov.ba/zakoni\_i\_akti/issai\_okvir](http://www.revizija.gov.ba/zakoni_i_akti/issai_okvir), Ured za reviziju institucija BiH, INTOSAI, Etički kodesk za revizore u javnom sektoru, 2001.

1. *Primljeno: 22.12.2017; Prihvaćeno:17.02.2018 Submitted: 22-12-2017; Accepted: 17-02-2018*

   **\* mr.sc. Indira Ćehić** ovlašteni interni revizor, stalni sudski vještak

   e-mail: [indira\_75@hotmail.com](mailto:indira_75@hotmail.com) [↑](#footnote-ref-1)
2. Sačić Željko: Organizirani kriminal: metode suzbijanja, Inofrmator, Zagreb, 2001, str. 23. [↑](#footnote-ref-2)
3. [www.revizija.gov.ba/zakoni\_i\_akti/issai\_okvir](http://www.revizija.gov.ba/zakoni_i_akti/issai_okvir) , Ured za reviziju institucija BiH, INTOSAI etički kodesk za revizore u javnom sektoru, 2001., član 30 i 31. [↑](#footnote-ref-3)
4. Krivični zakon Bosne i Hercegovine proglašen Odlukom visokog predstavnika za Bosnu i Hercegovinu ("Službeni glasnik BiH" broj 3/03); Ispravku Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine na bosanskom jeziku proglašenu Odlukom visokog predstavnika za BiH ("Službeni glasnik BiH" broj 32/03); Krivični zakon Bosne i Hercegovine usvojen od Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine ("Službenom glasniku BiH" broj 37/03); Zakon o izmjenama i dopunama Krivičnog zakona BiH proglašen Odlukom visokog predstavnika ("Službeni glasnik BiH" broj 54/04), a usvojene od Parlamentarne skupštine Bosne i Hercegovine ("Službenom glasniku BiH" broj 32/07); Zakon o izmjenama i dopunama Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine ("Službeni glasnik BiH" broj 61/04); Zakon o dopuni Krivičnog zakona BiH ("Službeni glasnik BiH" broj 30/05); Zakon o izmjenama i dopunama Krivičnog zakona BiH ("Službeni glasnik BiH" broj 53/06); Zakon o izmjenama i dopunama Krivičnog zakona BiH ("Službeni glasnik BiH" broj 55/06), podvučenim slovima; Zakon o izmjenama i dopunama Krivičnog zakona BIH ("Službeni glasnik BiH" broj 8/10); Zakon o izmjenama i dopunama Krivičnog zakona BiH ("Službeni glasnik BiH" broj 47/14); Zakon o dopuni Krivičnog zakona BiH ("Službeni glasnik BiH" broj 22/15) Zakon o izmjenama i dopunama Krivičnog zakona BiH ("Službeni glasnik BiH", broj 40/15). [↑](#footnote-ref-4)
5. [www.revizija.gov.ba/zakoni\_i\_akti/zakonoreviziji](http://www.revizija.gov.ba/zakoni_i_akti/zakonoreviziji) [↑](#footnote-ref-5)
6. Službeni glasnik BiH”, br. 3/03, 32/03, 37/03, 54/04, 61/04, 30/05, 53/06, 55/06, 32/07, 8/10. [↑](#footnote-ref-6)
7. Službene novine FBiH br. 63/03, 37/03, 21/04, 69/04, 18/05,42/10, 42/11. [↑](#footnote-ref-7)
8. Službeni glasnik RS, broj 50/03, 111/04, 115/04, 29/07, 68/07 i 119/08. [↑](#footnote-ref-8)
9. Službeni glasnik BD BiH br. 10/03, 45/04, 06/05, 21/10 i 52/11. [↑](#footnote-ref-9)
10. Nikolić Zlatko: Kriminilogija sa socijalnom patologijom, Beograd, 2000. [↑](#footnote-ref-10)