

Časopis za poslovnu teoriju i praksu
Rad primljen: 30.04.2025.
Rad odobren: 11.07.2025.

UDK 336.1/.5:005.915]:657.6
DOI 10.7251/POS2534123V
COBISS.RS-ID 142876417
Pregledni rad

Vuković Perduv Vedrana, Ministarstvo za naučnotehnološki razvoj i visoko obrazovanje, Republika Srpska, Bosna i Hercegovina, vedrana-vukovic@hotmail.com

Knežević Snežana, Fakultet organizacionih nauka Univerziteta u Beogradu, Republika Srbija

Milojević Stefan, Faculty of Business Economics, Educons University, Sremska Kamenica, Republika Srbija

Marko Vidnjevič, Alma Mater Europaea - ECM, Slovenija

ULOGA SISTEMA INTERNIH FINANSIJSKIH KONTROLA NA EFIKASNO TROŠENJE BUDŽETSKIH SREDSTAVA U JAVNOM SEKTORU

Rezime: *Sistem internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske je sistem finansijskih i drugih kontrola, koji obuhvata organizacionu strukturu, metode i postupke rada internih kontrola, koje uspostavlja odgovorno lice subjekta, sa ciljem uspješnog upravljanja i ostvarivanja zadataka subjekta na javan, zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način. Kroz uspješno ugrađen i implementiran sistem internih finansijskih kontrola obezbjeđuje se usaglašenost sa pozitivnom zakonskom regulativom, a što se reflektuje kroz odgovorno trošenje povjerenih javnih sredstava doprinoseći efikasnom i efektivnom izvještavanju. Odgovornost za uspostavljanje, implementaciju i uspješnu egzistenciju sistema internih finansijskih kontrola ima rukovodilac korisnika javnih sredstava, odnosno najviši upravljački nivo. Cilj ovog rada je ukazati na ulogu sistema internih finansijskih kontrola na efikasno trošenje budžetskih sredstva u javnom sektoru. Korištene metode prilikom istraživanja su: deskriptivna metoda i anketni upitnik. U radu se nastoji dati teorijski doprinos, te proširiti postojeća fundamentalna saznanja iz navedene oblasti, te prikazati kako uspostavljen sistem internih finansijskih kontrola može uticati na efikasniju potrošnju i raspodjelu finansijskih sredstava u javnom sektoru.*

Ključne riječi: *sistem internih finansijskih kontrola, budžetska sredstva, javni sektor*

Jel klasifikacija: *H61, H83, M40, M49*

UVOD

Obaveza uspostavljanja i razvoja sistema internih finansijskih kontrola (eng. PIFC - Public Internal Financial Control, u daljem tekstu: PIFC) u javnom sektoru Republike Srpske (u daljem tekstu: RS) proizlazi iz potpisanog Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju te predstavlja jednu od oblasti za usklađivanje pravne regulative u Poglavlju 32 - Finansijske kontrole u procesu pristupnih pregovora Bosne i Hercegovine sa Evropskom unijom. U tu svrhu, Strategija PIFC prati preporuke nadležnih tijela Evropske komisije. Evropska komisija želi sve zemlje potencijalne članice usmjeriti ka razvijanju internih kontrola u korišćenju vlastitih sredstva, ali i zbog uspostavljanja kontrolnog okruženja koje bi osiguralo namjensko trošenje sredstava iz EU fondova. Javni sektor u većini svjetskih država, u njihovim privrednim strukturama igra značajnu ulogu i direktno utiče na socijalni i ekonomski razvoj jedne države. On određuje uspjeh svakog razvojnog plana. Razvoj javnog sektora počeo je u XVIII i XIX vijeku kada je država pružila brigu o realizaciji potreba šire društvene zajednice koje privatni sektor nije

mogao da ispunjava. Javni sektor se može definisati i kao sistem djelatnosti koje država uređuje zakonima, pravilima, procedurama, a kojim se razrađuju ustavne slobode i prava građana te interesi građana. Prema rječniku statističkih pojmova OECD-a javni sektor obuhvata opšti sektor vlade plus sva javna preduzeća, uključujući centralne banke.

Sistem internih finansijskih kontrola je fokusiran na unapređenje transparentnosti, finansijske discipline i namjenskog trošenja javnih sredstava, odnosno transparentno, ekonomično, efikasno i efektivno upravljanje javnim sredstvima te kontrola korišćenja tih sredstava. Tema ovog rada je „Uloga sistema internih finansijskih kontrola na efikasno trošenje budžetskih sredstva u javnom sektoru”. Kroz sprovedena istraživanja prikazaće se da li ovaj sistem utiče na efikasno trošenje budžetskih sredstva u javnom sektoru.

Kroz izgradnju sistema internih finansijskih kontrola stvaraju se pretpostavke za efikasno ostvarivanje ciljeva korisnika javnih sredstava, čime se utiče i na podizanje efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti cjelokupnog fiskalnog sistema. Sistem internih finansijskih kontrola predstavlja cjelinu koja uključuje niz finansijskih i nefinansijskih kontrola, koje unutar sebe inkorporiraju i organizacionu strukturu, metode i procedure koje ne pokrivaju samo oblasti finansijske prirode, nego se odnose i na sve operativne i strateške cjeline u subjektima javnog sektora stvarajući preduslove korisniku javnih sredstava da ostvari definisane ciljeve, a koji se prvenstveno odnose na zadovoljavanje javnih potreba (Romić i drugi 2017, 79). Izgradnjom jednog ovakvog sistema na stabilnim osnovama stvaraju se pretpostavke za racionalno korišćenje javnih sredstava i podizanje produktivnosti subjekata javnog sektora, jer je učešće javnog sektora u ukupnom privrednom sistemu više nego značajno, jer su upravo u ovom sektoru koncentrisani značajni resursi i predstavlja najvećeg poslodavca.

1. RAZVOJ SISTEMA INTERNIH FINANSIJSKIH KONTROLA U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE SRPSKE

Bosna i Hercegovina, država kandidat za članstvo u Evropskoj uniji, započela je aktivnosti na uspostavljanju i razvoju interne revizije u skladu sa konceptom sistema javnih internih finansijskih kontrola u javnom sektoru – PIFC, a koji je razvila Evropska komisija. U posljednjih nekoliko godina uočava se intenzivan razvoj internih finansijskih kontrola, a efikasna javna uprava ima ključnu ulogu u procesu evrointegracija. Jedan od preduslova za ulazak Bosne i Hercegovine u Evropsku uniju (EU) je izvršenje obaveza iz Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju koja podrazumijeva uspostavljanje sistema internih finansijskih kontrola koji će biti zasnovan na međunarodno priznatim standardima finansijskog upravljanja i kontrole (Chow i Pontoppidan 2019, 287).

U Republici Srpskoj je 2016. godine stupio na snagu Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske, objavljen u „Službenom glasniku RS” broj 91/16. Zakon je definisao sistem internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske kao sistem finansijskih i drugih kontrola koji obuhvata osim organizacione strukture i metode i postupke rada internih kontrola, a koje uspostavlja odgovorno lice sa ciljem uspješnog upravljanja i ostvarivanja definisanih zadataka na javan, zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način (Rakonjac, Babić i Mičić 2022, 208).

Pod javnim sektorom Republike Srpske smatraju se sljedeće organizacije javnog sektora: korisnici sredstava Republike Srpske, jedinice lokalne samouprave i korisnici sredstava proračuna/budžeta jedinica lokalne samouprave, vanbudžetski fondovi, agencije i druge institucije, javna preduzeća, ustanove i organizacije u kojima je Republika Srpska većinski vlasnik. Institut za internu reviziju definiše javni sektor kao onaj koji „sastoji vlade i sve javno kontrolisane ili javno finansirane agencije, preduzeća i drugi subjekti koji pružaju usluge programe, dobra i/ili usluge uspostavljene kroz javnu politiku i zakonodavstvo – da služe javno dobro, što je njihova sveobuhvatna svrha. Glavna karakteristika koja razlikuje organizacije iz

javnog sektora je da imaju mandat da služe, štite i promovišu javno dobro, a ne stvaraju profit kao u privatnom sektoru“ (Novaković, Milovanovic i Gligoric 2022, 57).

Sistem internih finansijskih kontrola u javnom sektoru čine:

- 1) Finansijsko upravljanje i kontrola,
- 2) Interna revizija i
- 3) Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije, uspostavljena pri Ministarstvu finansija (u daljem tekstu: Centralna jedinica), (Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske, 91/16, član 3).

2. DJELOKRUG I CILJEVI SISTEMA INTERNIH FINANSIJSKIH KONTROLA

Kako bi ciljevi sistema interne kontrole bili i ostvareni potrebno je da su vezani za informacije koje cirkulišu unutar organizacije, a vezani su za kontrolu blagovremene pripreme ažurnih, pouzdanih i relevantnih informacija, koje se prezentiraju kroz razne izvještaje, kako internim, tako i eksternim korisnicima.

Za razliku od operativnih i informacijskih ciljeva, ciljevi usklađenosti se odnose na to da sistem interne kontrole mora da osigura da cjelokupno poslovanje organizacije mora biti usklađeno sa relevantnim zakonskim propisima, pravilnicima, odlukama te drugim važećima aktima unutar organizacije.

Svrha sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru ogleda se u sljedećem:

- Poslovanje na pravilan, etičan, ekonomičan i djelotvoran način;
- Usklađenost poslovanja sa zakonima, propisima, politikama, planovima i postupcima;
- Zaštita imovine i drugih resursa od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem javnim sredstvima, neopravdanim i netransparentim trošenjem te zaštita o nepravilnosti i prevara;
- Jačanje odgovornosti rukovoditelja za uspješnost ostvarivanja postavljenih poslovnih ciljeva;
- Pravovremeno i transparentno finansijsko izvještavanje, kao i praćenje rezultata poslovanja.

Uspostavljanje sistema internih finansijskih kontrola je obavezujuće za sve subjekte javnog sektora i na svim nivoima unutar subjekta, bez obzira na njihovu veličinu i broj zaposlenih.

Aktivnosti na uspostavljanju i razvoju sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske obavljaju se sistemski, prvenstveno kroz izradu predmetnih propisa kojima je definisan metodološki okvir i organizovanje obuka od strane Centralne jedinice za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole.

Rukovodilac subjekta uspostavlja sistem internih finansijskih kontrola preko finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije, uz donesena akta i procedure i odgovoran je za njihovo pravilno i efikasno funkcionisanje. Uspostavljeni sistem internih finansijskih kontrola omogućava da se ispune ciljevi subjekta na efikasan, efektivan i ekonomičan način s jedne strane, kao i da se prilikom realizacije svakodnevnih aktivnosti u ostvarivanju definisanih ciljeva obezbijedi usklađenost sa relevantnim zakonskim, podzakonskim propisima i internim aktima. S povećanjem javne svijesti povećava se i potreba za upravljanjem javnim dobrima te je upravljačka odgovornost sve evidentnija i značajnija. Ključnu ulogu u procesu evrointegracija ima efikasna javna uprava koja treba da omogućiti uspješne pregovore sa EU. Rukovodioci subjekata korisnika javnih sredstava neposredno su odgovorni za definisanje ciljeva, realizaciju strateških planova, upravljanje rizicima, poštovanje zakonitosti, pravilnosti kao i za efikasno i efektivno upravljanje javnim sredstvima, uspostavljanje uslova za zakonito i etičko ponašanje zaposlenih, donošenje internih akata za uspostavljanje i razvoj sistema internih finansijskih kontrola. Upravljačka odgovornost se odnosi na rukovodioca subjekta, ali delegiranjem ovlašćenja odgovornost se prenosi i na niže rukovodioce i zaposlene. To se postiže

konkretizacijom zadataka u definisanim procesima, na način da se jasno zna ko šta treba da kontroliše, na osnovu čega i u kojim rokovima, kako se dokazuju sprovedene kontrole i sl.

Podaci o poslovanju će, kako internim, tako i eksternim korisnicima informacija poslužiti kao dobra osnova za donošenje ekonomskih odluka, odnosno preduzimanje odgovarajućih akcija (Vuković Perduv, Čeklić i Čeklić 2018, 110).

Rukovodioci subjekata u javnom sektoru koji su predani ostvarivanju postavljenih ciljeva, efikasnoj upotrebi resursa, etičkom ponašanju i naglašenoj odgovornosti, stvaraju ambijent u kojem bi se sistem internih finansijskih kontrola trebao da ima primjenu pri realizaciji aktivnosti i to na način da rukovodioci internih kontrola iz konzervativnog, inspektorskog i pasivnog revidiranja pređu u novi proaktivni pristup orijentisan ka unapređenju poslovanja subjekta i pomoći subjektu da ostvari svoje definisane ciljeve (Mattei i Guthrie 2021).

Sistem internih finansijskih kontrola primijenjen kroz finansijsko upravljanje i kontrolu i internu reviziju predstavlja internog „čuvara“, jer teži stalnoj implementaciji bez izuzetka svih definisanih javnih pravila i smanjenje ili ublažavanje djelovanja svih rizika na koje subjekti javnog sektora nailaze u svom poslovanju. Na taj način kroz uvođenje sistema internih finansijskih kontrola sami subjekti javnog sektora teže da internom disciplinom doprinesu jačanju finansijske stabilnosti, a što ima značajne implikacije na rast ukupne finansijske stabilnosti države. Koliki su stvarni efekti sistema internih finansijskih kontrola u javno sektoru i kvalitet podataka prezentovanih u finansijskim izvještajima i podizanju fiskalne odgovornosti najbolje svjedoče iskustva evropskih zemalja, koje su kroz ovaj sistem ostvarile značajne uštede u egzistenciji javnog sektora i postigle veći nivo fiskalne odgovornosti (Vuković Perduv, Kremenović, Beke-Trivunac, Vidnjević i Jelić 2024, 125).

3. PRIMJENA SISTEMA INTERNIH FINANSIJSKIH KONTROLA U PROCESU TROŠENJA BUDŽETSKIH SREDSTAVA U JAVNOM SEKTORU

Pod pojmom „budžet“ podrazumijeva se procjena budžetskih sredstava i budžetskih izdataka za jednu fiskalnu godinu. Korisnici budžetskih sredstava su organi, organizacije i drugi subjekti javnog sektora koji se finansiraju iz budžeta Republike, opština, gradova i fondova. Budžetska sredstva u jednoj fiskalnoj godini čine budžetski prihodi i primici za nefinansijsku imovinu, primici od finansijske imovine i zaduživanja tekuće fiskalne godine, neutrošena namjenska sredstva budžetskih grantova i transfera iz ranijih perioda i suficit raspoređen odlukom nadležnog organa. Budžetska sredstva se koriste za finansiranje funkcija budžetskih korisnika, za izvršavanje njihovih zadataka i ostale namjene koje su u skladu sa Ustavom i zakonom, kao i propisima organa jedinica lokalne samouprave i fondova. Sve države članice Evropske unije imaju uspostavljen sistem internih kontrola u javnom sektoru, koji je implementiran u skladu sa njihovim opštim pravnim aktima, međusobno usaglašen sa zakonodavnom vlasti, izvršnom vlasti i sa vrhovnom revizorskom institucijom. Koncept interne kontrole različito se shvata među članicama Evropske unije, ali ono što je zajedničko svima jeste da je prihvaćeno mišljenje da ovaj sistem doprinosi unapređenju poslovanja i uspješnog finansijskog upravljanja, pravilnog, ekonomičnog, efikasnog i efektivnog korišćenja budžetskih, odnosno javnih sredstava, kako bi se zaštitili imovina i resursi subjekata javnog sektora. Reforma javne uprave ima ključnu ulogu u procesu evropskih integracija, ali osim toga, kao glavni razlog reforme javne uprave ističe se i odgovornost i troškovna efikasnost državne službe. Vladine agencije podržavaju računovodstvene sisteme usklađene sa konvencionalnim principima odgovornosti usklađenim sa konstatacijom specifičnom za jurisdikciju (Vivian i Maroun 2018).

Obaveze za uspostavljanje sistema internih finansijskih kontrola u svim zemljama Zapadnog Balkana preuzete su potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju Evropskoj uniji. Tako je Bosna i Hercegovina obavezana na saradnju iz oblasti revizije i finansijske kontrole koja je definisana članom 90. Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju. Predmetna saradnja se ostvaruje kroz uspostavljanje sistema finansijskog upravljanja i kontrole i nezavisne interne

revizije, kao i kroz osnivanje i jačanje Centralnih jedinica za harmonizaciju i sistema nezavisne eksterne revizije.

Osnovnu regulativu za uspostavljanje internih finansijskih kontrola u javnom sektoru čine Međunarodni standardi interne revizije (Beke-Trivunac 2023) i pet elemenata opšteprihvaćenog COSO okvira (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission).

Elementi su:

1. Kontrolno okruženje;
2. Upravljanje rizicima;
3. Kontrolne aktivnosti;
4. Informacije i komunikacije;
5. Praćenje i procjena sistema.

Kontrolno okruženje je standard interne kontrole i osnov cjelokupnog sistema. Sistem interne kontrole neće biti efektivan i efikasan ukoliko kontrolno okruženje nije postavljeno tako da se poštuje integritet i etičke vrijednosti koje prvenstveno rukovodilac subjekta primjenjuje kroz svoje postupke. Rukovodstvo subjekta uspostavlja standarde ponašanja kroz kodeks ponašanja i kroz etičke vrijednosti. Sljedeći element kontrolnog okruženja jeste profesionalna stručnost i kompetentnost zaposlenih te organizaciona struktura koja obezbjeđuje ostavriavanje ciljeva poslovanja uz realizaciju misije i vizije subjekta.

Upravljanje rizicima znači da se: unaprijed razmišlja o potencijanim događajima koji mogu nastati, pravovremeno preduzimaju mjere koje minimiziraju rizike, čime se smanjuju nepovoljni učinci, odnosno posljedice sa kojima se institucije mogu suočiti u budućnosti. To je proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika, uzimajući u obzir strateške ciljeve subjekata koji su definisani u strateškim dokumentima.

Kontrolne aktivnosti su politike, procedure, aktivnosti koje je usvojio rukovodilac subjekta kako bi se ostvarili ciljevi organizacije uz minimalne rizike poslovanja. Sve ove politike se dokumentuju u knjigu poslovnih procesa koja je usklađena sa važećom zakonskom regulativom. Kontrolne aktivnosti su efikasne, ekonomične i funkcionalno povezane sa planskim dokumentima, sa ciljem zaštite resursa i imovine javnog subjekta.

Informacije i komunikacije kao četvrti element COSO modela predstavljaju jedan od ključnih elemenata, jer je za realizaciju ciljeva svakog poslovnog subjekta izuzetno važno da se informacije prenose nesmetano, blagovremeno, kvalitetno, da su one tačne i dostupne, kao i da komunikacija teče u oba smjera. Od zaposlenih ka rukovodiocima i obrnuto.

Praćenje i procjena sistema podrazumijeva aktivnosti u svrhu procjene kvaliteta poslovanja u određenom periodu, kao i utvrđivanje djelotvornosti sistema internih kontrola. Svi zaposleni u subjektu su odgovorni za ovaj element COSO modela te ukoliko uoče slabosti ili nedostatke, trebalo bi da informišu nadređene o uočenim nepravilnostima ili slabostima.

Sistem interne finansijske kontrole u javnom sektoru predstavlja cjelokupan sistem svih finansijskih i nefinansijskih kontrola koje uspostavlja rukovodilac subjekta u javnom sektoru. Zadatak ovog sistema jeste da se osigura razumno uvjerenje da se javna sredstva koriste i da se njima upravlja u skladu sa zakonima, transparentno, ekonomično, efikasno i efektivno.

Uzimajući u obzir sistem internih finansijskih kontrola, osnovni principi na kojima se upravljanje u javnom sektoru zasniva jesu odgovornost i transparentnost.

U budućnosti se očekuje još i više prijedloga za smanjivanje, ublažavanje ili uklanjanje rizika i ocjene funkcionisanja postojećeg sistema internih finansijskih kontrola. Korišćenje kontrola na nivou aplikacije i na nivou funkcija poboljšava performanse procesa internih finansijskih kontrola. (Li i drugi 2018, 73).

Veoma važnu ulogu u javnom sektoru Republike Srpske u narednom periodu treba da imaju stručni, objektivni i nezavisni rukovodioci interne revizije i koordinatori finansijskog upravljanja i kontrole, koji će fer i objektivno pružiti podršku i pomoć rukovodiocu subjekta u otkrivanju nepravilnosti i nezakonitih radnji te kreiranju i održavanju cjelokupnog sistema internih finansijskih kontrola u javnom sektoru (Abernathy, Kubick i Masli 2019, 4).

4. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

Informacije do kojih se došlo kao rezultat empirijskog istraživanja dobijene su anketnim upitnikom među internim revizorima, koordinatorima finansijskog upravljanja i kontrole i službenicima u javnom sektoru. Većina pitanja je zatvorenog tipa: direktna pitanja, pitanja sa ponuđenim odgovorima nabrojavanja te pitanja sa ponuđenim odgovorima intenziteta. Empirijsko istraživanje je sprovedeno putem anketnog upitnika koji je koncipiran kao segment istraživanja uloge sistema internih finansijskih kontrola u procesu trošenja budžetskih sredstava u javnom sektoru. Za ostvarenje ciljeva istraživanja, prikupljanje podataka je izvršeno iz primarnih izvora (terensko istraživanje) i sekundarnih izvora (istraživanje za desk stolom). Prikupljanje primarnih podataka izvršeno je metodom ispitivanja primjenom anketnog upitnika. U istraživanje su bila uključena 32 ispitanika iz isto toliko institucija i to:

1. Zaposleni na poslovima finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, koji su popunjavajući anketni list izrazili svoje stavove za navedeni predmet istraživanja;
2. Interni revizori koji su popunili anketni list i čiji stavovi su predmet istraživanja;
3. Službenici zaposleni na drugim poslovima.

Rezultati ispitivanja do kojih se došlo anketnim putem prikazani su tabelarno.

Na pitanje: „Da li imate iskustva u obavljanju poslova iz oblasti internih finansijskih kontrola?“ Odgovori na ovo pitanje prikazani su u tabeli 1 i ilustruju pregled iskustva ispitanika u obavljanju poslova iz oblasti internih finansijskih kontrola sa aspekta primjene anketnog upitnika.

Tabela 1. Iskustvo u obavljanju poslova iz oblasti internih finansijskih kontrola (autor 2025)

| Odgovor | Broj ispitanika | % ispitanika |
|----------------|-----------------|-----------------|
| Da | 24 | 75,00 % |
| Ne | 8 | 25,00% |
| Ukupno: | 46 | 100,00 % |

Od ukupnog broja ispitanika, 75,00% posjeduje iskustvo u obavljanju poslova iz oblasti internih finansijskih kontrola, a 8 ispitanika, odnosno 25,00%, ne posjeduje iskustvo iz oblasti internih finansijskih kontrola, jer su angažovani na drugim stručnim poslovima.

Odogovarajući na pitanje: „Da li je u Vašoj instituciji uspostavljen sistem internih finansijskih kontrola?“, rezultati anketnog upitnika, pokazuju sljedeće:

Tabela 2. Pregled rezultata istraživanja – „Da li je u Vašoj instituciji uspostavljen sistem internih finansijskih kontrola?“ (autor 2025)

| Odgovor | Broj ispitanika | % ispitanika |
|----------------|-----------------|-----------------|
| Da | 24 | 75,00 % |
| Ne | 2 | 6,25% |
| Ne znam | 6 | 18,75% |
| Ukupno: | 32 | 100,00 % |

Od 32 ispitanika, njih 75,00% je potvrdilo da imaju uspostavljen sistem internih finansijskih kontrola. Manji broj ispitanika je odgovorio da nemaju uspostavljen sistem internih finansijskih kontrola u njihovoj instituciji ili ne znaju da li je uspostavljen sistem internih finansijskih kontrola, što pokazuju podaci u tabeli.

Tabela 3. Pregled rezultata istraživanja – „Da li sistem internih finansijskih kontrola može unaprediti poslovanje institucije?“ (autor 2025)

| Odgovor | Broj ispitanika | % ispitanika |
|-----------------|-----------------|----------------|
| Da | 28 | 87,50% |
| Ne | 0 | 0,00% |
| Nisam siguran/a | 4 | 12,50% |
| Ukupno: | 32 | 100,00% |

Od ukupnog broja ispitanika koji su učestvovali u anketnom upitniku, 28 ispitanika, odnosno 87,50% ispitanika je potvrdilo da sistem internih finansijskih kontrola može uticati na unapređenje poslovanja u njihovim institucijama, dok 12,50% ispitanika nije sigurno da li se navedenim sistemom može uticati na unapređenje poslovanja.

Na pitanje: „Da li se u institucijama donose interni dokumenti koji propisuju postupke i izvještaje interne finansijske kontrole?“, rezultati anketnog upitanika su prikazani u tabeli 4.

Tabela 4. Pregled rezultata istraživanja – „Da li se u institucijama donose interni dokumenti koji propisuju postupke i izvještaje interne finansijske kontrole?“ (autor 2025)

| Odgovor | Broj ispitanika | % ispitanika |
|--|-----------------|-----------------|
| Pravilnik o internim kontrolama i internim kontrolnim postupcima | 24 | 75,00% |
| Ne | 4 | 12,50% |
| Nisam siguran/a | 4 | 12,50% |
| Ukupno: | 32 | 100,00 % |

Rezultati istraživanja pokazuju da je u institucijama ispitanika donesen Pravilnik o internim kontrolama i internim kontrolnim postupcima, što potvrđuju odgovori 75,00% ispitanika. Takođe, rezultati pokazuju da 12,50% ispitanika nije sigurno da li se donose interni dokumenti na nivou institucije, što ukazuje da nisu u dovoljnoj mjeri uključeni u oblast internih finansijskih kontrola, a 12,50% ispitanika potvrđuje da nisu doneseni interni dokumenti na nivou institucije. Sprovodeći istraživanje putem anketnog upitnika, došlo se do mišljenja ispitanika na pitanje: „Da li primjena sistema internih finansijskih kontrola može uticati na efikasno trošenje budžetskih sredstava?“ Pregled podataka dobijenih istraživanjem prikazan je u sljedećoj tabeli.

Tabela 5. Pregled rezultata istraživanja – „Da li primjena sistema internih finansijskih kontrola može uticati na efikasno trošenje budžetskih sredstava u javnom sektoru?“ (autor 2025)

| Odgovor | Broj ispitanika | % ispitanika |
|-----------------|-----------------|-----------------|
| Da | 25 | 78,12% |
| Ne | 3 | 9,38% |
| Nisam siguran/a | 4 | 12,50% |
| Ukupno: | 32 | 100,00 % |

Prikazani rezultati istraživanja pokazuju da se 78,12% ispitanika slaže da sistema internih finansijskih kontrola može uticati na efikasnije trošenje budžetskih sredstava. Ispitanika, 9,38% se ne slaže da sistem internih finansijskih kontrola može uticati na efikasnije trošenje budžetskih sredstava, dok je 12,50% prihvatalo opciju „nisam siguran/a“, što pokazuje da nisu dovoljno upućeni u datu oblast, pa ne mogu dati preciznije mišljenje.

ZAKLJUČAK

Sistem internih finansijskih kontrola predstavlja sistem za podizanje efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti djelovanja javnog sektora, a što se realizuje kroz težnju da se eliminišu ili ublaže rizici u poslovanju i poveća stepen zakonitosti djelovanja subjekata javnog sektora. Ministarstvo finansija Republike Srpske, odnosno njegov sastavni dio, Centralna jedinica za harmonizaciju, je kroz svoje djelovanje značajno doprinijela implementaciji sistema internih finansijskih kontrola kroz brojne seminare i radionice i stručna uputstva subjektima javnog sektora za implementaciju sistema internih finansijskih kontrola.

U današnjim uslovima poslovanja, neophodno je postojanje funkcije interne finansijske kontrole u javnom sektoru, kako bi one pravovremeno mogle da uoče nedostatke u funkcionisanju i da rade na poboljšanju poslovanja. Da bi menadžment obezbijedio efikasno trošenje budžetskih sredstva i suprostavio greškama i manipulacijama koje se mogu pojaviti u poslovanju, potrebno je da obezbijedi efikasno funkcionisanje sistema internih finansijskih kontrola, adekvatan ljudski potencijal, kvalitetan etički kodeks, kontinuiranu obuku zaposlenih u preduzeću u vezi detekcije grešaka i manipulacija koje se mogu javiti, postaviti jasno pisana pravila ponašanja, suzbiti loše ponašanje. Da bi se postigli potpuni efekti i benefiti implementacije sistema internih finansijskih kontrola neophodno je da dođe do promjene svijesti zaposlenih u subjektima javnog sektora u pravcu sagledavanja koristi koje po njihov rad ima primjena internih finansijskih kontrola.

Sistem internih finansijskih kontrola je dinamičan sistem koji zahtijeva kontinuiran rad na njegovom unapređivanju i praktičnoj implementaciji i podizanju svijesti zaposlenih, jer će ovaj sistem proizvoditi stvarne efekte kada bude primjenjivan od najviših upravljačkih nivoa do najnižeg izvršilačkog nivoa, što će se odraziti i na kvalitet prezentovanih podataka u izvještajima. Radi bržeg ostvarivanja finansijske stabilnosti i dovođenja javnih finansija u okvire racionalnosti, neophodno je kompletno sprovođenje sistema internih finansijskih kontrola.

LITERATURA

1. Abernathy, John, Thomas Kubick, and Adi Masli. 2019. "The effect of general counsel prominence on the pricing of audit services". *Journal of Accounting and Public Policy* 38 (1):1-14. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.01.001>
2. Beke-Trivunac, Jozefina. 2023. „Nacrtni Globalni standardi interne revizije – na javnoj raspravi“. *Revizor* 26: (101): 103-107.
3. Chow Danny, and Caroline Aggestam Pontoppidan. 2019. "The United Nations' (UN) decision to adopt international public sector accounting standards (IPSAS)". *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* 1(2): 285- 306.
4. Mattei, Giorgia, and Giuseppe Guthrie. 2021. "Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review". *Meditari Accountancy Research* 29(7): 94-134. doi: 10.1108/MEDAR-09-2020-1008.
https://pdfs.semanticscholar.org/a1d2/2d719bf8e902d6eee1078a5c6faabc60b14d.pdf?_ga
5. Novaković, Vesna, Mirjana Milovanovic, and Dragan Gligoric. 2022. "Possibilities for Public Sector Management Improvement by the Digitalization of Financial Management and Control System in the Western Balkan Countries." *Journal of Forensic Accounting Profession* 2(2):56-77.
6. Rakonjac, Danijela, Zoran Babić, and Saša Mičić. 2022. "The role of internal audit in improving the financial management and control in the public sector Republic of Serbia". *Business studies* 14 (27-28): 207-217.

7. Romić, Lidija, Saša Gravorac, Goran Šijan, and Branko Veselinović. 2017. “Implementacija finansijskog upravljanja i kontrole u subjektima javnog sektora – put ka novoj paradigmi fisklane odgovornosti.” *Ekonomski izazovi* 6(11): 77-91. Accessed 19.04.2024. <https://scindeks-clanci.ceon.rs/data/pdf/2217-8821/2017/2217-88211711077R.pdf>
8. Vivian, Bruce, and Warren Maroun. 2018. “Progressive public administration and new public management in public sector accountancy: An international review”. *Meditari Accountancy Research* 26(1): 44-69. doi:10.1108/MEDAR-03-2017-0131. <https://www.researchgate.net/publication/323371190>.
9. Vuković Perduv, Vedrana, and Jelena Čeklić, and Blaž Čeklić. 2018. “The role of forensic accounting in corporate governance”. *Business studies* 10 (19-20): 105-117.
10. Vuković Perduv, Vedrana, and Dijana Kremenović, Jozefina Beke-Trivunac, Vidnjevič Marko, and Jelić Dejan. 2024. “The impact of financial management and control on the quality of financial reporting in the public sector”. *Business studies* 16 (31-32): 119-130.
11. Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske. (Službeni glasnik RS” broj 91/16).