

Др Љубиша ДАБИЋ*

ПРИЛОГ ЗА ИЗУЧАВАЊЕ ЕТИЧКИХ КОДЕКСА У ОБЛАСТИ ДРЖАВНЕ РЕВИЗИЈЕ

Апстракт

У раду се разматрају етички кодекси у области државне ревизије, како међународни који је донела међународна струковна организација врховних ревизорских институција (Етички кодекс врховних ревизорских институција - INTOSAI), тако и националних које су донеле националне врховне ревизорске институције истраживаних земаља. Предмет анализе су, са мање или више детаља, релевантна правна питања националних етичких кодекса: назив, правни основ и надлежни орган/организација за њихово доношење, њихова садржина и правна природа, њихово правно дејство, објављивање и значај, као и њихов однос у контексту института одговорности. Циљ рада је да се истражи комплексност, сложеност и специфичности националних етичких кодекса у области државне ревизије, а његова сврха да се овим прилогом допуни домаћа литература у истраживању овог значајног питања и за државну ревизију.

Кључне речи: етички кодекс, државна ревизија, државни (јавни) ревизори, врховне ревизорске институције, професија.

1. УВОД

Деонтологија потиче од две грчке речи (*déon* – шта треба да буде и *logos* – наука), а дефинише се као део етике, науке о дужностима, о ономе што треба чинити (Filipović, 1965, 77). У ширем смислу, деонтологија је наука која се бави дужностима које се морају извршавати, а у ужем смислу подразумева скуп етичких начела која се, независно од правних прописа, односе на понашање припадника појединих слободних професија¹ и професија.

* Редовни професор у пензији, Универзитет у Београду, Економски факултет, Република Србија, ljadabic@ekof.bg.ac.rs, ORCID: 0009-0005-5381-597X.

¹ *Правни лексикон*, Београд, 1970, стр. 170.

Како је запажено у литератури, хоризонт деонтологија се шири, почевши од традиционалне правне и медицинске, преко економске, политичке, технолошке, научне, психолошке, педагошке, па све до пословне, социјалне, спортске, новинарске, медијске итд. деонтологије. Појава мноштва етичких кодекса у савремено доба последица је: опште потребе уочавања и развијања свести о етичком циљу сваке делатности; научног и технолошког развоја који доводи до неопходног редифинисања улога и подручја деловања професионалаца; постојања интереса за осавремењено схватање етике када је реч о различитим сферама професионалне делатности (Кнежић-Поповић & Дабић, 2009, 254).

Професионална етика, најпре, подразумева скуп правила понашања, норми, вредносних циљева, по којима су дужни да се понашају носиоци професије у њеном вршењу. Затим, носиоци професије су дужни да се придржавају научних достигнућа у својој пракси, тј. да не одступају од професионалних и струковних начела у професионалној пракси, независно од одређених околности и притисака околине. Даље, професионална етика прописује дужности понашања у односима у којима носиоци професије ступају при њеном вршењу. Ти односи су: однос носиоца професије и корисника услуге; међусобни односи између самих носилаца професије; однос носилаца професије и професионалног удружења, уколико постоји; однос професије и друштвене заједнице (државе).

Да би ближе проникли у мисију етичких кодекса у области државне ревизије, нужно је да се направи начелно разликовање између „професија“, с једне стране, и „слободних професија“ (нпр. лекари, ветеринари, адвокати, јавни бележници, овлашћени ревизори код комерцијалне /екстерне, законске/ ревизије), с друге стране. Начелно, једна од суштинских разлика између ове две групе носилаца професија лежи у професионалном кодексу. Док припадници професија у друштвеној заједници, по правилу, немају обавезу професионалног организовања, због чега не доносе етичке кодексе или то чине на добровољној основи, дотле у области слободних професија обавеза професионалног удруживања (нпр. лекарска, ветеринарска, адвокатска комора, комора јавних бележника или овлашћених ревизора) и доношења етичког кодекса за њихове чланове представља законску дужност. Треба нагласити да професија државне (јавне) ревизије није слободна професија, већ само једна од професија која се врши у друштву, са особеностима да је традиционално и доминантно утемељена на успостављеном јавноправном службеничком односу између државе као послодавца и запосленог као државног (јавног) ревизора. Неспорно је да се у свету и у домаћем праву професија државне ревизије и њених носилаца - државних ревизора, са одређеним особеностима, налази у развоју. На крају XX и на почетку XXI века, врши се процес њене професионализације.

Одређена истраживана законодавства у области државне (јавне) ревизије (Србија,² Словенија,³ Чешка⁴) не регулишу и не помињу, непосредно или посредно, питање етичког кодекса „врховних ревизорских институција“ (ВРИ), „државних ревизора и других запослених у ВРИ“, „службеника у ВРИ“, односно „запослених у ВРИ“. Насупрот таквом приступу, пронашли смо пример законског успостављања институционалне етике за службенике ВРИ (Литванија). Литвански законодавац је на експлицитан начин предвидео да се у ВРИ етика уређује Кодексом институционалне етике службеника, који је одобрен од генералног ревизора.⁵ Организациона или институционална етика ВРИ се може дефинисати као: етичке вредности, култура и структуре које воде етичко понашање одбора, менаџмента и запослених у ВРИ. То значи да се организациона етика у ВРИ мора организовати и њоме управљати.⁶

Друга истраживана законодавства (Босна и Херцеговина - БиХ, Република Српска – Р. Српска, Мађарска, Руска Федерација, Хрватска, Црна Гора, Северна Македонија – С. Македонија, Бугарска) по правилу лапидарном одредбом или на посредан начин регулишу или додирују питање етичког кодекса у области државне ревизије. На пример, БиХ и Р. Српска су законом ставиле у дужност ВРИ „успостављање“, односно „усвајање“ етичког кодекса за запослене на основу међународно признатих INTOSAI стандарда које запослени морају примењивати.⁷ Законодавац Мађарске је лапидарном одредбом, у оквиру „права и обавеза ревизора који врше ревизију“, утврдио да „ревизори обављају своје ревизијске задатке у складу са релевантним правним прописима као и са професионалним правилима, методама и етичким стандардима за ревизију“.⁸ Руски законодавац је изменама и допунама Закона (2022) унео лапидарну одредбу којом је ставио у дужност председнику, његовом заменику и ревизорима ВРИ да се придржавају кодекса етике.⁹ Законодавци Хрватске и Црне Горе су у оквиру начина рада ВРИ, односно задатака ВРИ утврдили да се ревизија обавља на начин и према поступцима утврђеним оквиром ревизијских стандарда INTOSAI и Кодексом професионалне етике државних ревизора.¹⁰ Законодавац С. Македоније је у поглављу о вршењу државне ревизије предвидео да се

² Закон о Државној ревизорској институцији, *Сл. гласник РС*, бр. 101/2005, 54/2007, 36/2010 и 44/2018 – др- закон.

³ Закон о računskem sodišču, *Uradni list RS*, št. 11/2001. и 109/2012-неслужбени пречишћени текст.

⁴ Act No. 166. (1993), Concerning the Supreme Audit Office - The Czech of Republic.

⁵ Law on National Audit Office Republic of Lithuania, чл. 33. став 1.

⁶ Audit of Ethics in Public Sector Organisations, Guideline, EUROSAI, May 2017, p. 13.

⁷ Вид.: Закон о ревизији институција Босне и Херцеговине, чл. 29. став 3. и Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске, чл. 28. став 1.

⁸ Act LXVI of 2011 on the State Audit Office of Hungary, чл. 25. став 2.

⁹ Федералны закон о Счетной палате Российской Федерации, чл. 10. тачка 2.2.

¹⁰ Вид.: Закон о Državnom uredu za reviziju (*Narodne novine*, бр. 25/2019), чл. 19. став 4. и Закон о Државној ревизорској институцији (*Сл. лист РЦГ*, бр. 28/2004, 27/2006 и 78/2006 и *Сл. лист Црне Горе*, бр. 17/2007, 31/2014 и 070/2017), чл. 5. став 2.

„државна ревизија (се) врши сагласно ревизијским стандардима INTOSAI и правилима утврђеним Кодексом етике INTOSAI“.¹¹ А бугарски законодавац је, у контексту регулисања „права и обавеза из радних односа“, предвидео да органи управљања ВРИ имају сва права из радних односа, осим оних која су неспојива или су у супротности са њиховим правним статусом или етичким кодексом ВРИ.¹²

У овом истраживању пошло се од теоријске и фактичке поделе етичких кодекса у области државне ревизије на међународне (укључујући регионалне)¹³ и националне. Истичемо да за истраживану област већи значај имају међународни етички кодекси, јер представљају својеврсни узор за израду и доношење националних етичких кодекса.

2. ЕТИЧКИ КОДЕКС МЕЂУНАРОДНЕ ОРГАНИЗАЦИЈЕ ВРХОВНИХ РЕВИЗОРСКИХ ИНСТИТУЦИЈА

Генерално, професионална правила понашања теже ка уједначавању на ширем плану, па бројне међународне професионалне организације усвајају кодексе професионалне деонтологије. Ово уједначавање на међународном плану уочљиво је не само за традиционалне већ и за нове професије. Међународни деонтолошки кодекси професионалних удружења настају као резултат интереса да се једна професија што је могуће боље представи указивањем на њене есенцијалне вредности, истакне њена независност и одговори на она питања која су од великог практичног значаја за конкретну професију. Усвајањем таквих деонтолошких кодекса међународна професионална удружења настоје да покажу да принципијелно следе кохерентну политику, а која треба да одговори на питања садашњице о садржајима релевантним за једну професију (Кнежић-Поповић & Дабић, 2009, 268).

Међународна организација врховних ревизорских институција (*International Organisation of Supreme Audit Institutions* - INTOSAI) је основана 1953. на Првом конгресу у Хавани (Куба) ради размене идеја и праксе између ВРИ националних држава. INTOSAI, осим што је донела међународне стандарде за вршење ревизије у јавном сектору,¹⁴ израдила је и први INTOSAI Етички кодекс за ревизоре у јавном

¹¹ Закон за државна ревизија (Сл. весник на РМ, бр. 66/2010, 145/2010, 12/2014 и 43/2014, 154/15, 192/15, 27/2016. и 83/2018) и (Сл. весник на РСМ, бр. 122/2021), чл. 18. став 1.

¹² Закон за Сметната палата, чл. 25. став 2.

¹³ Европска организација врховних ревизорских институција (European Organisation of Supreme Audit Institutions - EUROSAI) је једна од регионалних организација INTOSAI. Друге регионалне групе у оквиру INTOSAI су OLACEFS, AFROSAI, ARABOSAI, ASOSAI, PASAI and CAROSAI. About EUROSAI.

¹⁴ Међународни стандарди државне ревизије су усвојени на XIV конгресу INTOSAI у Вашингтону (1992) а допуњени на XV Конгресу одржаном у Каиру (1995). ВРИ, као пуноправне чланице INTOSAI, определиле су се да прихвате оквир професионалних стандарда ове међународне организације.

сектору (1998), који је усвојен на XVI конгресу у Монтевидеу.¹⁵ Усвојен је на предлог Комисије INTOSAI за ревизијске стандарде. Његовим доношењем је по први пут успостављен „међународни Етички кодекс за ревизоре у јавном сектору“.¹⁶ Донети кодекс представља резултат заједничких активности и рада националних ВРИ, које су га интегрално имплементирале унутар своје професионалне регулативе или су на његовим поставкама израдиле и донеле своје националне кодексе. По протоку одређеног времена, INTOSAI је започела рад на изради новог етичког кодекса INTOSAI.¹⁷ На конгресу INTOSAI у Абу Дабију (2016) усвојен је ревидирани Међународни стандард врховних институција за ревизију ISSAI 30 – Етички кодекс – чија је намена да ВРИ и њиховим запосленим обезбеди скуп вредности и принципа на којима треба да почива њихово понашање, као и смернице како наведене вредности и принципе уградити у свакодневни рад и у конкретне ситуације у којима се ВРИ може наћи.

Иако однос етике и INTOSAI има три нивоа (INTOSAI начела, ISSAI стандарде и INTOSAI смернице), Етички кодекс ISSAI 130 INTOSAI је саставни део Оквира професионалних објава (начела, стандарда и смерница) Међународне организације врховних ревизијских институција. У наставку рада акценат ће бити искључиво на ISSAI 130 - Етички кодекс, INTOSAI, 2019. (Кодекс).¹⁸

Кодекс има за циљ да ВРИ и особљу које ради у њима пружи скуп вредности и принципа на којима ће се заснивати понашање. Штавише, да уз препознавање специфичног окружења ревизије у јавном сектору (често различито од ревизије у

¹⁵ Code of Ethics and Auditing Standards, Basic Principles in Government Auditing.

¹⁶ Code of Ethics and Auditing Standards, Basic Principles in Government Auditing, тач. 1.

¹⁷ INTOSAI је спровео онлајн анкету, у којој су ВРИ питане да ли је постојећем етичком кодексу потребна ревизија ради обезбеђења релевантности, и, ако јесте, у ком правцу би таква ревизија требало да иде. Резултати спроведене анкете су показали жељу да се постојећи кодекс ажурира како би се створили кориснији, релевантнији стандарди за ВРИ. Велика већина одговора навела је да кодекс треба да садржи одредбе, детаљније смернице и примере добре праксе. Састављен је тим са циљем да изради нови кодекс од представника ВРИ из Албаније, Чилеа, Мађарске, Индонезије, Кувајта, Мексика, Намибије, Холандије, Новог Зеланда, Пољске (вођа тима), Португала, Јужне Африке, Уједињеног Краљевства, САД-а и Одбора рачуновођа за Међународне етичке стандарде (IESBA). Тим је израдио Нацрт који је био стављен на увид јавности од 1.11.2015. до 1.02.2016. Тим је добио близу 300 коментара, од којих су многи коришћени за измену Нацрта. Анализа коментара представљала је велики изазов, јер је Тим морао да задовољи две супротстављене потребе: неке ВРИ су захтевале детаљније дефиниције, примере и решења, и документ је морао да буде универзалан – примењив на све чланице INTOSAI широм света. New Code of Ethics Adopted.

¹⁸ Етички кодекс обухвата: 1) као раније познат ISSAI 30, 2) прву верзију усвојену 1998., 3) тренутну верзију одобрену 2016. и 4) успостављени Intosai оквир професионалних изјава (IFPP), преименован у ISSAI 130 са уредничким изменама 2019. ISSAI 130 Code of Ethics, INTOSAI, 2019.

приватном сектору), даје додатне смернице како да се те вредности уграде у свакодневни рад и у посебним ситуацијама ВРИ.¹⁹

Кодекс је настао као резултат интереса националних ВРИ и међународног професионалног удружења ВРИ, како би се професија државних ревизора што је могуће боље представила, са тежњом да се укаже на њене есенцијалне вредности, истакне независност државних ревизора као професије у односу на националне органе јавне власти и одговори на питања која су од великог практичног значаја за ову професију. На пример, Кодекс може успешно да буде примењен у пракси само уколико афирмише високоетичке вредности, од којих је поштење једна од суштинских и основних вредности државних ревизора.²⁰

Кодекс представља основу за сваки национални кодекс ВРИ. Међународно професионално удружење ВРИ је настојало да његовим доношењем искаже своју принципијелност у вођењу кохерентне политике, која пружа одговоре на питања садашњице о садржајима релевантним за ВРИ, државне ревизоре и друга лица. Ова професионална правила теже ка уједначавању на ширем плану, њиховим прихватањем, конкретизацијом, тумачењем или стварањем и доношењем сопствених правила за одређени регион или једну земљу.

Лимска декларација о смерницама за начела ревизије²¹ представља својеврсну основу за Кодекс INTOSAI, а истовремено овај кодекс треба посматрати као неопходан додатак којим се унапређују ревизијски стандарди INTOSAI.²²

У погледу садржине, Кодекс обухвата вредности и начела која треба да усмеравају јавне ревизоре у њиховом свакодневном раду. Састоји се од: четири поглавља у којима је садржано 75 тачака.²³ Примењује се доминантно на државне ревизоре који врше ревизију у јавном сектору, али и на одређени круг других лица.

Да би се уважила разноликост култура, правних и друштвених система (нпр. посебна правила која се примењују на модел судске ВРИ), свака ВРИ се подстиче да развије или усвоји етички кодекс и одговарајући систем етичке контроле за његову примену. Полазећи од сврхе која се жели реализовати, Кодекс је замишљен да створи

¹⁹ ISSAI 130 Code of Ethics, INTOSAI, 2019, Преамбула, тач. 2.

²⁰ Како запажају поједини аутори, поштење као етичка категорија може се „мерити“, у смислу одређивања онога што је исправно и правично у понашању појединца и као такво захтева од државног ревизора да се придржава принципа независности и објективности, стандарда професионалног понашања и да при раду увек штити јавни интерес (Леко & Леко, 2008, 109).

²¹ Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Foreword.

²² Code of Ethics and Auditing Standards, Basic Principles in Government Auditing, тач. 3.

²³ Прво поглавље Кодекса представља Преамбулу. Преамбулом су уређена питања основних информација и његове сврхе. У другом поглављу - Општи приступ етичком понашању, уређена су два питања: основне етичке вредности и ризици и контроле. У трећем поглављу – Укупне одговорности ВРИ, уређена су ова питања: етички кодекс, руководство, етички водич и етичко управљање и праћење. У четвртом поглављу – Фундаменталне етичке вредности, регулисане су поменуте вредности појединачно: интегритет, независност и објективност, компетентност, професионално понашање, поверљивост и транспарентност.

темељне претпоставке за националне кодексе чланица INTOSAI. Очекује се од националних ВРИ да у своја правила уграде његове најважније принципе, а и да на основу њих развију националне етичке кодексе ВРИ. Обавеза је националних ВРИ доношење сопствених етичких кодекса, због националних разлика у култури, језику и друштвеним системима (политичком, економском и правном), који ће највише одговарати њиховом миљеу и који ће појаснити и конкретизовати етичку концепцију на којој је изграђен Кодекс INTOSAI.

Кодекс има за циљ успостављање поверења, поузданости и кредибилитета ВРИ према грађанима, субјектима ревизије, парламентарној и извршној власти и другима. Државни ревизори промовишу наведене вредности усвајањем и применом етичких захтева из концепата отелотворених у кључним речима – интегритет,²⁴ независност и објективност, компетентност, професионално понашање и поверљивост и транспарентност.

Етички кодекс међународне професионалне организације може се учинити обавезним за националну ВРИ на основу одлуке парламента, тј. да таква обавеза буде предвиђена законом. У пракси постоје и другачија решења, у којима је обавезност успостављена на основу националног етичког кодекса. На пример, у Србији је надлежни колегијални орган – савет ДРИ, донео Етички кодекс и њиме предвидео обавезу за запослене у ДРИ да су дужни да у вршењу послова из своје надлежности поштују и доследно примењују и Етички кодекс INTOSAI.²⁵

Кад је реч о правној природи Кодекса INTOSAI, може се констатовати да га је донела невладина, међународна универзална, непрофитна, струковна организација – INTOSAI, због чега његова правила не могу да представљају обавезу за њене чланице, јер су диспозитивне правне природе. Само их надлежни орган државе чланице може својом одлуком учинити облигаторним за територију своје државе.

3. РАЗМАТРАЊЕ ПРАВНИХ ПИТАЊА НАЦИОНАЛНИХ ЕТИЧКИХ КОДЕКСА У ОБЛАСТИ ДРЖАВНЕ РЕВИЗИЈЕ

Деонтолошки (етички) кодекси су записи моралних правила и начела, која су се временом уобличила у оквиру одређене професије, струке или staleжа (Aleš, 2001, 1081). Професионална етика и у области државне ревизије је делимично формална, а делимично неформална. Њена формалност се огледа у писаном етичком кодексу ВРИ којим се носиоци професије обавезују да ће по њему поступати у пракси. Етички кодекс је по правилу структурисан, систематичан, експлицитан и аналитички. Неформална професионална етика се огледа у неписаном кодексу ВРИ, који такође

²⁴ „Интегритет је предуслов за све оне који делују у јавном интересу“ Alsughayer, A. S. 2021, 129).

²⁵ Етички кодекс Државне ревизорске институције, *Сл. гласник РС*, бр. 117/2021, (25.11.2021), чл. 5. став 1.

има велики значај, с тим што је по обиму шири и углавном га није могуће у свим појединостима описати и прописати као правило понашања. И формална и неформална професионална етика задржава се првенствено на начину и свести употребе професионалног знања носилаца професије, ради опште користи. Употреба професионалне етике је алтруистичка (упор. Šroger, 1990, 32).

Генерално, етички кодекси се доносе за запослене, носиоце слободних професија, носиоце професија, јавне функционере и државне службенике. Доносе се у више области и делатности, у националним оквирима, на регионалном и на међународном плану у циљу сузбијања сукоба јавног и приватног интереса, односно превенције корупције. Запажа се значајна интернационализација, односно успостављање међународних стандарда професионалне и етичке одговорности за низ професија путем тзв. меког права (*soft law*), које се протеком времена транспонује у професионалне-етичке кодексе националних професионалних удружења, али и кодексе које доносе јавноправне институције (Лубарда, 2009, 650).

Кодекс етичког понашања у области ревизије, укључујући и државну ревизију, само је нарочита примена општих правила етичког понашања које су изградили филозофи за људе уопште. Због тога, етичко понашање у ревизији своје утемељење и постојање изводи из опште теорије о етици (Андрић, 1995, 11). Етика у ВРИ је облик професионалне, односно пословне етике. Представља скуп етичких вредности, етичких начела, правила и поступака према којима ВРИ и њени запослени треба да поступају у остваривању својих надлежности, односно својих дужности.²⁶ Поштовање правила о дужностима из етичког кодекса, и од стране државних ревизора, изражава њихову професионалну способност и спремност за личном и професионалном одговорношћу у обављању послова и задатака државне ревизије, што су иначе основне претпоставке етичког и професионалног понашања.²⁷ У етичким кодексима ВРИ садржана су две врсте правила: експлицитна, која су непосредно применљива и, апстрактна, која се огледају у принципима које ће конкретизовати пракса.

Нека од значајних правних питања за етичке кодексе у области државне ревизије јесу: њихов назив, правни основ и надлежни субјект (институција односно орган) за њихово доношење; њихови циљеви, сврха, садржина и правна природа; њихово објављивање; на кога се све протежу њихова правила; тела која тумаче и спроводе у живот њихова правила; надзор над њиховом применом и поштовањем етичког кодекса.

Назив етичког кодекса - У истраживаним земљама први етички кодекси су донети у ВРИ претежно са акцентом да су то кодекси „државних ревизора“,

²⁶ Вид.: Етички кодекс Државне ревизорске институције Србије, Значење појмова, чл. 2. став 1.

²⁷ „Свака професија посвећује велику пажњу професионалној етици услужних служби и ревизорска професија није изузетак. Ревизори који имају високе норме и етику су у стању да произведу добар квалитет ревизије“ (Alsughayer, A. S. 2021, 129).

„државних ревизора и других запослених у ВРИ“, „запослених у ВРИ“ (Словенија, Србија, Хрватска, С. Македонија, Црна Гора, Р. Српска), а изузетно са акцентом да су то кодекси „ВРИ“ (БиХ). У каснијем периоду они су доношени са акцентом да су „етички кодекси ВРИ“ (Словенија, Србија, Хрватска, С. Македонија, Бугарска²⁸). Постоји потреба за додатним објашњењима код другодонетих. Тако, етички кодекс ВРИ Хрватске „уређује понашање свих запослених“, с тим да „његове одредбе које се односе на главног државног ревизора, његовог заменика, руководиоце и државне ревизоре чине Кодекс професионалне етике државних ревизора“.²⁹ Интерпретирано решење својом незграпном формулацијом наводи на закључак да постоје два кодекса унутар ове ВРИ, што у стварности није случај. Остаје да се закључи да је предметно решење поседица концепцијског приступа у називу етичког кодекса.

Прводонети етички кодекси су акценат стављали на носиоце професије и били су више у функцији развоја процеса професионализације државне ревизије као нарочите професије. Касније донети етички кодекси, с једне стране, као да желе да се угледају по називу на ISSAI 30 Етички кодекс врховних ревизорских институција, а с друге стране, на националне етичке кодексе које доносе јавноправни субјекти у јавном сектору, иако је ВРИ самосталан и независан државни орган, са законом одређеним надлежностима. Штавише, ISSAI 130 Етички кодекс не помиње у називу „врховне ревизорске институције“.

Правни основ за доношење етичког кодекса – Полазећи од компарирања истраживаних правних решења, законских и подзаконских, било је могуће уочити земље у којима постоји законски основ, земље у којима не постоји законски и подзаконски основ и земље у којима постоји само формалан а не и стварни правни основ за доношење етичког кодекса ВРИ. Такође, запажене су одређене тенденције истог или сличног приступа у стварању и позивању на правни основ и на начин њиховог доношења у пракси. На пример, осим већ поменуте Литваније која је на експлицитан начин успоставила законски основ за доношење Кодекса институционалне етике службеника у ВРИ, пронашли смо и друге земље са сличним решењима (Бугарска, БиХ, Р. Српска, Руска Федерација). У Бугарској је предвиђено да „ВРИ доноси Етички кодекс“;³⁰ у БиХ и Р. Српској је законима стављено у дужност ВРИ „успостављање“, односно „усвајање“ етичког кодекса за запослене;³¹ у

²⁸ Вид.: *Решение № 153/08.10.2015. и Решение № 109/31.05.2018.* Етичен кодекс на Сметната палата, Прелазне и завршне одредбе (31.05.2018).

²⁹ *Etički kodeks Državnog ureda za reviziju* (7.10.2024), тач. 2.

³⁰ Закон за Сметната палата, чл. 20. ст. 5. тач. 2.

³¹ Вид.: Закон о ревизији институција Босне и Херцеговине, чл. 29. став 3; Етички кодекс Уреда за ревизију институција Босне и Херцеговине (октобар 2019); Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске, чл. 28. став 1; Кодекс понашања запослених у Главној служби за ревизију јавног сектора Републике Српске (април 2014).

Руској Федерацији је такође након измена и допуна Закона (2022) створен основ за доношење етичког кодекса.³²

Наспрам таквих законских решења, у Србији се у закону о ДРИ и пословнику ДРИ не помиње, ни експлицитно ни имплицитно, етички кодекс ДРИ, као и правни основ за његово доношење. Независно од изнете констатације, први етички кодекс је донет на основу лапидарне законске одредбе која је послужила као правни основ.³³ По протеку десет и више година, ДРИ је донела нови етички кодекс, са истим правним основом.³⁴ И у Словенији је, независно од непостојања законског и подзаконског основа за доношење етичког кодекса, донет Кодекс етике државних ревизора, али без позивања на правни основ за његово доношење и означавања датума кад је донет. Касније је донет нови кодекс, опет без позивања на правни основ, уз ознаку датума кад је донет.³⁵

У Хрватској је први етички кодекс донет 2009., уз формални позив на законску одредбу, иако она није могла да представља стварни основ („Кодекс професионалне етике треба бити у складу са Кодексом етике INTOSAI-a“)³⁶ и лапидарне статутарне одредбе – „доноси статут и друге опће нормативне акте Државног уреда за ревизију“.³⁷ Десет година касније донет је нови кодекс, на основу законске и статутарне лапидарне одредбе.³⁸ Хрватска је по протеку неколико година донела нови, важећи, етички кодекс по истом правном основу.³⁹

У Македонији је формално први етички кодекс донет (2006)⁴⁰ на основу законског и подзаконског основа.⁴¹ Нажалост, позив на законски основ је био само

³² Федерални закон о Счетной палате Российской Федерации, чл. 10. тачка 2.2.

³³ Вид.: „Савет обавља следеће послове: ... 8) доноси друге акте Институције и обавља друге послове утврђене овим законом и актима Институције“. Закон о Државној ревизорској институцији Србије, чл. 14. тач. 8; Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у Државној ревизорској институцији Србије (30.04.11.2009).

³⁴ Етички кодекс Државне ревизорске институције Србије (25.11.2021).

³⁵ Kodeks etike Računskoga sodišča Republike Slovenije (9.12.2014).

³⁶ Zakon o izmenama i dopunama Zakona o Državnoj reviziji (*Narodne novine*, br. 105/1999), чл. 5. став 2.

³⁷ На основу одредбе чл. 8. став 2. Закона о државној ревизији (*Народне новине*, бр. 70/93, 48/95, и 105/99) и чл. 9. став 1. Статута Државног уреда за ревизију (*Народне новине*, бр. 43/94).

³⁸ На основу чл. 16. Закона о Државном уреду за ревизију (*Народне новине*, бр. 25/19) и чл. 9. Статута Државног уреда за ревизију, 19. септембра 2019., донет је Етички кодекс Државног уреда за ревизију 9. децембар 2020.

³⁹ На основу чл. 16. Закона о Државном уреду за ревизију (*Народне новине*, бр. 25/19) и чл. 9. Статута Државног уреда за ревизију, од 19. септембра 2019., главни државни ревизор је донео Етички кодекс Државног уреда за ревизију 7.10.2024.

⁴⁰ Кодекс за деловна етика и однесување на вработните во Државниот завод за ревизија (8.11.2006).

формалан, а не и стваран, јер се односио на „стручни испит“ и „ програм за полагање стручног испита“.⁴² Више година касније, у С. Македонији је донет нови етички кодекс, искључиво на основу законског основа, са лапидарном формулацијом – „Генерални државни ревизор има следеће надлежности: ... 16) врши и друге послове утврђене овим законом“.⁴³

У Црној Гори је формално донет етички кодекс на основу законског и подзаконског правног основа.⁴⁴ Наведени законски основ ни експлицитно ни имплицитно не садржи стварни правни основ за његово доношење. И наведени правни основ подзаконског акта – Пословника ДРИ, не садржи експлицитни правни основ, осим што је предвиђена лапидарна одредба да сенат ДРИ, поред послова утврђених Законом „доноси и друга акта од значаја за управљање Институцијом у складу са Законом и овим Пословником“.⁴⁵

Да закључимо. Како код питања назива етичких кодекса у области државне ревизије, тако и у погледу правног основа за њихово доношење уочен је низ недоумица, лутања и недоследности, првенствено због неизграђене концепције етичких кодекса у предметној области. На међународном и регионалном плану, правни основ за доношење етичког кодекса у области државне ревизије садржан је у неком од унутрашњих аката међународне струковне организације. На националном плану, основ за доношење етичког кодекса произлази, непосредно или посредно, из посебног закона или из унутрашњег акта националне ВРИ. Међутим, има примера у истраживаним земљама да је донет етички кодекс ВРИ, а да не постоји законски или подзаконски основа за његово доношење, као и да је позив на правни основ само формалан а не и стваран.

Надлежни орган/институција за доношење етичког кодекса - Доноси га, с једне стране, међународна струковна организација, а с друге стране, надлежни органи националне ВРИ или нека друга институција. Одатле, полазећи од критеријума субјектата који доносе етички кодекс у области државне ревизије, они се могу поделити на међународне и националне.

⁴¹ Закон за државната ревизија (*Сл. весник на РМ*, бр. 65/97, 55/97, 70/2001, 31/2003, 19/2004 и 70/2006), чл. 17. и Правилник за организација и работа на Државниот завод за ревизија, чл. 23. ст. 1 алин. 15.

⁴² Закон за државната ревизија (*Сл. весник на РМ*, бр. 66/10, 145/10, 12/14, 43/14, 154/15, 192/15, 27/16 и 83/18) и *Сл. весник на РСМ*, бр. 122/21), чл. 17.

⁴³ Кодекс на етика на Државниот завод за ревизија (3.10.2022), Завршне одредбе.

⁴⁴ Донет је на основу чл. 38. Закона о Државној ревизорској институцији (*Сл. лист РЦГ*, бр. 28/2004, 27/2006 и 78/2006 и *Сл. лист ЦГ*, бр. 17/2007, 31/2014 и 070/2017) и чл. 8. Пословника Државне ревизорске институције (*Сл.лист ЦГ*, бр. 3/2015). Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у Државној ревизорској институцији Црне Горе (29.12.2022).

⁴⁵ Пословник Државне ревизорске институције – пречишћени текст (*Сл. лист ЦГ*, бр. 3/2015 и 94/224), чл. 8. ст. 1. алинеја 9.

У области слободних професија доношење етичког кодекса одвија се на међународном и националном плану, искључиво у оквирима њихових професионалних удружења. У области државне ревизије као професије то је случај само у оквиру међународних удружења, док је доношење националних етичких кодекса, због непостојања националних удружења државних ревизора, у рукама неког од органа ВРИ. Од овог правила постоје изузеци, јер су поједине земље успоставиле национално професионално удружење јавних ревизора.

Упоређивањем истраживаних законских и подзаконских решења о етичким кодексима националних ВРИ, било је могуће уочити одређене тенденције истог или сличног приступа у одређивању надлежног органа за доношење етичког кодекса у области државне ревизије. У историјском контексту, по угледу на слободне професије, има пример да је доношење етичког кодекса стављено у надлежност струковне организације државних ревизора. Такво решење је предвиђао законодавац Хрватске у прводонетом Закону о државној ревизији.⁴⁶ Нажалост, ово законско решење није могло бити реализовано у пракси, јер није било успостављено професионално удружење државних ревизора.

Поједина истраживана законодавства (Бугарска) су за доношење етичког кодекса само именовала институцију - ВРИ, али не и њен надлежни орган – „ВРИ доноси Етички кодекс“.⁴⁷ У другим истраживаним земљама се у посебним законима и подзаконским актима ВРИ не помиње, ни експлицитно ни имплицитно, надлежни орган за доношење етичког кодекса (Словенија, Србија, Црна Гора). Независно од таквих решења, у пракси су доносили етичке кодексе инокосни органи ВРИ, нпр. председник ревизорског суда, главни државни ревизор (Словенија, Хрватска, С. Македонија)⁴⁸ или колегијални органи ВРИ, нпр. савет, сенат или координациони одбор ВРИ (Србија, Црна Гора, БиХ)⁴⁹ или заједно главни ревизор и његов заменик (Р. Српска).⁵⁰

⁴⁶ „Кодекс професионалне етике ревизора доноси струковно удружење ревизора у које се учлањују овлаштени ревизори и овлаштени државни ревизори“. *Zakon o državnoj reviziji* (*Narodne novine*, br. 70/11993, 48/1995, 105/1999, 36/2001, 44/2001 и 77/2004), чл. 8. став 2.

⁴⁷ Закон за Сметната палата, чл. 20. ст. 5. тач. 2.

⁴⁸ У Словенији је први кодекс, али и сада важећи, донео председник Ревизорског суда. *Kodeks etike Računskoga sodišča Republike Slovenije* (9.12.2014); У Хрватској је први етички кодекс донео главни државни ревизор, без законског овлашћења, на основу лапидарне подзаконске статутарне одредбе. Следећи кодекс донео је исти орган на основу законске и подзаконске лапидарне одредбе. И важећи етички кодекс је донео исти орган уз позив на исти правни основ. Етички кодекс Државног уреда за ревизију (7.10.2024); у С. Македоније је оба етичка кодекса (2006. и 2022.) донео генерални државни ревизор, потоњи на основу законске лапидарне одредбе.

⁴⁹ У Србији је први и сада важећи етички кодекс донео савет ДРИ. Закон о Државној ревизорској институцији Србије, чл. 14. тач. 8; у Црној Гори је етички кодекс донео сенат ДРИ, иако није постојао експлицитни законски основ, осим имплицитног. Закона о Државној ревизорској институцији Црне Горе, чл. 38. ст. 1. тач. 6; у БиХ је Координациони одбор

Разлоге за изнете недоумице, шаренило и несналажење у погледу надлежности органа за доношење етичког кодекса у области државне ревизије треба тражити у концептуалним недостацима, недовољној изучености предметног питања и неуочавању његовог значаја за пословну праксу још у поступку доношења посебних закона о државној ревизији у истраживаним земљама.

Циљеви, сврха и садржина етичког кодекса – Доношење етичких кодекса и у области државне ревизије има за претпоставку остваривање постављених циљева и реализовање њихове сврхе у поступку њихове примене. Суштински, они се исцрпљују кроз садржину етичких кодекса. На пример, Србија је донела важећи етички кодекс на основама новог концепта, са обимнијом садржином, са новом систематизацијом и нумерацијом. Кодексом се ближе уређују етичка начела, етичке вредности, општеприхваћена правила понашања и професионални стандарди којих су дужни да се придржавају функционери, државни службеници и намештеници ДРИ. Такође, донети кодекс се заснива на важећим прописима Србије и Међународном стандарду врховних ревизорских институција ISSAI 130 – Етички кодекс. Тиме се ДРИ и њеним запосленима обезбеђује оквир за етичко и професионално понашање.⁵¹

По угледу на иновирание INTOSAI и EUROSAI етичке кодексе, у садржину најновијих националних етичких кодекса ВРИ (нпр. Хрватска, Бугарска, С. Македонија, БиХ) укључене су и додатне категорије: „ризичи“, који се појављују због бројних ризичних фактора (нпр. политички утицај, сукоб интереса, лични интерес); „заштитне мере, односно контроле“ како би се ризик од неетичног понашања умањио на најмањи могући ниво; као и „управљање етиком и контрола“ на свим нивоима ВРИ.⁵²

Сврха националних кодекса се огледа у помагању запосленом у свакодневном раду, а посебно оном који обавља послове ревизије. Такође, сврха им је да допринесу обезбеђењу и јачању високих етичких стандарда понашања који су кључна компонента за добро и ефикасно функционисање ВРИ, као и за успостављање и одржавање поверења, добре репутације и истинског кредибилитета код субјеката ревизије, грађана и јавности уопште. А њихов циљ је да утврде стандарде личног и професионалног понашања запосленог, да подстакну запосленог на њихово

врховних институција за ревизију БиХ, припремио INTOSAI Етички кодекс за ревизоре у јавном сектору (2001).

⁵⁰ Кодекс понашања запослених у Главној служби за ревизију јавног сектора Републике Српске (април 2014).

⁵¹ Етички кодекс ДРИ у структуралном смислу има 5 поглавља и укупно 21 члан. Називи поглавља су: основне одредбе, етичка начела и етичке вредности, примена етичког кодекса, надзор над применом и поштовањем етичког кодекса и завршне одредбе. Етички кодекс Државне ревизорске институције Србије (25.11.2021).

⁵² Вид.: Etički kodeks Državnog ureda za reviziju (7.10.2024), тач. 40-43 и 157-159.

поштовање, да упознају грађане какво понашање имају право да очекују и захтевају од запослених и да допринесу поверењу грађана у ВРИ.⁵³

Правна природа етичког кодекса – Генерално, кодекси професионалне етике нису потпуно правни прописи, јер имају својства која се приписују моралу. С таквим двоструким својствима су очигледно осуђени на вечито неповерење. Њихова двојна природа указује да се у њима преплићу правна и морална димензија. Етички кодекси професионалних и струковних удружења, функционера и запослених у државним органима и институцијама су посебна врста аката, чијем стварању се придаје посебна пажња. „Њихова специфичност почива на претходном посебном препознавању и уобличавању вредности које та група професионалаца треба да следи“ (Ћорић, 2020, 911).

У радноправној теорији се заступа став „да етички кодекс у појединим случајевима представља извор аутономног, а у неким случајевима извор хетерономног радног права“. Питање односа етичког кодекса са другим изворима радног права се не поставља у класичном смислу, јер је неспорно да он заузима класично место аутономног радноправног извора на хијерархијској лествици. Имајући у виду да овај акт садржи и прокламује морална начела професионалног понашања и начелно утврђује дисциплинску одговорност за његово кршење, „намеће се закључак да му у одређеним случајевима правну снагу даје најчешће закон или неки други (виши) правни акт, санкционишући конкретно кршење етичког кодекса“ (Сремчевић-Илић, 2015, 6).

Иако се и у писању етичких кодекса ВРИ примењују номотехничка правила, то аутоматски не значи да је њихова садржина правна. Ако се доноси на основу закона или другог прописа, реч је о обавезујућим правним актима. У супротном, њихова садржина је етичка, морална. Етички кодекси ВРИ који су добровољни у односу на доносиоца и адресате и заснивају се на моралној одговорности, управо опредељују њихову правну природу. Садржину етичких кодекса ВРИ нужно је усаглашавати са позитивноправним прописима у области државне ревизије. Материја о етичким кодексима и у предметној области јесте мултидисциплинарна, деликатна, флуидна и готово неухватљива, а истовремено значајна за вршење државне ревизије у пракси.

Правила етичког кодекса су диспозитивне природе, ако су донета од стране међународних струковних организација. У супротном, она су облигаторне природе, када су донета од националне ВРИ, на основу посебног закона. Основна сврха етичког кодекса јесте да државним ревизорима и другим запосленим у ВРИ да смернице за доследно изношење професионалног става, затим, за њихово понашање у складу са моралним дужностима из успостављеног кодекса и, можда најважније, за очување и даљи развој носилаца професије државне ревизије. С једне стране, етички кодекси и у области државне ревизије се заснивају на одређеним начелима, као што

⁵³ Вид.: Етички кодекс Државне ревизорске институције Србије, Основне одредбе, чл. 1.

су: начело професионализације, начело деполитизације, начело непристрасности, начело заштите достојанства и приватности (вид. Лубарда, 2009, 655-658). С друге стране, етички принципи садржани у етичком кодексу обухватају карактеристике које већину људи повезује са моралним понашањем, као што су: поштење, самосталност, разборитост, испуњавање обећања, лојалност, одговорност, непристрасност. Понашање у складу са овим принципима је неопходно како би заједница државних ревизора функционисала на уређен начин (Андрић, 2012, 107).

Поштовање правила (дужности) из етичког кодекса ВРИ од државних ревизора изражава њихову професионалну способност за личном одговорношћу у обављању послова и задатака државне ревизије, што су иначе основне претпоставке етичког и професионалног понашања.

Један од неопходних услова за развој етичких норми ВРИ у будућности за државне ревизоре јесте да они са свим елементима индивидуалне независности и компетентности, поштења, објективности и непристрасности имају сопствено професионално удружење које ће донети етички кодекс, а не њихова ВРИ. На тај начин, државни ревизори ће давати допринос учвршћивању положаја државне ревизије и деловаће у остваривању јавног интереса, а будуће професионално удружење би преузело на себе функцију развоја етичког кодекса за државне ревизоре (упор. Андрић, 1995, 17).

Националне етичке кодексе ВРИ у истраживаним земљама доносе надлежни органи ВРИ на основу закона, подзаконског акта ВРИ или без правног основа. Реч је о: интерном (унутрашњем) акту ВРИ,⁵⁴ јер се доноси за потребе ВРИ; јавноправном акту, јер га доноси надлежни орган јавноправног субјекта – ВРИ; националном акту, јер се доноси на ниво једне земље; формалном акту, јер се доноси у писаној форми; етичком акту, јер се њиме уређују етичка начела, етичке вредности и општеприхваћена правила понашања; обавезујућем правном акту у оним истраживаним земљама у којима је посебним законом створен правни основ за његово доношење;⁵⁵ аутономном извору права ВРИ, јер његова обавезност досеже унутар граница ВРИ; транспарентном акту, јер се објављује у службеном гласилу, и/или на *web* страници ВРИ као и у форми публикације.

Да закључимо. Етички кодекс INTOSAI је донела невладина, међународна, непрофитна, струковна организација, због чега његова правила не могу да

⁵⁴ Има примера да се етички кодекс квалификује као „документ ВРИ“: „Етички кодекс је документ који доноси главни државни ревизор, а намијењен је Уреду и свим запосленицима“. *Etički kodeks Državnog ureda za reviziju* (7.10.2024), тач. 10.

⁵⁵ У радноправној теорије је констатовано да се може извести закључак да обавезност доношења етичког кодекса од стране надлежног органа на основу императивне законске норме и природа санкције за кршење етичког кодекса (која се може огледати и у престанку радног односа, али и у сметњи за заснивање радног односа) одређују етичком кодексу у јавном сектору правну природу обавезујућег правног акта (Сремчевић-Илић, 2015, 7).

представљају обавезу за њене чланице, јер су диспозитивне правне природе. Реч је о унутрашњем акту струковне међународне организације која своју снагу црпи у свом међународном угледу код националних ВРИ, а њен етички кодекс служи као узор за доношење националних етичких кодекса ВРИ. Национални етички кодекси ВРИ у истраживаним земљама се квалификују као интерни, јавноправни и формални акти, а само у оним истраживаним земљама у којима је посебним законом створен правни основ за њихово доношење и као правни акт и аутономни извори права.

Објављивање етичког кодекса - Да ли се објављују етички кодекси у области државне ревизије и, ако се објављују, где се објављују и на који начин? Правило је да се на међународном и националном плану ови кодекси публикују као посебна издања или као саставни део публикација, као и да се објављују на *web* страницама међународних струковних организација, односно националних ВРИ. На националном плану, у неким државама, етички кодекс ВРИ подлеже обавези објављивања у националном службеном гласилу, а објављује се и на *web* страницама ВРИ. На пример, у Србији и Црној Гори постоји обавеза његовог објављивања у службеном гласилу.⁵⁶ У Бугарској,⁵⁷ Словенији, Хрватској, С. Македонији, БиХ и Р. Српској нису објављивани донети етички кодекси у њиховим службеним гласилима, јер таква обавеза не произлази из закона, подзаконског акта или њихове садржине. У Р. Српској постоји обавеза његовог објављивања на *web* страници ВРИ и на огласној табли.⁵⁸

Примена етичког кодекса - Правила етичког кодекса ВРИ се примењују на: функционере и запослене у ВРИ (државни службеници и намештеници), спољне експерте ангажоване од стране ВРИ као и на друга ангажована лица. Другим речима, кодекс ВРИ се односи на: ревизора као појединца, носиоце функција у органима ВРИ, као и на све појединце који раде за и у име ВРИ. Како је истакнуто у литератури, „кодекс се примењује на све запослене/чланове неког струковног удружења/чланове организација или удружења - потпуно једнако. У супротном, смисао његовог постојања је поништен, и истовремено, неетички је направити категорије повлашћених“ (Ћорић, 2020, 916). На пример, у БиХ је предвиђено да се етички кодекс ВРИ примењује на руководство и запослене у ВРИ, без обзира на врсту уговореног радног односа, лица која ВРИ ангажује на основу уговора о делу или

⁵⁶ Вид.: Етички кодекс Државне ревизорске институције Србије, Завршне одредбе, чл. 20; Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у Државној ревизорској институцији Црне Горе, Прелазне и завршне одредбе.

⁵⁷ Занимљиво је да је ВРИ Бугарске објавила на свом сајту текст Етички кодекс без података о томе ко га је донео и потписао, иако је донет одлуком бр. 109/31.05.2018. г. ВРИ (Протокол бр. 17).

⁵⁸ Кодекс понашања запослених у Главној служби за ревизију јавног сектора Републике Српске (април 2014), Завршне одредбе, тач. 64.

уговора о повременим пословима, као и на друга лица која у име ВРИ пружају услуге.⁵⁹

Тела за примену и тумачење етичког кодекса – Генерално, деонтолошки кодекси увек одређују органе који врше функције повезане с тим кодексима. Такође, ту иду првенствено „правна мишљења“ која су логична последица „примене“ кодекса професионалне етике. С једне стране, морал је у својој бити у потпуности неинституционалан, јер настаје, опстаје и примењује се спонтано. За своје опстајање не захтева органе који би га подупирали. С друге стране, право не може да опстане без постајања органа који га стварају, тумаче и подупиру, јер кодекси свој опстанак дугују институционалном ослоњу. Због тога су органи који кодексе доносе, који их тумаче, истовремено и органи који се позивају на њихово кршење (Aleš, 2001, 1088).

Уколико на националном плану постоји професионално удружење државних ревизора, тада су њихови надлежни органи и тела позвани да се старају о примени и тумачењу етичког кодекса у пракси. У противном, то су надлежни органи националних ВРИ.

На примеру етичког кодекса у области државне ревизије у Србији, успостављање и неговање етичке културе у ВРИ има стратешки значај и за његову примену. Најпре, ставља се у дужност највишем руководству ВРИ да „промовише етичка начела и етичке вредности и тоном са врха подржава њихову примену у свакодневном раду ВРИ“. Затим, етичка начела и етичке вредности из кодекса ВРИ треба реализовати кроз већи број унутрашњих аката ВРИ (нпр. стратешки план, акциони планови, план интегритета, програм стручног усавршавања и оспособљавања запослених у ВРИ). Даље, запослени у ВРИ не сме да допусти да буде у сукобу интереса, односно да његов приватни интерес дође у сукоб са јавним интересом. Дужан је да води рачуна о стварном или могућем сукобу интереса идентификовањем случајева који могу да га доведу у тај сукоб. Још пре ступања на рад у ВРИ, лице које се прима у радни однос треба да се упозна са законом прописаним ограничењима и забранама које имају за циљ спречавање сукоба интереса. Такође, запослени у ВРИ не сме да користи своју званичну позицију у приватне сврхе и треба да избегава односе који укључују ризик од корупције или доводе до сумње у његову објективност и независност. Од запосленог се захтева да писмено обавести непосредног руководиоца ВРИ о сумњи у постојање сукоба интереса које он, или са њим повезано лице има, као и да предузме мере предвиђене законом ради избегавања сукоба интереса. Од функционера ВРИ се захтева да у напред наведеној ситуацији обавести орган надлежан за спречавање корупције. У вршењу својих дужности запосленом је забрањено да прими поклон, било какву услугу или корист и погодност за себе или са њим повезано лице, осим протоколарног или пригодног поклона мање вредности. За случај да је запослени у недоумици да ли се понуђени поклон може сматрати

⁵⁹ Етички кодекс Уреда за ревизију институција Босне и Херцеговине (октобар 2019), Увод.

пригодним поклоном мање вредности дужан је да о томе затражи мишљење од непосредног руководиоца. Функционер ВРИ има дужност да са пригодним и протоколарним поклоном поступа у складу са прописима који уређују спречавање корупције.⁶⁰

Поштовање правила етичког кодекса и у области државне ревизије треба да проистекне не само из бојазни од изрицања и примене санкције, „већ због препознавања тих вредности као сопствених, као јединог начина да се нека професија обавља“ (Ђорић, 2020, 911).

У Србији је за тумачење кодекса, његове измене и допуне задужен колегијални орган - савет ДРИ, а у Црној Гори сенат ДРИ.⁶¹

Надзор над применом и поштовањем етичког кодекса – У појединим истраживаним земљама је предвиђено формирање посебног колегијалног тела за вршење надзора над применом и поштовањем етичког кодекса ВРИ: у Србији и Црној Гори етичког одбора, у Бугарској и С. Македонији комисије за професионалну етику. У Србији је етички одбор задужен за праћење примене етичког кодекса ДРИ, али и за праћење поштовања његових одредаба и да о томе извештава најмање једанпут годишње председника ДРИ.⁶² У Црној Гори чланове етичког одбора именује сенат ДРИ (има председника и два члана који се именују из реда запослених, на период од две године). Његов начин рада, поступање и одлучивање уређује се пословником о раду. Дужан је да најмање једанпут годишње извештава сенат ДРИ о начину поштовања одредаба етичког кодекса од стране запослених и других ангажованих лица.⁶³ У Бугарској се састав комисије за професионалну етику утврђује наредбом председника ВРИ, а у С. Македонији се формира са задатком да истражује сва етичка питања у вези са стандардима утврђеним етичким кодексом и угледом ВРИ и њеним даљим развојем. Све пријаве о неетичком понашању достављају се у писаној форми комисији која је дужна да их разматра.⁶⁴

У Србије, али и у другим истраживаним земљама (Бугарска, С. Македонија, БиХ, Црна Гора), запосленима у ВРИ стављено је у дужност да се упознају са етичким начелима, етичким вредностима и очекиваним стандардима понашања и да се у свакој

⁶⁰ Етички кодекс Државне ревизорске институције Србије, чл. 10. став 2, 11. и 14-15.

⁶¹ Вид.: Етички кодекс Државне ревизорске институције Србије, Завршне одредбе, чл. 19; Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у Државној ревизорској институцији Црне Горе, Поглавље V.

⁶² Етички кодекс Државне ревизорске институције Србије, чл. 18.

⁶³ Етички одбор ДРИ је надлежан да: даје мишљење о притужбама на понашање и рад запослених у ДРИ; даје мишљење у вези с применом Кодекса; иницира измене и допуне прописа у области етике запослених; промовише етичке стандарде и правила понашања у ДРИ. Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у Државној ревизорској институцији Црне Горе, Поглавље IV.

⁶⁴ Вид.: Етичен кодекс на Сметната палата, Одељак VIII - Извештавање (31.05.2018); Кодекс на етика на Државниот завод за ревизија (3.10.2022), чл. 21. став 1-2.

прилици придржавају кодекса ВРИ. Служба за људске ресурсе ВРИ је задужена да упозна запослене, новозапослене и спољне сараднике ВРИ са кодексом и да обезбеди потписивање писаних изјава о прихватању и придржавању његових одредаба. Поменуте изјаве запослени ВРИ обнављају сваке календарске године. Потписана изјава запосленог чини саставни део његовог персоналног досијеа.⁶⁵ Запосленима у ВРИ је стављено у дужност да потпишу изјаву о поштовању Плана интегритета у делу регулисања етике и личног интегритета, а запосленима у ревизорској служби и изјаву о провери етичког понашања пре и после обављања ревизије, и то за сваку појединачну ревизију.⁶⁶ У БиХ, у складу Закона о ревизији, предуслов за запослење у ВРИ је да запослени прочитају етички кодекс, положи заклетву и својим потписом прихвате обавезе које проистичу из њега.⁶⁷

Поступање запослених у ВРИ у складу са етичким кодексом је њихова обавеза које су дужни да се придржавају. А за случај кршења његових одредаба, запосленом је стављено у дужност да пријави непосредном руководиоцу, а у случају да је руководиоца субјект кршења, председнику ВРИ.⁶⁸ У Бугарској је дужност запосленог који је добио информацију која доводи до сумње да је извршено кривично дело од стране другог запосленог у ВРИ да обавести председника ВРИ. У случају предузимања радњи од стране тужилаштва, министарства унутрашњих послова или истраге против запосленог у ВРИ, запослени је дужан да обавести послодавца.⁶⁹

4. НАЦИОНАЛНИ ЕТИЧКИ КОДЕКСИ И ОДГОВОРНОСТ У ОБЛАСТИ ДРЖАВНЕ РЕВИЗИЈЕ

Начелно, питања одговорности и врсте одговорности су релевантна и за ВРИ, односно за њене функционере, државне ревизоре, друга запослена и ангажована лица. Полазећи од самосталности и независности државних ревизора, може се констатовати да је њихова одговорност лична. Разлози за њихову личну одговорност се огледају у повредама њихових дужности и обавеза, као што су: непоступање у раду сагласно начелима законитости, непристрасности и независности; обавеза чувања

⁶⁵ Вид.: Етички кодекс Државне ревизорске институције Србије, чл. 16-17; Кодекс на Сметната палата, Одељак VIII - Извештавање (31.05.2018); Кодекс на етика на Државниот завод за ревизија (03.10.2022), чл. 21. став 1-2; Етички кодекс Уреда за ревизију институција Босне и Херцеговине (октобар 2019), Прихватање обавеза из Етичког кодекса.

⁶⁶ Етички кодекс Државне ревизорске институције Србије, чл. 16. став 3.

⁶⁷ Етички кодекс Уреда за ревизију институција Босне и Херцеговине (октобар 2019), Прихватање обавеза из Етичког кодекса.

⁶⁸ Због повреде етичких начела и правила понашања утврђених Кодексом, запослени у ВРИ, субјекти ревизије, грађани и друга заинтересована правна лица могу се обратити Сенату и/или Етичком одбору ДРИ. Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у Државној ревизорској институцији Црне Горе, Поглавље V.

⁶⁹ Етичен кодекс на Сметната палата, Одељак VIII - Извештавање (31.05.2018).

професионалне тајне; обавеза саветовања и др. У најширем смислу, државни ревизори могу да подлегну трима врстама одговорности: правној (дисциплинској, грађанској, кривичној, прекршајној, преступној), политичкој (правној и ванправној) и евентуално професионалној (правној и етичкој). Санкције за набројане врсте одговорности су различите природе: правне и неправне, имовинске и неимовинске, правне, политичке и етичке (вид. Дабић, 2024, 111-141).

Државна ревизија се врши у складу са посебним законом, правилима струке и етичким кодексом. Врше је државни ревизори са професионалним звањима. Државни ревизори подлежу одговорности, укључујући и њихову етичку одговорност, јер су њихови „етички кодекси (су) мера превенције – унапред информисање о ономе што је етички (добро) пожељно понашање а шта не“ (Ћорић, 2020, 919).

Државни ревизори и друга законом одређена лица у ВРИ државну ревизију врше као професионалну делатност. За њих се у обављању ревизије захтева појачана пажња – „пажња доброг стручњака“. Они су дужни да послове и задатке ревизије врше у складу са законом, правилима струке (стандарди државне ревизије) и етиком (правила етичког кодекса). Непоступањем по правилима струке и етичким правилима доводи их у позицију да могу да буду подвргнути правној, етичкој и професионалној одговорности. Због тога су носиоци професије државне ревизије у позицији да у обављању својих послова и задатака дођу у формалан сукоб с правом и моралом и у већем обиму се излажу опасности од одговорности.⁷⁰ Штавише, и етичка ревизија се, као посебна врста ревизије, бави крајњом одговорношћу и одговарајућом одговорношћу руководства ВРИ задуженој да промовише и обезбеди да се њено руководство, на свим нивоима, и њено особље понашају етички и да се на тај начин уздрже од дела преваре и корупције.⁷¹

Поштовање правила о дужностима из етичког кодекса од стране државних ревизора изражава њихову професионалну способност за личном одговорношћу у обављању послова и задатака државне ревизије. То су иначе основне претпоставке етичког, правног и професионалног понашања. Примера ради, литвански законодавац је на експлицитан начин учинио прве нормативне кораке у изградњи и успостављању институционалне етичке одговорности за државне ревизоре, укључујући и друга лица ангажована за рад у ВРИ. Предвидео је да се етика у ВРИ уређује Кодексом институционалне етике ангажованих лица у ВРИ одобреног од генералног ревизора, а да поступак за утврђивање кршења институционалне етике утврђује генерални

⁷⁰ „.... Појединац, члан професије, мора да поштује професионалну етику, у противном, може бити изложен дисциплинским поступцима који га из професије могу удаљити. По правилу, појединац члан не жели да због непоштовања професионалне етике сноси санкције“ (Андрић, 1996, 103).

⁷¹ Audit of Ethics in Public Sector Organisations, Guideline, EUROSAI, May 2017, п. 6.

ревизор ВРИ.⁷² У другим истраживаним законодавствима уочене су само одређене тенденције у овом правцу.

У истраживаном законодавству о државној ревизији и етичким кодексима националних ВРИ доминира етичка (морална) одговорност; затим, претежно начелно регулисана посебна врста правне одговорности – дисциплинска одговорност; на крају, само у наговештају професионална одговорност. На пример, литвански законодавац начелном одредбом предвиђа одговорност службеника ВРИ који врше јавну ревизију уколико се у њеном вршењу „не придржавају Кодекса институционалне етике или достављају лажне податке“; а „поступак утврђивања кршења институционалне етике утврђује генерални ревизор ВРИ“.⁷³ Оваква врста кодекса је садржински више усмерена на начин понашања и давања смерница за понашање, за разлику од друге врсте кодекса чија се садржина исцрпљује у краткој изјави основних вредности - нпр. Хипократова заклетва.⁷⁴ Законодавац Руске Федерације је крајње начелном одредбом предвидео одговорност за председника, његовог заменика и ревизоре ВРИ због непридржавања успостављених законских ограничења и обавеза, предвиђених федералним уставним законима, федералним законима и другим нормативним правним актима.⁷⁵ Садржински исто и начелније формулисано решење било је садржано и у прводонетом етичком кодексу Србије - државни ревизори и други запослени у ДРИ су „одговорни у складу са важећим прописима“, за случај да се не придржавају правила етичког кодекса ДРИ. Међутим, оно није било плод законодавца већ ДРИ.⁷⁶

За разлику од законског приступа у регулисању одговорности, у другим истраживаним земљама ВРИ су својим унутрашњим актима - етичким кодексима, регулисали питање одговорности на више или мање начелан начин. У Србији је „поступање запосленог у складу са Кодексом (је) обавеза које су дужни да се придржавају сви запослени“ у ДРИ,⁷⁷ а у Хрватској је такво поступање „обавеза из радног односа“.⁷⁸ У Црној Гори се „повреда службене дужности, поступак и органи надлежни за поступање у том поступку утврђују законом и другим прописом у складу са законом“; а „запослени који повреде етичка начела и правила понашања утврђена Кодексом одговарају у складу са прописима којима је уређен дисциплински

⁷² Law on National Audit Office Republic of Lithuania, чл. 33.

⁷³ Law on National Audit Office Republic of Lithuania, чл. 12. став 2. и 33. став 2.

⁷⁴ Како се наводи у литератури, други кодекси су више уопштени, апстрактнији садржински, и по свом тону пермисивни, за разлику од првих који су више заповедни, директивни и садржински конкретнији (Ћорић, 2020, 914).

⁷⁵ Федералны закон о Счетной палате Российской Федерации, чл. 10. тачка 2.2.

⁷⁶ Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у Државној ревизорској институцији Србије (30.04.2009), Завршне одредбе, тач. 27.

⁷⁷ Етички кодекс Државне ревизорске институције Србије, чл. 17. став 1.

⁷⁸ Етички кодекс Државног уреда за ревизију (7.10.2024), тач. 160.

поступак“.⁷⁹ У БиХ се правилником о дисциплинској одговорности запослених у ВРИ регулишу питања дисциплинске одговорности, дисциплинског поступка и предузимања дисциплинских мера према запосленима у ВРИ; као и да се „запослени (се) могу сматрати дисциплински одговорним ако су прекршили начела и одредбе Етичког кодекса“.⁸⁰ Свако поступање изван оквира етичког кодекса је строго кажњиво, због чега је постављено питање „колико су етички кодекси уопште етички а колико заправо интерни правни акти о дисциплинској одговорности запослених или чланова струковних удружења“ (Ћорић, 2020, 914).⁸¹

У контексту слободних професија, професионални кодекс подразумева професионална правила која доносе њихова професионална удружења, а која за њихово непоштовање од стране носилаца слободне професије утврђују одговарајуће дисциплинске санкције. Те санкције изричу дисциплински судови који се образују при професионалним коморама.⁸² Начелно, по угледу на слободне професије, не може се говорити о дисциплинској одговорности државних ревизора, јер носиоци ове професије немају своје удружење које би донело етички кодекс, утврдило дисциплинске санкције за непоштовање етичких правила и које би успоставило дисциплински суд за изрицање тих санкција. Међутим, у истраживаном законодавству, има пример начелног регулисања дисциплинске одговорности запослених у ВРИ због непоштовања етичких правила. Тако, бугарски законодавац је, у контексту „права и и обавеза из радних односа“, предвидео да су запослени у ВРИ дужни да поштују захтеве етичког кодекса ВРИ, јер у противном сноси дисциплинску одговорност.⁸³ У Србији на овим позицијама није законодавац већ ДРИ, која је у свом етичком кодексу предвидела да запослени ДРИ (уз изузимање функционера) који прекрше одредбе етичког кодекса подлежу дисциплинској одговорности, сагласно пропису којим се уређује дисциплинска одговорност у ДРИ.⁸⁴ И у С. Македонији је етичким кодексом предвиђено да „ВРИ неће толерисати понашање које није у складу

⁷⁹ Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у Државној ревизорској институцији Црне Горе, Поглавље V.

⁸⁰ Етички кодекс Уреда за ревизију институција Босне и Херцеговине (октобар 2019.), Процедуре пријављивања корупције и неетичког понашања.

⁸¹ „... Иако један број етичких правила понашања садржи и санкције за прекршаје, и даље стоји на особи да одлучи хоће ли их поштовати, или неће и суочити се са казном“ (Ћорић, 2020, 913).

⁸² Када слободне професије поредимо са професијама, аутономија слободних професија не изражава се само на пољу чланства и у прецизирању тарифа хонорара „већ има најважнији израз, а можда и најфинији, у стварању и изради професионалних деонтолошких правила. То су норме чије кршење није препуштено евентуалној грижи савести прекршиоца већ дисциплинским санкцијама које имају одраза на прекршиочев професионални статус“ (Кнежић-Поповић & Дабић, 2009, 263).

⁸³ Закон за Сметната палата, чл. 25. став 3.

⁸⁴ Етички кодекс Државне ревизорске институције Србије, чл. 17. став 2.

са Кодексом или релевантним законима и довешће до дисциплинског поступка“,⁸⁵ а у Бугарској да такво понашање представља основ „за тражење дисциплинске одговорности“. ⁸⁶ У економској литератури је констатовано да кодекс мора бити јасно написан у личном и позитивном стилу, између осталог, „треба да се јасно запишу дисциплинске мере за оне који ће да крше кодекс ...“ (Станојевић & Видович, 2014, 428).

У истраживаном законодавству о државној ревизији поједине од истраживаних земаља већ су учиниле прве позитивне кораке на нормативном плану за будуће конципирање професионалне одговорности државних ревизора. Независно од изнете констатације, о њиховој професионалној одговорности говоримо условно, као евентуалној, посебној врсти одговорности у области државне ревизије. У истраживаним законодавствима професионална одговорност у области државне ревизије још увек није концепцијски и институционално осмишљена и утемељена. Нису изграђени и успостављени надлежни органи, поступак и санкције за њено реализовање у пракси. Ипак, како се наводи у литератури, у појединим земљама дошло је до формирања посебних професионалних удружења за јавни сектор. Прву овакву струковну организацију образовала је В. Британија, али постоје и у другим земљама (Виторовић, 1998, 50). Треба нагласити да је реч о удружењу „јавних рачуновођа“, а не јавних ревизора.⁸⁷ Ипак, симболике ради, наводимо постојање удружења јавних ревизора.⁸⁸ У погледу санкција и поступка, у литератури се констатује да „морал не познаје унапред одређене санкције“ – моралне санкције. Правни теоретичари наглашавају да су ове санкције првенствено психичке, иако досежу до друштвеног позива на одређено поступање, нпр. презир, критика, бојкот и, у крајњем случају, физички напад. С друге стране, за правне санкције је карактеристична велика формалност, јер не само да су одређене унапред, везане за одређено поступање, већ да је њихова употреба условљена испуњењем услова за њихову примену као и да се могу применити у унапред предвиђеном правном поступку. Правна теорија за њих унапред одређује: које поступање није допуштено, какве су могуће (негативне) последице, који услови морају бити испуњени да би те последице могле да наступе (Aleš, 2001, 1087).

⁸⁵ Кодекс на етика на Државниот завод за ревизија (03.10.2022), чл. 21. став 3.

⁸⁶ Етичен кодекс на Сметната палата, Одељак VIII - Извештавање (31.05.2018).

⁸⁷ Association of Authorised Public Accountants – AAPA (Удружење овлашћених рачуновођа у Лондону, Велика Британија). Association of Authorised Public Accountants.

⁸⁸ The Association of Pacific Islands Public Auditors - APIPA (Удружење јавних ревизора Пацифичких острва). About the Association of Pacific Islands Public Auditors.

5. УМЕСТО ЗАКЉУЧКА

Професионализација професије државних ревизора је, на крају XX и на почетку XXI века, одлучујући разлог за њено издвајање од других професија, њено незнатно приближавање слободним професијама, између осталог, и у доношењу етичког кодекса. Међутим, у квалитативном смислу постоје велике разлике у доношењу етичких кодекса између професије државних ревизора и слободних професија. Такође, у контексту већ истакнутог разликовања професија од слободних професија, потребно је нагласити да је оно наглашеније и присутније у земљама европско-континенталног правног подручја у односу на земље англосаксонског правног система.

За развој етичких норми државних ревизора у будућности, један од неопходних услова јесте да они са свим елементима индивидуалне независности и компетентности, поштења, објективности и непристрасности, по сили посебног закона о државној ревизији добију сопствено професионално удружење које ће донети етички кодекс. На тај начин би државни ревизори давали допринос учвршћивању положаја државне ревизије и деловања у остваривању јавног интереса. Будуће професионално удружење би преузело на себе функцију развоја етичког кодекса за државне ревизоре (упор. Андрић, 1995, 17).

Последњих десет година, ради подизања квалитета вршења државне ревизије, заговара се у међународним организацијама ВРИ,⁸⁹ националним ВРИ и научним и стручним истраживањима⁹⁰ успостављање у пракси ревизије етике у јавном сектору. У вези са тим постављају се питања: шта је етичка ревизија, зашто би ВРИ требало да је врше, који је њен циљ и која сврха, које су главне врсте и др. Етичка ревизија је поступак који се користи за процену неколико димензија етичког понашања ВРИ и

⁸⁹ Управни одбор EUROSAI основао је Радну групу за ревизију и етику (TFA&E). Радни план TFA&E је за 2012-2014 укључивао активности усмерене на идентификацију и упоређивање постојећих искустава ВРИ у ревизији питања везаних за етику, посебно прикупљање ревизорских извештаја и студија у вези са етиком и идентификовање одговарајућих смерница и методологија. Овај рад је развијен на основу анкете коју је покренуо TFA&E у децембру 2012., што је омогућило да се идентификују и даље истраже праксе ВРИ. Семинар на ову тему организовао је Европски ревизорски суд у септембру 2013. у Луксембургу, а одржана је и радионица у оквиру Конгреса младих EurosaI (IES). На овим догађајима промовисане су важне дискусије о томе зашто и како ревидирати питања у вези са етиком, а конкретни случајеви ревизије су представљени и истражени. TFA&E је идентификовала постојећа искуства ВРИ у ревизији етике и питања везаних за етику, дајући примере добре праксе, алата и приступа, као и могуће резултате и исходе таквих ревизија. Сврха је била да се мотивишу и подстакну ВРИ да врше ревизију етичких и/или питања везаних за етику, чинећи то чешћим циљем ревизије у ВРИ и, на тај начин, утирући пут за промовисање етичког понашања и развој оквира интегритета у јавним организацијама. *Auditing Ethic in the Public Sector, A general overview of SAI's practices*, EUROSAI, June 2014.

⁹⁰ Постоје радови и студије који промовишу значај етичке ревизије у јавном сектору, након што је у друштву истакнуто питање етике јавних службеника. Њихови аутори верују да ће се етичка ревизија легитимисати као годишња пракса претходних ревизија које су већ постојале у пракси (Setiawaty, A. & Ludigdo, U. & Baridwan, Z. & Adib, N. 2023, 207).

њеног особља. У том поступку се процењује колико добро или лоше је ВРИ усклађена са договореним мерилима етичких стандарда. Ова посебна врста ревизије бави се крајњом одговорношћу функционера, службеника и намештеника у организацији јавног сектора, односно да ли је њихово понашање на свим нивоима етичко. Зашто би ВРИ требало да врши ревизију етике? Етика, интегритет и транспарентност поступања функционера, државних ревизора, службеника и намештеника ВРИ постале су све већи фокус пажње најшире јавности. Скандали везани за корупцију, незаконитост или недостатак професионализма у вршењу професије оправдавају успостављање етичке ревизије и у пракси. Испоставља се да је етика обавезан део доброг управљања и рада организација јавног сектора, укључујући и ВРИ. На тај начин, етика и етички менаџмент се представљају као важне теме за ревизију. Циљ етичке ревизије је да „сагледа укупно етичко здравље“ субјеката јавног сектора, укључујући ВРИ или неког њеног дела. Она нема за предмет процену етичког понашања појединаца, нити откривање или истрагу кривичних дела, нпр. преваре или корупције, јер је она област специјалне или форензичке ревизије. Њена главна сврха је јачање управљања етиком и етичким понашањем у ВРИ и обезбеђење доброг управљања. Она може бити од користи ако постоје специфични проблеми или уочени ризици којима треба посветити пажњу. То могу бити проблеми у понашању, питања лидерства, системска питања, инциденти интегритета, итд. Ако ВРИ укључи етички приступ у поступак вршења ревизије над пословањем субјеката ревизије, она даље унапређује учинак јавног сектора, уједно промовишући да организације јавног сектора спроводе своје активности и постижу своје циљеве уз пуно поштовање етичких принципа. Ревизијска етика у вези са специфичним предметима може да се сматра као део главних врста ревизије у јавном сектору. Међутим, етичка ревизија се може вршити и у ВРИ у којој нису уочени проблеми и ризици. У погледу врста етичке ревизије, наводи се постојање три врсте: ревизије усклађености, ревизије културе и ревизије система.⁹¹

ЛИТЕРАТУРА

- Aleš, N. 2001. „Deontološki kodeksi pravniških poklicev – med moralo in pravom“, *Podjetje in delo*, Ljubljana, št. 6-7;
- Alsughayer, A. S. 2021. „Impact of Auditor Competence, Integrity, and Ethics on Audit Quality in Saudi Arabia“, *Open Journal of Accounting*, No. 10;
- Андрић, М. 2012. *Ревизија јавног сектора*, Суботица;
- Андрић, М. 1996. „Ревизија као професија, вештина и теорија“, *Књиговодство*, бр. 1-2;

⁹¹ Audit of Ethics in Public Sector Organisations, Guideline, EUROSAI, May 2017, p. 5-8.

Андрић, М. 1995. „Етика ревизора – правила и принципи у САД“, *Књиговодство*, бр. 1;

Audit of Ethics in Public Sector Organisations, Guideline, EUROSAI (2017).
Доступно на: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/working-groups/audit-ethics/DOCUMENTO-1_TFAE-Guidelines-to-audit-ethics_-EN.pdf (15.02.2025);

Auditing Ethich in the Public Sector, A general overview of SAI's practices, EUROSAI (2014).
Доступно на: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/materials/TFAE_paper-Auditing-Ethics-in-Public-Sector.pdf (30.01.2025);

Виторовић, Б. 1998. „Ревизија јавних расхода у светској теорији и пракси и потреба за њеним увођењем у СР Југославији“, *Рачуноводство* бр. 7-8;

Дабић, Љ. 2024. „Одговорност у области државне ревизије“, у Тематском зборнику радова *Динамика савременог правног поретка*, Универзитет у Приштини са привременим седиштем у Косовској Митровици – Правни факултет, Косовска Митровица;

Кнежић-Поповић, Д. & Дабић, Љ. 2009. *Слободне професије – правни аспекти*. Институт за упоредно право, монографија 164, Београд;

Леко, В. & Леко, Д. 2008. *Методологија државне ревизије јавних средстава*, Београд;

Лубарда, Б. 2012. *Радно право – Расправа о достојанству на раду и социјалном дијалогу*, Београд: Правни факултет Универзитета у Београду – Центар за издаваштво и информисање;

Лубарда, Б. 2009. „Кодекс професионалног и етичког понашања као извор (радног) права“, *Право и привреда*, бр. 5-8;

Правни лексикон, (1970). Београд;

Setiawaty, A. & Ludigdo, U. & Baridwan, Z. & Adiḡ, N. (2023). „The Need for Ethics Audit: Its Relevance and Importance in Government Organizations (Case Study of Indonesian Government)“, *The International Journal of Accounting and Business Societ*, Vol. 31, No. 3;

Сремчевић-Илић, С. 2015. *Кодекс професионалног и етичког понашања као извор радног права*, докторска дисертација, Правни факултет у Београду, Београд.
Доступно на: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://nardus.mpn.gov.rs/bitstream/handle/123456789/4204/Disertacija100.pdf?sequence=6&isAllowed=y> (29.01.2025);

Станојевић, Љ. & Видовић, З. 2014. *Ревизија јавног сектора*, Пословни биро д.о.о., Београд;

The Association of Pacific Islands Public Auditors - АРИПА. About the Association of Pacific Islands Public Auditors, <https://apipa2022.org/about> (5.02.2025);

Filipović, V. 1965. *Filozofijski rječnik*, Zagreb;

Ђорић, Д. 2020. „Стварање етичких кодекса“, Зборник радова *Услуге и права корисника*, Крагујевац;

Šporer, Ž. 1990. *Sociologija profesija – ogled o društvenoj uvjetovanosti profesionalizacije*, Zagreb;

Попис коришћених извора права и докумената

Закон о Државној ревизорској институцији, *Сл. гласник РС*, бр. 101/2005, 54/2007, 36/2010 и 44/2018 – др- закон;

Закон о раџунском судишћу, *Урадни лист РС*, шт. 11/2001. и 109/2012-неслужбени пречишћени текст. Доступно на: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO2550> (6.03.2025);

Act No. 166. (1993), Concerning the Supreme Audit Office - The Czech of Republic, of 20 May 1993 (as amended under Acts Nos: 331/1993, 117/1994, 224/1994, 58/1995, 236/1995, 296/1995, 148/1998, 132/2000, 220/2000, 442/2000, 239/2001, 127/2002, 282/2002, 179/2005, 413/2005, 23/2006, 342/2006, 227/2009, 465/2011, 239/2012, 255/2012, 78/2015, 302/2016, 325/2017, 46/2020, 417/2024 and 448/2024 Coll.). Доступно на: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.nku.cz/assets/publications-documents/basic-documents/act-no-166-1993_en.pdf (6.03.2025);

Law on National Audit Office Republic of Lithuania, 30 May 1995 No I-907 (As last amended on 25 May 2023 – No XIV-2001). Доступно на: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/2c38ee70f8bd11eea63cf21c12b4657?jfwid=4n8eowqjx> (7.03.2025);

Закон за Сметната палата (Обн., ДВ, бр. 12 от 13.02.2015 г., изм., бр. 98 от 9.12.2016 г., в сила от 1.01.2017 г., бр. 96 от 1.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., бр. 99 от 12.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., доп., бр. 103 от 28.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., изм., бр. 7 от 19.01.2018 г., бр. 84 от 6.10.2023 г., в сила от 6.10.2023 г., изм. и доп., бр. 29 от 2.04.2024 г.). Доступно на: <https://www.bulnao.government.bg/bg/za-nas/pravna-ramka/zakon-za-smetnata-palata/> (22.02.2025);

Закон о ревизији институција Босне и Херцеговине, *Службени гласник Бих*, бр. 12/06. Доступно на: <https://www.revizija.gov.ba/Content/Read/zakoni-o-reviziji?lang=sr&lang=sr> (7.03.2025);

Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске, *Сл. гласник РС*, бр. 98/2005;

Act LXVI of 2011 on the State Audit Office of Hungary, Effective: 1 July 2011 –
31 December 2011. Доступно на: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.asz.hu/files/SAO_Act.pdf
(7.03.2025);

Федерални закон о Счетној палати Руској Федерацији, (в ред. Федералних закона од 07.05.2013 N 102-ФЗ, од 23.07.2013 N 251-ФЗ, од 28.12.2013 N 396-ФЗ, од 12.03.2014 N 29-ФЗ, од 04.11.2014 N 341-ФЗ, од 05.10.2015 N 285-ФЗ, од 27.10.2015 N 291-ФЗ, од 03.07.2016 N 236-ФЗ, од 28.12.2016 N 505-ФЗ, од 07.02.2017 N 11-ФЗ, од 29.05.2019 N 106-ФЗ, од 30.04.2021 N 116-ФЗ, од 18.12.2022 N 514-ФЗ, од 28.12.2022 N 569-ФЗ, од 10.07.2023 N 286-ФЗ). Доступно на: <https://www.ksp.novosibirsk.ru/pravovaya-osnova/federalnoe-zakonodatelstvo/> (7.03.2025);

Закон о државној ревизији, *Narodne novine*, бр. 70/1993, 48/1995, 105/1999, 36/2001, 44/2001 и 77/2004;

Закон о изменама и допунама Закона о Државној ревизији, *Narodne novine*, бр. 105/1999;

Закон о Државном уреду за ревизију, *Narodne novine*, бр. 25/2019;

Закон о Државној ревизорској институцији Црне Горе, *Сл. лист РЦГ*, бр. 28/2004, 27/2006 и 78/2006 и *Сл. лист Црне Горе*, бр. 17/2007, 31/2014 и 070/2017;

Закон за државна ревизија, *Сл. весник на Република Македонија*, бр. 66/2010, 145/2010, 12/2014 и 43/2014, 154/15, 192/15, 27/2016. и 83/2018) и *Сл. весник на Република Северна Македонија*, бр. 122/2021);

Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у Државној ревизорској институцији (30.04.2009), *Сл. гласник РС*, бр. 44/2009;

Етички кодекс Државне ревизорске институције (25.11.2021), „Сл. гласник РС“, бр. 117/2021;

Kodeks etike Računskoga sodišča Republike Slovenije (9.12.2014), Доступно на: https://www.rs-rs.si/fileadmin/user_upload/Datoteke/Dokumenti_staticne_strani/Pravilniki/Kodeks_december2014.pdf 30.01.2025);

Етичен кодекс на Сметната палата (31.05.2018). Доступно на: <https://www.bulnao.government.bg/bg/za-nas/pravna-ramka/vtreshni-aktove/> (22.02.2025);

Етички кодекс Државног уреда за ревизију (9.12.2020). Доступно на: <https://www.ревизија.хр/етика/етика-у-уреду/етицки-кодекс-државног-уреда-за-ревизију/1415> (05.01.2024);

Етички кодекс Државног уреда за ревизију (7.10.2024). Доступно на: [Етички%20кодекс%20Државног%20уреда%20за%20ревизију%20\(29.%2010.%202024.\)%20\(2\).pdf](https://www.Етички%20кодекс%20Државног%20уреда%20за%20ревизију%20(29.%2010.%202024.)%20(2).pdf) (30.01.2025);

Кодекс за деловна етика и однесување на вработните во Државниот завод за ревизија (8.11.2006). Доступно на: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.asz.hu/files/SAO_Act.pdf

extension://efaidnbmnnnibpcajpcgglefindmkaj/https://dzt.mk/Uploads/Kodeks%20za%20d elovna%20etika%20i%20odnesuvanje.pdf (6.2.2025);

Кодекс на етика на Државниот завод за ревизија (03.10.2022). Доступно на: https://dzt.mk/sites/default/files/2023-06/8.%20Kodeks%20na%20etika_MAK_11.pdf (6.2.2025);

Етички кодекс Уреда за ревизију институција Босне и Херцеговине (октобар 2019.). Доступно на: [хтпс://www.revizija.gov.ba/data/Датотеке/Мигриране%20датотеке/Ети%Ц4%8Дки%20кодекс/Етики_кодекс-бос.пдф](https://www.revizija.gov.ba/data/Датотеке/Мигриране%20датотеке/Ети%Ц4%8Дки%20кодекс/Етики_кодекс-бос.пдф) (30.01.2025);

Кодекс понашања запослених у Главној служби за ревизију јавног сектора Републике Српске (април 2014). Доступно на: https://gsr-rs.org/wp-content/uploads/2022/11/Kodeks_ponasanja_srb.pdf (30.01.2025);

Етички кодекс за државне ревизоре и друге запослене у Државној ревизорској институцији Црне Горе (29.12.2022), *Сл. лист Црне Горе*, бр. 12/2023. Доступно на: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgglefindmkaj/https://www.dri.co.me/storage/images/gallery/dokumenta/pravilnici/Eticki%20kodeks%20za%20Drzavne%20revizore%20i%20druge%20zaposlene%20u%20Drzavnoj%20revizorskoj%20instituciji.pdf> (8.2.2025);

Code of Ethics and Auditing Standards, Basic Principles in Government Auditing. Доступно на: http://www.aud.gov.hk/pdf_e/intcode.pdf (7.03.2025);

New Code of Ethics Adopted. Доступно на: <https://intosaijournal.org/journal-entry/new-code-of-ethics-adopted/> (08.01.2025);

Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Foreword. Доступно на: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgglefindmkaj/https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/LimaDeclaration.pdf> (30.01.2025);

ISSAI 130 Code of Ethics, INTOSAI, 2019. Доступно на: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgglefindmkaj/https://www.intosai.org/fileadmin/download s/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_130/ISSAI_130_EN.pdf (21.02.2025);

About EUROSAI. Доступно на: <https://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/> (10.03.2025);

Association of Authorised Public Accountants – AAPA. Association of Authorised Public Accountants. Доступно на: https://en.wikipedia.org/wiki/Association_of_Authorised_Public_Accountants (7.03.2025);

The Association of Pacific Islands Public Auditors - APIPA. About the Association of Pacific Islands Public Auditors, <https://apipa2022.org/about> (7.03.2025).

Ljubiša DABIĆ, Ph.D

Full professor (Retired), University of Belgrade, Faculty of Economics, Republic of Serbia,
ljadic@ekof.bg.ac.rs, ORCID: 0009-0005-5381-597X.

ANNEX FOR THE STUDY OF ETHICAL CODES IN THE FIELD OF STATE AUDIT

Summary

The paper discusses codes of ethics in the field of state audit, both international ones adopted by the international professional organization of supreme audit institutions (Code of Ethics for Supreme Audit Institutions - INTOSAI), and national ones adopted by the national supreme audit institutions of the surveyed countries. The subject of analysis is, with more or less detail, the relevant legal issues of national codes of ethics: name, legal basis and competent authority/organization for their adoption, their content and legal nature, their legal effect, publication and significance, as well as their relationship in the context of the institute of responsibility. The aim of the paper is to explore the complexity, intricacy, and specificities of national ethical codes in the field of state audit, and its purpose is to supplement the domestic literature in researching this important issue for state audit.

Key words: code of ethics, state audit, state (public) auditors, supreme audit institutions, profession.