

Дејан Гојков³, Бојан Обрић⁴

ПРОФЕСИОНАЛНИ СТАНДАРДИ И ЕТИЧКИ КОДЕКС ДРЖАВНЕ РЕВИЗИЈЕ

UDK: 006.83:657.6(497.11)
657-05:174]:164.04

Прегледни рад

Резиме

Услед нужног постојања различитих врста ревизије развила се и државна ревизија, па се отуда у стручној и научној литератури јавља већи број дефиниција за њу. У Републици Србији ревизија је дефинисана законским актима чиме је усмерена и сама њена активност на ревизију јавних расхода, јавних предузећа и буџетских институција, односно ревизију финансијских извештаја јавних предузећа и установа.

Постоји консензус између домаћих и страних аутора око постојања више врста ревизије. Они су сагласни, да постоји више подела ревизије, зависно од критеријума класификације.

Кључне речи: државна ревизија, стандарди, квалитет, етички кодекс.

Увод

Глобално тржишно пословање и концентрација капитала условиле су нужност примене јединствене

³ Angestellt, Lead Supply Chain, E.ON SE, Essen, Republic of Germany, dejan.gojkov@gmail.com

⁴ Универзитет за пословне студије Бања Лука, Republika Bosna i Hercegovina email: bojan.obric@gmail.com

методологије у приказивању резултата пословања, како у приватном тако и у јавном сектору. С тим у вези јавила се потреба да се на глобалном плану стандардизују и устроје процедуре и начини приказивања информација о стању и успешности пословања ентитета јавног сектора. У складу са тим на другој страни нужно је било успоставити модалитете давања мишљења на исправност овако приказаних извештаја тако да су настали и стандарди у домену ревизије јавног сектора и етички стандарди.

Методолошки гледано у раду се коришћењем упоредно-правне и дескриптивне методе приказују елементи међународних стандарда државне ревизије и етике с циљем сагледавања домета ових стандарда и континуиране потребе за њиховом надградњом.

Све чешће промене у пословању, појава нових начина плаћања, промета новца и капитала није заобишла ни јавни сектор, условљавајући потребу да се овакви начини пословних промена приказују у пословних извештајима, чиме се ствара подлога за употпуњавање и надградњу до сада донетих стандарда и процедура на глобалном плану.

Почетак стандардизације у домену државне ревизије везује се за Лимску декларацију која даје утемељење добре праксе ревизије у домену јавног сектора. Да би се касније развио читав низ организација и стандарда, чиме се настојало усмерити пословање и финансијско извештавање пре свега земаља у транзицији, а наравно и држава са крупном капиталистичком производњом.

1. Положај и улога нормативног уређења државне ревизије

Окружење у којем ентитети јавног сектора функционишу и исказују своје пословање финансијским извештајима, подложно је сталној промени, као и пратећи закони које те области регулишу. Ове промене морају бити континуирано праћене од стране ревизора. [1] Улогу спољњег ревизора у јавном сектору обављају националне ревизорске институције, као и спољни комерцијални ревизори. Обе ревизије раде у истом окружењу, само је разлика у правном основу, професионалним и процедуралним поступцима ревизије. [3] Комерцијални ревизори обављају ревизију на бази Међународних стандарда ревизије, као и методолошких упуштава која свака ревизорска фирма „креира за себе“. [2]

Супротно томе, државни ревизори функционишу у стандардизованим условима који су подређени захтевима законодавне и извршне власти. Закон о Државној ревизорској институцији (у даљем тексту: Закон) веома детаљно одређује обим и ревизорске процедуре, као и законска облашћења државног ревизора и ревидирани институције и њених представника. [10, 22] Поред тога, државни ревизори се у свом раду ослањају на међународне стандарде ревизије [5]. Сва ова акта чине једну целину са одређеном хијерархијском везом како је приказано на слици 1.



Слика 1: Законско и нормативно уређење државне ревизије

Правне и стручне основе за обављање државне ревизије у Републици Србији одређене су законском и професионалном регулативом (Закон о ДРИ, правилници, Пословник ДРИ, стандарди, кодекси, смернице, приручници, мишљења, упутства и остала акта).

2. Међународни стандарди државне ревизије – intosai стандарди

Током вишедеценијског искуства у вршењу државне ревизије, врховне ревизорске институције (ВРИ) су се сусретале са различитим проблемима који су у принципу заједнички, што је довело до развијања оквира који ће бити прихватљив у свим земљама. На Куби је 1953. Основана Међународна организација

врховних ревизорских институција (INTOSAI - The International Organization of Supreme Audit Institutions) која данас функционише као невладина организација са посебним консултативним статусом при Економском и социјалном савету Уједињених нација (ECOSOC). INTOSAI је 1984. основала Комитет за стандарде ревизије, који је предложио INTOSAI стандарде ревизије 1987. године, а који су усвојени на конгресу у Вашингтону 1992. године, а допуњени су 1995. године на конгресу у Каиру. [14] Државна ревизорска институција Србије је пуноправна чланица INTOSAI од новембра 2008. године.

INTOSAI је подељен на регионалном принципу због лакшег рада како је приказано на следећој слици.



Слика 2: Регионална организација INTOSAI

У Агенди за одрживи развој 2030, коју су усвојиле све државе чланице Уједињених нација 2015. године, а које се садрже заједнички план за мир и просперитет за Људе и планету, сада и у будућности, INTOSAI има важну улогу за реализацију циља број 16: Мир, правда и јаке институције. [13]

INTOSAI стандарди (ISSAI - The International Standards of Supreme Audit Institutions) представљају

„ауторитативна саопштења“ којима се дају упутства о основним принципима професионалног и личног понашања које ревизор треба да примени при планирању, извршењу и извештавању. [11] Они представљају збирку прихваћених и применљивих пракси у домену екстерне ревизије широм света. [5] INTOSAI стандарди су подељени у четири дела, и то:

- I. Основни постулати,
- II. Општи стандарди,
- III. Стандарди извођења,
- IV. Стандарди извештавања.

Табела 1: INTOSAI стандарди

Основни постулати			
Примењивост са стандардима		Доследност стандарда	
Непристрасна понуда		Интерне контроле	
Јавна одговорност		Пристап подацима	
Одговорност менаџмента		Подручја ревизије	
Објављивање стандарда		Унапређење техника ревизије	
		Конфликт интереса	
Општи стандарди	Стандарди извођења	Стандарди извештавања	
Независност	Планирање	Форма	Садржај
Оспособљеност	Супервизија и надзор	Наслов	Комплетност
Дужна пажња	Интерна контрола	Датум	Предмет
Остали општи стандарди	Усаглашеност са законима и прописима	Потпис	Законска основа
	Ревизијски доказ анализа извештаја		Усклађеност с стандардима

			Усклађеност са законима и прописима
			Правовременост

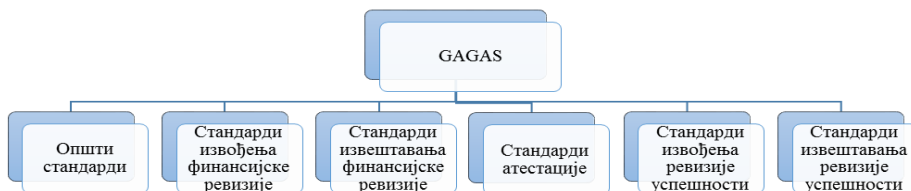
Izvor: autorski pregled

Основни постулати државне ревизије представљају скуп правила и принципа који доприносе развијању ревизорских стандарда, и које користе ревизори у формирању својих мишљења и извештаја. [7]

3. Регионални стандарди државне ревизије

Стандарди ревизије јавног сектора најпре су развијени и примењени у Америци, а општеприхваћени стандарди државне ревизије у Америци су познати и под именом „GAGAS“ или „жута књига“ и њих користе државни ревизори ради обезбеђивања компетентности, интегритета и објективности у планирању и обављању њиховог посла, тј. за ревизију и проверу државних ентитета. [6]

Постоје бројне уредбе и друга документа која помажу ревизору да обави ревизију у складу са GAGAS стандардима.[3]



Слика 3: Хијерархијски преглед GAGAS стандарда [9]

На Х EUROSAI конгресу који је одржан у Истанбулу 22–25. маја 2017. године усвојена је „Истанбулска декларација“. [20] На овом конгресу су разматрана питања од највеће важности за државну ревизију и донети су закључци који су имплементирани у декларацију. [14] Одлучено је да EUROSAI као једна од најважнијих регионалних институција INTOSAI мора да настави са својим радом, да су ISSAI стандарди користан водич за ВРИ у обављању ревизије и да је потребно делити знање и искуство како међу чланицама EUROSAI тако и са другим регионалним организацијама.

Закључак

Нормативно-правна регулатива којом се поред националног на глобалном нивоу регулише рад државне ревизије (ревизије јавних расхода) усмерена је на Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор и Међународне стандарде ревизије које је донела и објавила Међународна федерација рачуновођа, Општеприхваћени стандарди за државну ревизију (GAGAS стандарди) које је донела америчка Канцеларија за опште рачуноводство и Стандарди Међународне организације врховних ревизорских институција (ISSAI стандарди, или тзв. INTOSAI стандарди).

Коришћењем методе дескрипције у раду је дат приказ ИССАИ и ГАГАС стандарда, при чему се упоредно-правном методом дошли до закључка постојања велике сличности између њих. Међутим, за израду квалитетних извештаја о државној ревизији неопходно је познавање и једних и других стандарда. Потребно је нагласити неопходност познавања GAGAS стандарда јер

су они развијенији и више употребљавани у нашем окружењу. Нарочито јер се и наше рачуноводство и ревизија поред континенталог права, све више окрећу према англосаксонском моделу, чији су GAGAS стандарди органски део, јер се у свом раду ослањају на прецеденте.

Међународни стандарди ревизије који се користе у комерцијалној ревизији примењују се и на област државне ревизије прилагођавајући се начину и поступцима усаглашености готовинске и обрачунске основице по којима се приказу пословни резултати ентитета јавног сектора.

Литература

- [1] Андрић, М., Ревизија јавног сектора, „Пролетер“, А. Д. Бечеј, Суботица 2012.
- [2] Čipek, K., & Ljutić, I. B. (2021). The influence of digitalization on tax audit. *Oditor*, 7(1), 37-69.
<https://doi.org/10.5937/Oditor2101037C>
- [3] Dabić, L. (2018). Establishing a new scientific discipline: The law audit of the public sector. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*, 66(3), 88-107.
<https://doi.org/10.5937/AnaliPFB1803088D>
- [4] Kostić, R. (2020). Audit of achieving the objectives of budget programs. *Održivi razvoj*, 2(1), 41-52.
<https://doi.org/10.5937/OdrRaz2001041K>
- [5] Kozić, M., „Public Finances as Integral Part of Financial Law“, *System of Financial Law: General part* (ed. P. Mrkývka), Masaryk University, Brno 2015.
- [6] Krasić, Š., Žager, L., (red.), *Državna revizija*, Masmedia d.o.o., Zagreb, 2009.
- [7] Krnić, N., Stojmenović, G., & Kukolj, S. (2023). The role and significance of audit sampling in the modern

- enterprise. Oditor, 9(1), 1-16.
<https://doi.org/10.5937/Oditor2301001K>
- [8] Леко, В. (ур.), Врховна државна ревизија јавних средстава, Београд, 2008.
- [9] Леко, В., Леко, Д., Методологија државне ревизије јавних средстава, Економски институт, Београд 2008.
- [10] Мајсторовић, А., Тасић, С., Јовићевић, П., (2020). Усмерења за моделирање система интерне буџетске ревизије. Акционарство, 26(1), 49–63.
[http://www.ipn.org.rs/uploads/35271/documents/akcionarstvo_slozeno_2020_\(1\).pdf](http://www.ipn.org.rs/uploads/35271/documents/akcionarstvo_slozeno_2020_(1).pdf)
- [11] Милановић, Н., (2022). Веза интерних контрола и ревизије у јавном сектору. Финансијски саветник, 27(1), 65–75.
- [12] Милојевић Д., (2011), Финансијска ревизија и контрола, Београдска послована школа, Београд.
- [13] OECD, „Developing effective working relationships between supreme audit institutions and parliaments“, SIGMA Papers 54/2018.
- [14] Shafiee Moghadam, S., Ghorbani, A., & Forouzesh, R. (2021). Review and Analysis of INTOSAI Standards for Good Governance. International Journal of Political Science, 11(3), 63-76.
- [15] Stanković, B., Damnjanović, R., & Popović, M. (2018). Forms of public expenditure supervision. Oditor, 4(3), 96-109. <https://doi.org/10.5937/Oditor1803097S>
- [16] Stanojević, L. (2016). Between paradigm and theory: The rise and fall of the auditing profession. Revizor, 19(76), 63-65.
- [17] Станојевић, С., Милуновић, М. М., (2020). Окончање поступка државне ревизије. Акционарство, 26 (1), 35–48.
[http://www.ipn.org.rs/uploads/35271/documents/akcionarstvo_slozeno_2020_\(1\).pdf](http://www.ipn.org.rs/uploads/35271/documents/akcionarstvo_slozeno_2020_(1).pdf)

- [18] Stephenson, P. J. (2017). Norms, legitimacy and institutional independence: the active role of the European Court of Auditors in setting international standards. *Journal of Contemporary European Research*, 13(2).
- [19] Stephenson, P. J. (2017). Norms, legitimacy and institutional independence: the active role of the European Court of Auditors in setting international standards. *Journal of Contemporary European Research*, 13(2).
- [20] Васић, З., (2022). Правна анализа значаја пореске контроле за буџет. *Ревија права јавног сектора*, 1(1), 7–26.
[http://www.revijaprava.in.rs/uploads/37551/documents/CA_SOPIS_BROJ_1_2022_\(1\).pdf](http://www.revijaprava.in.rs/uploads/37551/documents/CA_SOPIS_BROJ_1_2022_(1).pdf)
- [21] Wilkins, P., & Boyle, R. (2011). Standards and quality. *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 147-74.
- [22] Законом о Државној ревизорској институцији ("Сл. гласник РС", бр. 101/2005, 54/2007, 36/2010 и 44/2018 - др. закон)

Dejan Gojkov, Bojan Obrić

PROFESSIONAL STANDARDS AND CODE OF ETHICS OF STATE AUDITING

Abstract

Due to the necessary existence of different types of audit, state audit has also developed, which is why a large number of definitions for it appear in professional and scientific literature. In the Republic of Serbia, audit is defined by legal acts, which directs its activity to the audit of public

expenditures, public enterprises and budget institutions, i.e. the audit of financial statements of public enterprises and institutions.

There is a consensus among domestic and foreign authors about the existence of several types of audit. They agree that there are several divisions of audit, depending on the classification criteria. This paper covers the specifics of state audit based on the normative regulations of the International Standards on Auditing, as well as the ethical standards that state auditors must adhere to.

Key words: objects of law, state, subjects of law.

Datum prijema (Date received): 04.09.2024.

Datum prihvatanja (Date accepted): 18.10.2024.