



# KAKO PRIMENITI ISSAI 30 (INTOSAI ETIČKI KODEKS)

*Vodič za  
Vrhovne  
revizorske  
institucije*

[www.eurosai-tfae.tcontas.pt](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt)

# Uvod

Cilj rada vrhovnih revizorskih institucija je da se promoviše dobra uprava u javnom sektoru, time doprinoseći većem stepenu poverenja zainteresovanih strana.

Da bi se vlada i organi javne uprave smatrali odgovornim za pravilno korišćenje javnih resursa, Vrhovna revizorska institucija (VRI) mora da sprovodi sve aktivnosti u skladu sa osnovnim principima nezavisnosti, transparentnosti, etike, kvaliteta i odgovornosti. Nezavisna i profesionalna VRI radi u skladu sa principima koje očekuje da vidi da i subjekat revizije primenjuje, ali ona je ta koja daje primer.

U tom kontekstu, osnaživanje etičkog okvira VRI je izuzetno važan za njih da bi svoje uloge realizovale na efikasan način. Ovo je sve predloženo u glavnim INTOSAI principi, a i standardima, u ISSAI 12. Sada je to sve jasno naznačeno u skoro revidiranim ISSAI 30 koje je INCOSAI usvojim u Abu Dabiju 2016. godine. Sprovedenje revidiranih INTOSAI Etičkog kodeksa sada predstavlja značajan izazov a VRI.

EUROSAI je osnovala **Radnu grupu za reviziju i etiku (TFA&E)** kao instrument da, među drugim aspektima, podrže evropske VRI u promovisanju značaja etičkog ponašanja.

U periodu od 2012-2014. godine, u ovoj konkretnoj oblasti, Radna grupa je sprovedla anketu u VRI o njihovim praksama koje se odnose na upravljanje etičkim pitanjima, analizu tih praksi u odnosu na standarde i OECD preporuke i objavljen dokument **"Podržavanje VRI u jačanju etičke infrastrukture" - I i II deo**. Tokom 2014-2017. godine, radi sprovođenja cilja "Promovisanje etičkih standarda kao stuba vrhovnih revizorskih institucija", TFA&E je učestvovala aktivno u revidiranju ISSAI 30 i sada predložava ovaj dokument, koji ima za cilj da bude vodič za VRI o načinu sprovođenja revidiranog Etičkog kodeksa INTOSAI.

Vodič uključuje i objedinjava informacije sadržane u prethodnim TFA&E dokumentima, u svetlu izmenjenih ISSAI 30 i kroz prizmu potreba VRI, kao što je predloženo u komentarima na nacrt izlaganja. Osmišljen je kao otvoren dokument koji se u budućnosti može obogatiti VRI idejama, iskustvima i naučenim lekcijama koje stižu dok primenjuju izmenjene standarde.

Radna grupa očekuje da ovde predložene informacije budu od koristi i u interesu VRI, naročito kada ako se uzmu u obzir u kontekstu jačanja njihovih etičkih okvira i upravljačkih sposobnosti.

Duboko se zahvaljujem svim članovima Radne grupe na njihovim velikodušnim doprinosima u obogaćivanju ovog dokumenta, a posebno se zahvaljujem Evropskom revizorskom sudu na koordinisanju projekta.

Pružajući ovaj Vodič vrhovnim revizorskim institucijama, mi verujemo da TFA&E teži da bude korisna i inovativna. Nadamo se da će ovaj dokument pružiti dodatnu vrednost VRI i njihovim rukovodstvima i zaposlenima, i samim tim i građanima kojima oni služe.

Maj 2017. g.



Vítor Caldeira

Predsedavajući EUROSAI Radne grupe za reviziju i etiku,  
Predsednik računarskog suda (Portugal)



# Sadržaj

Uvod

Deo A: Pristup sprovođenju etičkog kontrolnog sistema

Deo B: Alternative i dobre prakse za sprovođenje komponenti etičkog kontrolnog sistema

- **Etički kodeks**
- **Liderstvo**
- **Etički vodič**
  - Povećanje stepena sveti i obuke o etici
  - Savetovanje
  - Etičke dileme
- **Upravljanje etikom**
  - Upravljanje ljudskim resursima Zapošljavanje
  - Upravljanje ljudskim resursima Stručno usavršavanje
  - Uravnotežavanje poverljivosti i transparentnosti
- **Etički nadzor i kontrola**
  - Sukob interesa
  - Politike za rotiranje
  - Politička neutralnost
  - Pokloni i gostoprimstvo
  - Politike o uzbunjivačima
  - Alati za etički nadzor

Prilog 1: Upućivanje na dobru praksu

Prilog 2: Etičko rukovodstvo: uspostavljanja stava za delovanje

Prilog 3: Primeri etičkih dilema: šta bi trebalo da radimo?

Prilog 4: Model za rešavanje etičkih dilema

Prilog 5: Primeri sukoba interesa

Prilog 6: Kontrolne liste za poklone i gostoprimstvo



Davanje primera

Etičke vrednosti

Institucionalne  
perspektive

## UVOD

Od VRI se zahteva da moraju da unaprede živote svojih građana. Da bi mogle to da urade, one treba da deluju kao primer institucija i da svojim delima daju primer svima. One treba da poštuju osnovne principe koji se odnose na etičku, poput osiguravanje odgovarajućeg nivoa transparentnosti i odgovornosti, da obezbeđuju dobru upravu i poštuju INTOSAI Etički kodeks<sup>1</sup>.

INTOSAI Etički kodeks (ISSAI 30) pružaju VRI i njihovim zaposlenima set vrednosti i principa na osnovu koji će oni bazirati etičko ponašanje. Odluke VRI i VRI zaposlenih bi trebalo da se zasnivaju na 5 osnovnih etičkih vrednosti:

**Integritet:** Da deluju pošteno, pouzdano, u dobroj volji i u javnom interesu;

**Nezavisnost i objektivnost:** Da ne budu pod stegom okolnosti ili uticaja koji su kompromitujućeg karaktera, ili koji se mogu smatrati kompromitujućim, profesionalno rasuđivanje, i da deluju nepristrasno i nezavisno;

**Kompetencija:** Da steknu i održavaju znanje i veštine koje odgovaraju njegovoj/njenoj ulozi, i da deluju u skladu sa primenljivim standardima, i uz dužnu brigu;

**Profesionalno ponašanje:** Da poštuju pozitivne zakone, propise i konvencije, i da izbegavaju ono ponašanje koje može diskreditovati VRI;

**Poverljivost i transparentnost:** Da pravilno štite informacije, ukazujući sa potrebom za otvorenošću u radu i odgovornošću.

ISSAI 30, koji su revidirani tokom 2016. godine, od VRI zahtevaju da uvedu novi etički pristup:

- Kodeks sada ima *institucionalnu* perspektivu: Namenjen je ne samo revizorima, već svima koji rade za ili u ime VRI; to obuhvata sve kategorije zaposlenih i sve rukovodioce.
- Etički kodeks se konkretno bavi *odgovornostima* VRI Promovišući i osiguravajući etičko ponašanje i etičke vrednosti.
- Treba ga primenjivati u svim postojećim modelima VRI - zakonodavnog (parlamentarnom), pravosudnom (sud), ili u svim drugim modelima (npr. hibrid), bez obzira da li je na čelu VRI jedno lice ili telo koje donosi odluke (npr. savet ili sudije)<sup>3</sup>.
- On pravi razliku između zahteva, koje VRI i zaposleni moraju da

<sup>1</sup> ISSAI-12

<sup>2</sup> ISSAI-30, 9

<sup>3</sup> SAI-PMF, 3.3

## Opšte odgovornosti VRI

## Praktične smernice

## Reference, primeri i alati

poštuju, i *primene vodiča*, koji je namenjen kao savet za sprovođenje

ISSAI 30 uspostavlja *Opšte odgovornosti VRI* za sprovođenje etičkih standarda u okviru njihovih institucijan<sup>4</sup>. Odgovornosti su:

- Usvajanje i sprovođenje etičkog kodeksa i njihovo objavljivanje
- Isticanje značaja etičkih vrednosti i promovisanje etičke kulture
- Uspostavljanje stava na vrhu (tona sa vrha) kroz aktivnosti i primere VRI rukovodstva
- Zahtevanje angažovanja zaposlenih i eksterno angažovanih lica da se ponašaju u skladu sa etičkim vrednostima i pružanje smernica i podrške zaposlenima i angažovanim licima
- **Sprovođenje sistema etičke kontrole**
- Rešavanje sukoba između etičkih zahteva

Ovaj dokument ima nameru da pruži praktične smernice VRI za sprovođenje ISSAI 30, uključujući neke praktične alate koje one mogu da koriste.

**Deo A** predlaže pristup za sprovođenje sistema etičke kontrole.

**Deo B** identifikuje osnovna etička pitanja sa kojima se VRI uglavnom suočava u vezi sa komponentama sistema etičke kontrole i usredsređuje se na konkretne alternative i dobre prakse koji su dostupne za njihovo korišćenje; ovaj deo nije sveobuhvatan i mora se redovno dopunjavati i ažurirati u skladu sa VRI praktičnim iskustvom pri sprovođenju ISSAI 30.

**Prilog -1** navodi primere dobre prakse koje su identifikovane u različitim oblastima

**Prilog -2** navodi značajne stavove i inicijative etičkog rukovodstva

**Prilog-3** navodi etičke dileme sa kojima se zaposleni mogu suočiti i o njima će ovde biti reči

**Prilog -4** predočava model odluke koji može da pomogne pojedincima da reše etičke dileme

**Prilog-5** navodi primere sukoba interesa

**Prilog-6** predočava kontrolnu listu za samo-procenu i odnosi se na poklone i gostoprimstvo

---

<sup>4</sup> ISSAI-30, 12



## DEO A: PRISTUP SPROVOĐENJU ETIČKOG KONTROLNOG SISTEMA

Jedan od osnovnih zahteva ISSAI 30 za **VRI** jeste da bi promovisali i poštovali etičke vrednosti, one **treba da uvedu sistema etičke kontrole**.

Sistem etičke kontrole je sistem koji uključuje odgovarajuće specifične strategije, politike i procedure koje daju smernice, upravljaju i kontrolišu etičko ponašanje.

Ovaj zahtev prepoznaje da je u cilju postizanja promene u ponašanju i izgradnji kulture integriteta potrebno da postoje stalni i ad hoc naponi i potreban je sveobuhvatni pristup koji kombinuje nekoliko alata i meta, upravljačke procese i aktere integriteta u okviru jednog koherentnog sistema. Uspostavlja organizacione politike o integritetu predstavlja moćan mehanizam kojim se uspostavlja koherentan sistema i istovremeno njime se vidno izražava kultura integriteta (u okviru koje se vreme i resursi koriste za postavljanje etičkih vrednosti kao prioritet) i jedan od važnih doprinosa etičkom ponašanju.

Ova vrsta sistema se može odvojeno izgraditi ili se može obuhvatiti opštim VRI sistemom interne kontrole. I na kraju, njime se moraju rešiti tri glavna zahteva:

- treba da obuhvati konkretne strategije, politike i procedure koje se primenjuju na etičke vrednosti
- Njime se mora rešiti glavne komponente: vodič, rukovođenje i praćenja
- Trebalo bi da bude uvreženo u način upravljanja VRI.

### Osnovne komponente sistema etičke kontrole <sup>5</sup>6:

- **Etički kodeks**
- **Rukovodstvo i stav (ton) sa vrha**
- **Etički vodič**
- **Upravljanje etikom**
- **Etički nadzor**

Etički **vodič** predočava izjave o vrednostima i standardima ponašanja, poput, etičkog kodeksa, velike posvećenost rukovodstva

---

<sup>5</sup>ISSAI-30, 13.

<sup>6</sup>ISSAI-30,14

i profesionalne aktivnosti socijalizacije kao što su obrazovanje, obuka i savetovanje.

Etičko **upravljanje** obuhvata politike i prakse koje stvaraju uslove kojima se osigurava pravičan i nepristrasan odabir, promovisanje i nadoknadu i i doprinosi društvenom poštovanju.

Etički **nadzor i kontrola** se osiguravaju kroz efektivan zakonodavni okvir kojim se uspostavljaju osnovni standardi ponašanja, efektivni mehanizmi za odgovornost, poput internih kontrola i revizije javne uprave, sprovođenje procedura i mehanizama za transparentnost kojima se omogućava pristup javnim informacijama, omogućavajući pristup i detaljnu analizu građanima.

Dokument TFA&E "**Podržavanje VRI u jačanju etičke infrastrukture**" – I i II deo i Deo B i Priloga ovih smernica daje nekoliko primera politika i praksi koje VRI mogu da usvoje u vezi sa svakom od ovih komponenti.

Sada bismo želeli da identifikujemo neke ključne principe koje VRI treba da uzmu u obzir pri koncipiranju svojih sistem etičke kontrole.

Pri uspostavljanju sistem etičke kontrole, **VRI mora da uzme u obzir**, pre svega, **kulturni i pravni i društveni sistem**<sup>7</sup>.

Postoje različite definicije i pristupu etici u zavisnosti od moralnih vrednosti i pravnih okvira. Polazna tačka za izradu etičkog okvira je **jasno i zajedničko razumevanje etike u okviru VRI**. Ovo znači da VRI treba da stavi etiku u svoj sopstveni kontekst, uzimajući u obzir kulturne prakse i nacionalne propise, što se razlikuje od zemlje do zemlje. Kontekstualni pristup će morati da obuhvati o samo VRI okruženje, misiju i viziju, kao i upućivanje na pravni okvir i revizijske standarde.

Posebna pažnja se treba posvetiti uspostavljanju **jasne razlike između etičkih i zakonskih obaveza**, jer će ovo imati uticaj na pristup koji treba da se poštuje u primeni etičkog ponašanja (normativa, priručnika, smernica, uredbi, itd.).

Izuzetno je važno da **se identifikuju uključene rizike** sa potencijalnim propustima u sistemu etičke kontrole, kao i neophodne mere koje treba da se preduzmu da bi se oni ublažili. Osim toga, potencijalni problemi i dileme bi trebalo da se anticipiraju na osnovu primera iz "stvarnog života" same organizacije radi izbegavanja apstraktnosti. Odgovornost je VRI rukovodstva da se postaraju da je detaljno analiziran VRI kontekst da bi se uspostavilo opšte razumevanje i definicija etičkih vrednosti u okviru institucije.

## Participativan pristup

Drugo, **VRI mora da sprovede svo ovo na inkluzivan način**<sup>8</sup>.

Etika na kraju krajeva zavisi od pojedinačnog ponašanja VRI lidera i zaposlenih; i stoga je važno da svi budu uključeni, od samog početka u proces utvrđivanja sistem etičke kontrole.

Ovo podrazumeva usvajanje participativnog pristupa; na primer, kroz organizovanja ankete, onlajn konsultacija, organizovanje fokus i radnih grupa, organizovanje IntoSAINT radionica, itd.

Da bi se primenile etičke vrednosti, neophodno je da se osigura tok informacija u okviru VRI; ovo se može postići kroz dobru politiku komunikacije i kroz organizovanje redovnih sastanaka sa zaposlenima radi diskutovanja o etičkim pitanjima.

Tokom celokupnom procena, posebna pažnja se mora posvetiti uspostavljanju otvorenog duha u kome zaposleni na svim nivoima učestvuju u slobodnim i konstruktivnim diskusijama.

## Transparentno delovanje

Na treće mesu, **VRI mora da deluje transparento**<sup>9</sup> i da obezbedi relevantne informacije o etičkom ponašanju.

Dobre praksa je da se uspostavi transparentan portal na internetu i intranetu, obezbeđujući pravilan komunikacioni tok kako na internom tako i na eksternom nivou. Portal bi trebalo da sadrži informacije o etičkom ponašanju (poput izjave o finansijskim interesima i eksterne aktivnosti upravljanja, politike o poklonima, metodologije i pravila koja se odnose na zapošljavanje, informacije o platnim razredima, kontakte sa eksternim dobavljačima, itd.). Osim toga, portal bi trebalo da omogući razmenu i prosljeđivanje informacija koje su na njemu sadržane.

## Koncipiranje sistema etičke kontrole na osnovu dobro pripremljene etičke strategije organizacije

I na kraju i najvažnije, VRI mora da koncipira svoj sistem etičke kontrole na koja se zasniva na **opštoj strategiji koja se bavi specifičnim slabostima i rizicima**. Svaka VRI posluje u različitim okruženjima i ima različite organizacione strukture i načine funkcionisanja. Svaka situacija zahteva različitu kombinaciju politika.

Strukturisan pristup se može koristiti za koncipiranje, procenu ili pripremu etičkih politika na nivou organizacije koristeći alat IntoSAINT za samo-procenu, koju je izradio Holandski revizorski sud. Ovaj alat omogućava da VRI procene svoje slabosti i rezilijentnost (otpornost) na kršenje integriteta i daje preporuke kako da se unapredi upravljanje integritetom. Prve preporuke se mogu bazirati na planu aktivnosti za kreiranje celovite i koherentne organizacione politike za integritet.

<sup>8</sup>ISSAI-30, 17 i 70.a.

<sup>9</sup>ISSAI-30, 17.

Etički kodeks  
je centralni  
element  
sistema etičke  
kontrole

## DEO B: ALTERNATIVE I DOBRE PRAKSE ZA SPROVOĐENJE KOMPONENTI ETIČKOG KONTROLNOG SISTEMA

### 1. ETIČKI KODEKS<sup>10</sup>

Osnovni element sistema etičke kontrole jeste etički kodeks ili/i kodeks ponašanja, uključujući izjave o vrednostima i standardima ponašanja.

Etički kodeks i/ili kodeks ponašanja predstavlja način izražavanja potrebnog opšteg razumevanja onoga što je očekivano. Ovaj kodeks predočava viziju, daje smernice za ponašanje i promoviše navike.

VRI bi trebalo da imaju svoje sopstvene etičke kodekse bazirane na zahtevima ISSAI 30.

TFA&E dokument *"Podržavanje VRI u jačanju etičke infrastrukture" – II deo*, obuhvata detaljna poglavlja o etičkom kodeksu i kodeksu ponašanja. Dakle, TFA&E analizira različite vrste kodeksa koje su VRI usvojile, njihove funkcije i prednosti.

Kao što je navedeno ovde, neke VRI su odabrale kratke kodekse počevši od glavnih etičkih vrednosti i principima, dok su se druge odlučile da sačine detaljne kodekse. Uobičajena sadržina obuhvata:

- Izjave o vrednostima i principima etičkog ponašanja
- Opis povezanih očekivanih ponašanja
- Konkretni primere dilema i osetljivih situacije koje se, između ostalog, odnose na sukob interesa, političku neutralnost, kao i pokloni i gostoprimstvo i
- Delove koji se odnose na nezakonito ponašanje

Postoji idealan miks između principa i detalja u etičkim kodeksima i standardima ponašanja. Miks je bolje utvrđen kroz ocenu socijalnog konteksta i zavisi od izabrane predominantne funkcije: inspirativno, upravljačko ili regulatorno. Većina kodeksa kombinuje elemente nekoliko mogućih pristupa. Primeri se mogu naći u pomenutom TFA&E dokumentu i Prilogu 1 ovog dokumenta.

ISSAI 30 utvrđuju institucionalni pristup, koji navodi da se kodeks primenjuje na sve zaposlene VRI, a ne na konkretnu profesiju. Trebalo bi da bude primenljiv i na angažovane spoljne stručnjake i na sve eksterne stručnjake i

## Priprema

koji sprovode revizijski rad za VRI.

**Proces pripreme kodeksa je važan isto koliko je i sam kodeks važan.** Proces bi trebalo da bude inkluzivan (da uključi sve nivoe u organizaciji), transparentan i osigurava posvećenost i vlasništvo. Gorepomenuti dokument TFA&E opisuje neka iskustva i interesantne pristupe koji bi trebalo da se usvoje pri koncipiranju i revidiranju etičkih kodeksa.

## Saopštavanje

**Da bi bio relevantan, etički kodeks ili kodeks ponašanja mora biti efikasno predočen** svima na koje se on odnosi. Komunikacija predstavlja ključ uspešnog faktora tokom trajanja etičkog kodeksa /kodeksa ponašanja: tokom njegove pripreme, tokom predstavljanja i tokom sprovođenja i revidiranja.

## Javno dostupno

Veoma važan deo komunikacije o i sprovedena etičkih kodeksa je da su oni lako dostupni svima. Etički kodeks znači osiguravanje kredibiliteta VRI i predstavljanja obavezu prema VRI zainteresovanim stranama (pre svega građanima). ISSAI 20 i 30 zahtevaju da kodeks bude javno dostupan dokument.

## Obavezivanje

**Obavezivanje prema kodeksu** predstavlja isto tako moćan instrument za njegovo predočavanja i činjenje da on bude živ dokument. Najpoznatija sredstva koja se u tu svrhu koriste su:

- Potpisivane izjave ili polaganje zakletve kojom se obavezujete da ćete poštovati Etički kodeks u momentu kada počinjete da radite u VRI
- Redovni podsetnici o etičkim obavezama (jednom godišnje)
- Obavezivanje za svako revizijsko angažovanje

## Kodeks nije dovoljan

Skoro sve VRI koriste obuke da bi se predočio kodeks, i samim tim povećao stepen svesti o etičkim i pratećim smernicama predočenim u odgovarajućim dokumentima.

Ali ono što je još važnije **je da činjenica da postoji etički kodeks / kodeks ponašanja nije samo po sebi dovoljna.** Ne postoji sistem etičkih kontroli bez njega, niti uopšte postoji sistem etičke kontrole ukoliko ne postoje druge politike kojima se osigurava njegovo sprovođenje.

## 2. RUKOVODSTVO<sup>11</sup>

### Rukovodstvo predstavlja ključ u uspostavljanju etičke kulture

**Rukovodioci moraju da obezbede viziju, inspiraciju i svrhu da bi uticali da se VRI zaposleni ponašaju u skladu sa etičkim standardima.**

Oni treba da budu spremni da se angažuju oko etičkih pitanja i da rešavaju sve srodne probleme.

### Stav (ton) sa vrha

Rukovodioci bi trebalo da **uspostave stav (ton)** time što će njihova glavna briga biti organizacione etičke vrednosti i etičko ponašanje zaposlenih i rukovodilaca. Ovo bi trebalo da učine dajući svoj primer poštujući standarde koje oni i drugi moraju da poštuju, kao i kroz izdvajanje resursa za ovu temu.

## Transparentnost

Etička pitanja koja se odnose na rukovodioce moraju biti predložena na transparentan način, kako interno tako i eksterno. Ovo obuhvata, naročito, njihove plate, privilegije, eksterne aktivnosti i finansijske interese (kao i interese njihovih supružnika ili partnera). **Dobra je praksa** da se putem intraneta i interneta sve te stvari koje se odnose na rukovodioce, na transparentan način učine javno dostupnima.

## Sukob interesa

Kada je reč o rukovodiocima, trebalo bi da se uspostave posebni mehanizmi kojima se odobravaju njihove eksterne aktivnosti tokom i nakon njihovog mandata. Da bi se izbegao sukob interesa, uslovi za odobravanje eksternih aktivnosti bi trebalo da budu jasno utvrđeni i javno dostupni. **Dobra praksa** u principu obuhvata:

- Nijedna nagrada ili plaćanje bilo koje vrste (ukoliko je zakonodavstvom dozvoljena nagrada ili plaćanje, obrazloženje i iznos moraju biti prikazani transparentno)
- Ni jedna oblasti niti stvar koja može da bude u sukobu sa revizijskim odgovornostima ili koja može da ugrozi reputaciju VRI, i
- Ni jedna aktivnost koja može da bude štetna po njihovu sposobnost da sprovedu njihove funkcije
- Svako ovlašćenje u vezi sa ovim bi trebalo da bude odobreno od strane date komisije ili komiteta.

Rukovodioci i zaposleni bi trebalo da učestvuju na etičkim događajima i obukama koje VRI organizuje.

## Obuka

Trebalo bi da se organizuju konkretne obuke o ulozi rukovodstva. **Dobre prakse** obuhvataju obuke o etici o ulozi rukovodilaca uključujući i praktične vežbe (kontrolne liste, dileme, konkretna iskustva, itd.), specifične module o etici koji se organizuju za nove rukovodioce i konkretne godišnje događaje (konferencije, radionice...) za rukovodioce o etičkim pitanjima.

Ostale liderske inicijative za promovisanje "*Tona sa vrha*", i postavljanje etike na agendu VRI uključuju:

- Ocenu odgovornosti etičkih savetnika;
- Objavljivanje poruka koje se odnose na etička pitanja na relevantnim platformama za razmenu znanja (intranet, na primer) kad se pojavi neka dilema ili neko pitanje;
- Uspostavljanje mera za nagrađivanje dobrog etičkog ponašanja, na primer preko nagrade, i mogućnost učešća na obukama koje se odnose na etiku, ili čak organizovanje prezentacija za takve događaje.
- Preduzimanje adekvatnih korektivnih mera po potrebi, uvek se starajući da postoje fer procedure slušanja

## Nagrade i primena

Posebna pažnja se isto tako mora posvetiti "*Tonu sa sredine*", tačnije

## Stav (ton) sa sredine

ponašanju i primerima koji direktno nadređeni rukovodioci daju svojim zaposlenima.

Srednji rukovodioci imaju posebnu odgovornost da omoguće dobro radno okruženje kroz jačanje profesionalne i lične saradnje.

Oni isto tako moraju da budu u mogućnosti da pruže uputstva i podršku u vezi sa etičkim pitanjima direktno njima podređenim zaposlenima.

**Prilog 2** obuhvata spisak značajnih stavova i inicijative koje bi rukovodioci trebalo da usvoje da bi se postarali da je etika bitan stub u njihovoj organizaciji, u okviru koje se grupiše 5 ključnih funkcija:

- **Osiguravanje strateškog pristupa etici**
- **Davanje primera**
- **Etičko upravljanje**
- **Primena politike otvorenih vrata**
- **Izvršenje po potrebi**

### 3. ETIČKI VODIČ<sup>12</sup>

Etički kodeksi i liderstvo su deo etičkih smernica, autonomno upućeni zbog njegovog ključnog značaja. Druge politike za etički vodič jesu profesionalne aktivnosti socijalizacije poput edukacija, obuka i savetovanja.

#### Povećanje stepena svesti i obuke o etici

Od suštinskog je značaja da se u okviru organizacije radi na povećanju stepena svesti o etičkim pitanjima. Primer **dobre prakse** kod podizanja svesti bi bilo da VRI organizuje redovne događaje za svoje zaposlene:

- Konferencija
- Seminare
- Razgovore i/ili druge aktivnosti koje se odnose na etiku, poput vežbe za timsku izgradnju, "kvizovi", nedelje integriteta ili dan integriteta, itd.

Kada se organizuju ovi događaji, važno je da se osigura da su lekcije naučene na najbolji način i da su na osnovu iskustva identifikovane najbolje prakse. U tu svrhu je važno da se:

- ima na umu potreba da se uvedi stvarni opipljivi primer radi izbegavanja apstrakcije i sprečavanje efekta "etičkog umora"
- Fokusiranje na identifikovanje najbolje prakse pre svega unutar vaše VRI, a onda i u drugim VRI i revizijskom okruženju

## Organizovanje etičkih događaja

## Identifikovanje najboljih praksi

## Upotreba interneta

- Nalaženje drugih izvora najbolje prakse u svilinom sektoru (istraživanje, pravno, vojska, sport, medicina, mediji, itd.), javnim ili privatnim organizacijama koje se bave etičkim pitanjima (nacionalni parlament, NVO poput Transparency International, itd.).

Primeri **dobre prakse** mogu da obuhvate širenje informacija putem VRI intranet stranice. Neke VRI su osnovale "etički kutak", u kome se objedinjavaju informacije koje se odnose na etiku; drugi redovno prosleđuju zaposlenima vesti koje se odnose na etiku.

Osim toga, **dobra je praksa** da se uspostavi veza sa drugim organizacijama koje nisu VRI, kojim se omogućava da se identifikuju druga iskustva u smislu metoda koje se koriste za podizanje svesti o etici, poput:

- Kontakt i zajednički rad sa agencijama za etiku, integritet i borbu protiv korupcije.
- Zajedničke radionice i sastanci
- Izveštaji i razmena informacija o rešavanju sumnjivih situacija i
- Jačanje saradnje između NVO i javnog i privatnog sektora o etičkim pitanjima.

Razmena znanja je isto tako **dobra praksa**: revizori bi trebalo da se ohrabre da učestvuju na eksternim događajima, seminarima i konferencijama koje se bave etičkim pitanjima. Mogu se pozvati govornici koji ne rade u VRI da pričaju o etičkim pitanjima.

Strukturisana **obuka o etici** omogućava VRI i njenim zaposlenima da bolje prihvate sopstveni integritet, da identifikuju rizike i steknu znanje o načinima da prevaziđu sukob.

Primeri **dobre prakse** koji se odnose na obuku obuhvataju:

- Obuke ili predavanja za nove zaposlene
- Obuke ili predavanja za nove lidere
- Periodični ciklusi obuka za sve zaposlene
- Seminari i/ili radionice koje se zasnivaju na situacijama iz stvarnog života
- Obavezna obuka za sve zaposlene ukoliko se promeni etički okvir (npr. kada se usvoji etički kodeksa ili se modifikuje, kada se usvoje nove politike za poklone, itd.)

**Dobra je praksa** da se na ovakvim obukama:

- Kombinuju predavanja o pravilima sa interaktivnim namenski osmišljenim studijama slučaja i radionicama o vrednostima i etičkom ponašanju u rizičnim situacijama. Ovaj pristup bi trebalo da se fokusira na objašnjavanju principa, ohrabrivanje zaposlenih da postavljaju pitanja o etici i rukovodiocima da primenjuju etiku u svakodnevnom radu
- Istraživanje i diskusija koja se odnosi na etičke principe i očekivano ponašanje

## Učenje od drugih

## Obuka o etici



## Savet zaposlenima

## Jedinica za etiku

## Etički komitet

## Etički savetnici

- Diskusija o etičkim dilemama i načinima za njihovo rešavanje.

Odvojen dokument o TFA&E koji se odnosi na način organizovanja obuke o etici.

### Savetovanje<sup>13</sup>

Zaposleni u VRI se suočavaju sa relevantnim rizicima po integritet i mogu velike koristi da imaju ukoliko se u organizaciju uvede funkcija savetovanja.

VRI može da pruži podršku zaposlenima tako što će odrediti jedno lice, jedinicu ili komisiju koja će se baviti etičkim pitanjima. Nomenklatura zaposlenim u VRI u ovom smislu značajno varira i obuhvata sledeće:

- Etički komitet
- Etičkog komesara
- Etičkog direktora
- Koordinator ili službenik za integritet
- Revizijski savetnici
- Etički partneri

Ove odgovornosti se mogu dodeliti bilo kojoj organizacionoj jedinici VRI, poput Odeljenja za ljudske resurse, ili se mogu angažovati spoljni savetnici za etiku, koji nisu zaposleni u VRI.

Članovi Etičkog komitetima su ljudi koji su prepoznati i priznati po svom etičkom liderstvu i veštinama. **Dobra je praksa** da se u komitetu nalazi najmanje jedno spoljno lice koje nije zaposleno u VRI; ovim se povećava nezavisnost i kredibilitet.

Savetovanje se može fokusirati na pružanje saveta zaposlenima u vezi sa etičkim dilemama i poteškoćama. Važno je da se ima na umu da kada se razmatra priroda mogućih pretnji uvek je dobro da se dobije savet od drugog lica ili druge jedinice, a ne od direktno nadređenog rukovodioca.

Zbog toga bi etički savetnici trebalo da budu na raspolaganju svim zaposlenima kojima je potrebna konsultacija. Primeri dobre prakse obuhvataju uspostavljanje mreže etičkih savetnika (interno i/ili eksterno) koji sarađuju i razmenjuju iskustva i identifikuju najbolja rešenja kojima se rešavaju VRI specifična etička pitanja. Za mrežu etičkih savetnika je važno da se jasno definiše njihova uloga i ponude adekvatne obuke o načinu rada i pružanju saveta zaposlenima.

Ova lice, komiteti ili jedinice mogu da imaju vodeću ulogu kroz davanje

## Strateški saveti

## Kontrolna uloga

## Etička dilema: pravi-versus-pravi izbor

saveta liderima o politikama za jačanje etičke kulture i upravljanja. Primeri su:

- Osiguravanje adekvatnosti politika i procedura koje se odnose na integritet, objektivnost i nezavisnost
- Promovisanje efektivnosti komunikacije sa višim rukovodstvom i zaposlenima
- Uvođenje preventivnih mera i davanje rešenja

U ovim slučajevima, etički komiteti bi trebalo da redovno pregledaju napredak i identifikuju buduće izazove i načine za rešavanje novih rizika.

Primeri pokazuju da u nekim slučajevima, ova lica mogu da imaju i kontrolnu ulogu. **Dobre prakse** obuhvataju:

- Obezbeđivanje da se etički standardi poštuju
- Izveštavanje o predmetima sukoba interesa i kršenjima etičkih pravila; i
- Prijem, istraga i vođenje evidencije o pritužbama.

Komitete se u nekim situacijama bavi etičkim pitanjima sa kojima se VRI suočava (uključujući uzbunjivače, eksterne i interne zahteve, odobravanje aktivnosti, itd.) i isto tako daje odgovore na etičke dileme. VRI bi trebalo da razmotri potencijalne hendikepe koncentrisana u jednoj jedinici uloge za usmeravanje i davanje saveta i uloge kontrole i istrage nedozvoljenih radnji. Čak i pored pravnih pitanja, ovakav aranžman obeshrabruje pojedince da dođu i potraže savet u vezi sa sumnjivim situacijama.

### Etičke dileme

Etičke smernice obuhvataju deo koji se odnosi na rešavanje etičkih dilema<sup>14</sup>.

Etička dilema je predstavlja pravi-versus-pravi izbor, situaciju u kojoj se zaposleni suočava se odlukom u okviru koje su moguća i zakonita dva ili više rešenja. Različiti tokovi aktivnosti su mogući i odluke će imati svoje posledice.

Zaposleni se mogu suočiti sa situacijama u kojima i dalje imaju sumnju u vezi sa pravim tokom aktivnosti; mogu da postoje sukobi koji se odnose na njihove moralne vrednosti ili mogu da imaju sumnje ili poteškoće sa tumačenjem pravilnika ili principa koji se primenjuju na pojedinačne slučajeve. U nekim slučajevima, čak iako zakon uređuje datu situaciju, mogu da postoje nekoliko tumačenja onoga šta je ispravno i šta nije. Čak se mogu i zamisliti slučajevi u kojima ono što je propisano zakonom nije nužno u skladu sa etičkim principima.

Primeri **dobre praske** za rešavanje etičkih dilema ili sličnih situacija

## Kako rešiti etičke dileme

obuhvataju:

- navođenje dilema u kodeksima ponašanja<sup>15</sup>; navede dileme će biti primeri situacija sa kojima se zaposleni mogu susresti u okviru njihovog svakodnevnog rada;
- Izrada dokumenta u kome se opisuju brojne stvarne situacije sa kojima se zaposleni, a pre svega revizori, mogu susresti i predočavanje određenih smernica za ispravljanje pravca delovanja za svaku situaciju;
- Promovisanje redovnih aktivnosti za podizanje svesti i obuka o načinu identifikovanja i rešavanja etičkih dilema.

Modeli **dobre prakse** za pojedince za rešavanje etičkih dilema bi trebalo da sadrže četiri osnovna koraka:

- (i) Analizu problema za procenu da li on obuhvata ispravnu-versus-ispravnu situaciju (stvarnu dilemu) ili ispravnu-versus-pogrešnu situaciju (problem usklađenosti)
- (ii) Ocenu situacije i predočavanje rešenja na osnovu vrednosti koje su ugrožene i procena posledica
- (iii) Proveru da li su uključena lica (rukovodstvo, kolege) saglasne sa identifikovanim opcijama, i uzimanje alternativa u obzir
- (iv) Ocena stvarnog uticaja preduzetih aktivnosti i mogućih poratnih informacija

**Prilog-3** spisak primera opštih etičkih dilema u VRI, i

**Prilog-4** sadrži modele namenjen pojedincima za rešavanje etičkih dilema.

## 4. ETIČKO UPRAVLJANJE<sup>16</sup>

Etičko **upravljanje** obuhvata politike i prakse koje stvaraju uslove kojima se osigurava pravičan i nepristrasan odabir, promovisanje i nadoknadu i doprinosi društvenom poštovanju. Zapravo, uključivanje etike u svakodnevno upravljanje u suštini još više ističe vrednosti.

Uključivanje etičkog pristupa za upravljanje ljudske resurse (HR) je ključ za promovisanje etičkog ponašanja zaposlenih, a posebno revizora, čime će čuva reputacija VRI. U tu svrhu, obavezivanje na poštovanje etičkih vrednosti i principa bi trebalo da bude kriterijum jasno navedenu svim HR politikama i procedurama za: zapošljavanje, ocenjivanje učinka, i stručno i karijerno usavršavanje.

<sup>15</sup> ISSAI-30, 16.

<sup>16</sup> ISSAI-30,21

Procena etičke  
perspektive  
kandidata

Uključivanje  
etičkih  
kriterijuma u  
nagrađivanje i  
promovisanje

Jednake  
mogućnosti

Nagrada

## Upravljanje ljudskim resursima: Zapošljavanje

Kao i u svim drugim domenima javne uprave, ali sa posebnim akcentom na oblast revizije javnog sektora, zapošljavanje u VRI bi trebao da se zasniva na principima otvorenost, javnosti, jednakosti i zasluge. Etičko ponašanje bi trebalo da se uzima u obzir pri zapošljavanju revizora i drugih kadrova. **Dobre prakse** koje se mogu primeniti na proces zapošljavanja obuhvataju:

- Procena reakcija kandidata na etičke dileme tokom testiranja i intervjua
- Vršenje psihološkog testa i ispitivanja
- Provera prethodnog radnog iskustva prateći sve procedure.

## Upravljanje ljudskim resursima: Stručno usavršavanje

Stručno usavršavanje i napredovanje u karijeri bi trebalo isto tako da se zasnivaju na principima jednakosti i zasluge, uz osvrt na etičko ponašanje.

**Dobra prakse** je da se etički kriterijumi obuhvate godišnjom evaluacijom učinka zaposlenih i mogućnostima za napredovanje, na primer:

- Osećaj odgovornosti
- Integritet i profesionalno ponašanje
- Lični kvaliteti
- Ponašanje na radnom mestu i van radnog mesta, uključujući i profesionalnu etiku
- Poštovanje institucije i integriteta
- Aktivna podrška za korporativne politike; i
- Demonstriranje pozitivnog profesionalnog ponašanja

Drugi primer **dobre prakse** je uvođenje pozitivnih mera za promovisanje jednakih mogućnosti, uključujući i pitanja rodne ravnopravnosti i invaliditeta.

Politike za nagrađivanje i priznanja se isto tako mogu primeniti preko etički povezanih nagrada.

## Uravnotežavanje poverljivosti i transparentnosti

Revidirani ISSAI 30 su uveli inovacije u odnosu na tradicionalan pristup poverljivosti, kao etičke vrednosti koje se primenjuje na revizije i VRI.

Prepoznavanje specifičnosti koje se odnose na reviziju javnog sektora, koja je sve više pod uticajem

principa i očekivanja transparentnosti i javnog nadzora, INTOSAI jasno navodi potrebu da se ujednači poverljivost informacija koje se odnose na reviziju sa imperativnom za transparentnosti i odgovornosti VRI prema njihovim zainteresovanim stranama, naročito građanima, i sa mogućim zakonskim obavezama komunikacije vezane za konkretne informacije sa organima javne vlasti. Zakonska prava medija, advokata i drugih profesionalaca može da bude na udaru.

To u suštini znači da sada je, i sa etičkog i praktičkog stanovišta, revizorima i drugim zaposlenima potrebno da dobiju direktne smernice od VRI kako bi tačno znali koje informacije treba da smatraju poverljivim i koje mogu ili treba da obelodane i kome.

Ovo je pitanje u okviru koga nacionalne razlike mogu da budu prilično značajne i u okviru koga VRI ima obavezu da svojim zaposlenima obezbedi smernice.

**Dobra praksa** je da se objavi komunikaciona politika, i odgovarajući pravilnici, uključujući i smernice o tome:

- koje informacije treba da budu označene kao poverljive i na koji period
- Koje se informacije mogu obelodaniti i u kojoj fazi
- Ko, u VRI, može da da informacije i kome
- Koje procedure bi trebalo da se poštuju u svakoj situaciji

Poželjno bi bilo da ova komunikaciona politika bude javno dostupan dokument, tako da bi zainteresovane strane, građani i subjekti revizije znali šta da očekuju i kako se postupaju.

## 5. ETIČKI NADZOR I KONTROLA<sup>17</sup>

Etički **nadzor i kontrola** se osiguravaju kroz efektivan zakonodavni okvir kojim se uspostavljaju osnovni standardi ponašanja, efektivni mehanizmi za odgovornost, poput internih kontrola i revizije javne uprave, sprovođenje procedura i mehanizama za transparentnost kojima se omogućava pristup javnim informacija, omogućavajući pristup i detaljnu analizu građanima.

Etičko upravljanje i praćenje počinje identifikovanje konkretnih rizika po VRI aktivnosti, organizaciju i kulturu i konsekvantne rizike neetičkog ponašanja i primene odgovarajuće politike i mera zaštite<sup>18</sup>. IntoSAINT radna grupa bi mogla da bude adekvatan alat za ovo mapiranje na takav način da konkretan kontekst i karakteristike svake VRI treba da budu uzete u obzir i da se reše.

<sup>17</sup> ISSAI-30,22

<sup>18</sup> ISSAI-30, 28-29

Ipak, generalno, postoje neki opšti rizici koji se odnosi na uobičajene VRI aktivnosti, poput onih koji nastaju usled sukoba interesa ili poverljivih pitanja. Stoga je važno da VRI reše ove rizike kroz identifikovanje rizika i primenu adekvatnih mera zaštite i alata za praćenje.

Praksa u nekoliko VRI nam omogućava da neke od njih ispitamo.

## Sukob interesa

Usled zahteva koji se odnosi na nezavisan revizorski izveštaj, VRI je odgovorna za sprovođenje nezavisnih i objektivnih kontrola, posebno kada je reč o pitanjima sukoba interesa<sup>19</sup>.

Svaki sukob interesa, bilo da je stvaran ili očigledan, može da ugrozi nezavisnost i objektivnost revizora, i stoga, može da ugrozi kvalitet revizije i da naruši ugled VRI. Postoje brojne relevantne pretnje koje se odnose na sukob interesa, koje su detaljno navedene u ISSAI 30:

- Prethodni i trenutni bliski odnosi sa subjektima revizije, zbog prethodnog radnog mesta, porodičnih veza sa rukovodstvom subjekta revizije i zaposlenima, prijateljskih odnosa ili dugoročnog poznanstva
- Finansijski ili imovinski interesi koji su povezani sa subjektom revizije ili revizijskom oblasti
- Aktivnosti izvan VRI, na primer, konsultacije ili obuke za subjekte revizije

VRI bi trebalo da koristi politike, rutine i procedure za sprečavanje, rešavanje i praćenje tih slučajeva, uključujući smernice, deklaracije i praćenje od strane rukovodstva ili specijalizovanih jedinica ili komiteta.

**Dobre prakse u vodičima** uključuju pre svega definiciju "sukoba interesa", kada i kako može sukob interesa da nastavi i koji faktori bi trebalo da se uzmu u obzir. Važno je istaći da se koncept sukoba interesa ne odnosi samo na situaciju u kojoj revizor ima lični interes koji je zapravo uticao na njegovu nepristrasnost i objektivnost, ali i na situaciju u kojoj identifikovani interes može da izgleda da ima uticaj u *očima javnosti*.

Drugo, vodič mora da sadrži spisak primera na odnosu iskustava VRI, jednog sektora i revizijskog posla. Ovi primeri će pomoći revizorima da identifikuju i jednostavno potencijalni sukob interesa. **Prilog-5** sadrži moguć spisak ovakvih primera.

## Izjava o nepostojanju sukoba interesa

Na kraju, vodič bi trebalo da objasni procedure koje treba da se poštuju i mere koje treba da se preduzmu onda kada revizor identifikuje potencijalni sukob. ISSAI 30 pominje neke od njih<sup>20</sup>: obelodanjivanje sukoba, izuzimanje osobe iz revizorskog tima, pregled rada i ocena ili izveštaj o sukobu.

Alat koji VRI može da koristi za sprečavanje, identifikovanje i praćenje sukoba interesa se sastoji u formalnoj izjavi zaposlenih u VRI o nepostojanju sukoba interesa koji se odnosi na aktivnost ili zadatak. **Dobre prakse** ukazuju na ove izjave mogu da imaju jednu ili nekoliko narednih formi:

- Redovno obnavljanje zakletvi ili izjava o nezavisnosti ili nepristrasnosti
- Periodično (npr. jednom godišnje) navođenje da se poštuju etičke obaveze
- Formalno izjašnjavanje, kao revizor, u svakoj reviziji, da će se poštovati primenjivi etički zahtevi, uključujući i nepostojanje sukoba interesa u datoj reviziji
- Formalno izjašnjavanje, kao revizijski šef, i u svakoj reviziji, da potvrđuje nepostojanje sukoba interesa u okviru revizorskog tima, i
- Redovno izjašnjavanje o javnim i ličnim interesima.

## Praćenje nepostojanja sukoba interesa

**Dobre prakse** zahtevaju praćenje svih rutina i procedure koje je VRI uvela radi sprečavanja i rešavanje sukoba interesa. Rukovodstvo može da vrši praćenje (npr. revizijski šef, određeni revizijski rukovodilac ili direktor, Odeljenje za kadrovska pitanja, ili Odeljenje za pravna pitanja). VRI može da poveri specijalizovanoj jedinici ili komisiji da realizuje nadzor. Ove jedinice ili komitete isto tako mogu da se bave i sa etičkim pitanjima i zaposleni se mogu sa njima konsultovati u vezi sa ovim pitanjima.

## Politike za rotiranje

ISSAI 30 navodi politike za periodično rotiranje zaposlenih kao vid kontrole koja treba da bude deo sistema etičke kontrole<sup>21</sup>. ISSAI 40 isto tako navodi da bi "VRI trebalo da se postaraju da postoje politike i procedure kojima se naglašava značaj rotiranja ključnog revizorskog kadra, po potrebi, radi smanjivanja rizika od zbližavanja sa zaposlenim u subjektima revizije".

Politike za rotiranje su stoga neophodne da bi se izbegla situacija u kojoj isti revizori revidiraju istu oblast u okviru dužeg vremenskog period, i time, da sačuvaju nezavisnost,

## Rotiranje zaposlenih

<sup>20</sup> ISSAI-30,39

<sup>21</sup> ISSAI-30, 39(f)

## Alternativne mere

## Rizici od političkog uplitanja

objektivnost i nepristrasnost; isto tako, rotiranje promoviše profesionalno usavršavanje i doprinosi motivisanju zaposlenih

Primeri **dobre prakse** koje se odnose na politike rotiranja obuhvataju.

- Maksimalan period vršenja revizije iste institucije: primeri su dve, pet ili sedam godina
- Obavezno mobilisanje revizora nakon perioda od pet, sedam ili osam godina u jednom sektoru
- Obavezno mobilisanje lica na rukovodećim pozicijama nakon period od sedam godina
- Ohrabrivanje, omogućavanje i praćenje efektivnog rotiranja zaposlenih
- Razmatranje efektivnog rotiranja zaposlenih kao pozitivan faktor u okviru godišnjeg ocenjivanja i profesionalnog usavršavanja revizora
- Osnivanje drugih zaštitnih mera kada potpuna primena politike rotiranja nije moguća. To uključuje, na primer, mogućnost rotiranja revizijskih oblasti, umesto samih revizora, time održavajući uspešne timove

Politike rotiranja isto tako sobom nose rizici:

- Oni mogu da ugroze neophodno revizijsko znanje i stručnost unutar timova koji su odgovorni za angažovanje
- Neke neće moći da se usvoje ili mogu biti neefikasne u malim VRI ili u malim geografskim okruženjima

Alternativne mere za očuvanje nezavisnosti, nepristrasnosti ili objektivnosti mogu da obuhvate:

- Redovan detaljan pregled mogućnosti za rotiranje radi rotiranja zaposlenih kad god je to moguće; npr. VRI tim rukovodilaca može da analizira kadrovsku situaciju svake godine i da donese odluke o rotiranju, kada za tim postoji potreba;
- Fleksibilniji sastav revizorskih timova; npr. osiguravanje redovne najviših članova, sa jednim revizorom koji je uvek angažovan na kratkoročnoj osnovi (na jednu ili dve godine), itd.
- Veća kolegijalnost, podela i pregled revizijskog rada.

## Politička neutralnost

Poštovanja ključnih VRI principa institucionalne nezavisnosti, kao što je navedeno u ISSAI 10 je izuzetno važno da bi se zaštitila njene odluke od političkih uticaja. Ali to možda neće biti dovoljno. ISSAI 30 navodi rizik da



konkretno političko uplitanje lidera i zaposlenih može da ugrozi njihovu nepristrasnost i objektivnost i izgled VRI<sup>22</sup>.

Iako navodi ovaj rizik, ISSAI 30 ne daje nikakve konkretne smernice o tome na koji način VRI i njeni zaposleni treba da deluju u tom smislu.

Zapravo, važno je da se zna da je politička neutralnost oblast u kojoj je teško da se izrade opšte zajedničke smernice za VRI ili njihove zaposlene jer su direktne pretnje i mere bezbednosti usko povezane sa pojedinačnim nacionalnim kontekstima, uključujući i njihovo kulturno i zakonsko okruženje. Sloboda govora, građanski kapacitet i politička prava su, u mnogim zemljama, čvrsto zaštićeni ustavnim garancijama, navodeći da je strogo zabranjena svako ograničavanje ovih prava.

ISSAI 30 očekuje da se ove situacije rešavaju u okviru nacionalnih konkretnih pristupa, uzimajući u obzir lokalne kontekste. Ipak, ISSAI upozorava da, tako gde je liderima i zaposlenima dozvoljeno da učestvuju u političkim aktivnosti oni moraju da budu svesni da te aktivnosti mogu da dovedu do profesionalnog sukoba i trebalo bi da rade na tom da ih spreče. Zapravo, učešće u javnim političkim aktivnostima, javnom izražavanju političkih stavova ili kandidatura u pogledu izbora na javnu funkciju zainteresovane strane mogu doživeti kao uticaj na sposobnost VRI da formira nepristrasne odluke.

U tom smislu, prakse koje neke VRI sprovode su dalje navedene:

- Javne političke aktivnosti bilo koje vrste su često zabranjene čelnicima VRI i njenim zaposlenima
- U nekim slučajevima one su zabranjene i višem revizijskom kadru
- Vri uglavnom savetuje svojim zaposlenima da deluju diskretno kada govore o svojim političkim stavovima, naročito kada govore u javnosti, pismima za štampu, u knjigama, člancima ili letima, ili u bilo kom mediju koji je u javnom domenu. Ovo se takođe odnosi na istraživanje u ime kandidata za lokalne vlasti, nacionalne parlamente ili Evropski parlament, ili u ime političke partije
- Neke VRI su objavile politike ili pravila o korišćenju društvenih medija za svoje zaposlene.

**Dobre prakse** ukazuju na to da je transparentnost ključ: tamo gde su dozvoljene političke aktivnosti članovima i zaposlenima, veoma je važno da se oni javno predoče, tako da svako može detaljno da pregleda revizijski posao i da bude upozoren na moguće ili stvarne rizike od političke neutralnosti.

## Pokloni i gostoprimstvo<sup>23</sup>

Dobro je utemeljeno i priznato da integritet, nezavisnost, nepristrasnost i objektivnost mogu biti ugroženi:

- Primanjem poklona i gostoprimivosti subjekata revizije ili dobavljača
- Prihvatanjem obroka tokom revizijskih zadataka
- Prihvatanjem besplatnih putovanja, smeštaja ili zabave

No bez obzira na to, **prakse** se razlikuju:

- Neke VRI su zabranile svojim zaposlenim da primaju poklone ili neke druge koristi
- Mnoge imaju konkretna pravila i smernice, ili već sadržane u zakonu ili u uspostavljenim etičkim kodeksima. Odredbe navode prirodu i maksimalnu vrednost poklona koji se može primiti; u nekim slučajevima revizori moraju da traže odobrenje svog rukovodioca pre prihvatanja poklona
- Nekoliko VRI smatraju da zaposleni ne bi trebalo da prihvate neprikladne i neadekvatne poklone i da obezbede smernice za definisanje ovih koncepata
- U većini slučajeva, društveni i protokolarni pokloni se moraju dati instituciji
- Nekoliko VRI vodi registre poklona i gostoprimivost

**Prilog-6** obuhvata kontrolne liste za samo-procenu okolnosti u okviru kojih bi poklon ili gostoprimivost mogli ili trebalo da budu osnovano prihvaćeni.

## Poetike o uzbunjivačima<sup>24</sup>

Zdravo etičko upravljanje uspostavlja standarde ponašanja, ali ne samo ti. Isto tako se njime prati poštovanje tih standarda i njihova primena po potrebi.

VRI bi trebalo da uspostavi i sprovede politike kojima se identifikuje etički dozvoljena ponašanja i da shodno tome blagovremeno deluje, na pravičan i efektivan način. Disciplinske mere koje omogućavaju izricanje blagovremenih i pravičnih sankcija, a da se istovremeno poštuje pravičan postupak, jesu predmet istrage, discipline i nadležnosti.

Da bi ovaj sistem funkcionisao, moraju se identifikovati disciplinske mere nakon odluka javnih rukovodilaca i mehanizmi koji ukazuju na nedozvoljene

<sup>23</sup>ISSAI-30, 22(a), 28(b), 35(a), 48(c)

<sup>24</sup> ISSAI-30, 22(c)

Politike o uzbunjivačima bi trebalo da jasno uspostave uslove, kanale i procedure za dostavljanje informacije i pružanje zaštite licima koja su ih dostavila

Unapređenje etičkog upravljanja i osiguravanje odgovornosti

situacije. Organizacije i rukovodioci imaju svoje sisteme upravljanja i kontrole i procedure, koje ponekad omogućavaju da se otkriju nedozvoljene radnje i da se predoče kroz linijsko rukovodstvo ili jedinicu za etiku ili odgovorna lica.

No bez obzira na to, jasne i poznate procedure koje omogućavaju izveštavanje o nedozvoljenim radnjama i pružaju zaštitu uzbunjivačima pomažu u otkrivanju pojedinačnih slučajeva nedozvoljenog ponašanja i predložene su na globalnom nivou.

Zato bi VRI trebalo da uspostave i sprovedu politike o uzbunjivačima u slučaju ozbiljnih nepravilnosti od strane VRI zaposlenih.

**Dobre prakse** u tom smislu uključuju usvajanje zakonskih pravila kojima se definišu prava i obaveze uključenih strana. Ta pravila bi trebalo da uspostave:

- Šta bi trebalo da se smatra ozbiljnom nepravilnošću (neznačajne činjenice, razlike mišljenja, sukobi između zaposlenih ne bi trebalo da se uzimaju u obzir)
- Uslovi za dostavljanje informacija (npr. pismenim putem, uz prilaganje dokaza, itd.)
- Kanali za davanje informacija (putem srednjeg rukovodstva, direktno najvišem rukovodstvu ili eksternim javnim telima koji su zaduženi za ova pitanja)
- Kako će VRI rukovati informacijama (npr. rok za obaveštavanje uzbunjivača o preduzetim radnjama); od suštinskog je značaja da se sačuva poverljivost pri rukovanju informacijama za zaštitu uzbunjivača i prijavljenog lica (princip nevinosti se mora poštovati)
- Posebne odrede za zaštitu uzbunjivača od bilo koje odmazde i očuvanje njihovih radnih uslova i karijera. Pravila bi trebalo da sadrže odrede za sprečavanje pogrešnih ili štetnih navoda koji su predočeni u lošoj veri.

### Alati za nadzor na etikom<sup>25</sup>

Etički nadzor bi trebalo da omogući redovnu procenu uz svrhu davanja preporuka za mere za unapređenje etičkih upravljanja i osiguravanja odgovornosti.

Primeri **dobre prakse** etičkog nadzora podrazumevaju alate:

- IntoSAINT alat za samo-procenu koji omogućava da VRI tokom vremena procene svoje slabosti i rezilijentnost (otpornost) na kršenje integriteta i daje preporuke kako da se unapredi upravljanje integritetom
- Interne evaluacije etičkog okvira koje sprovode etički

Samo-  
procena,  
interno i  
eksterno  
ocenjivanje

Povratne  
informaci  
je  
subjekata  
revizije

Izveštavanje

komiteti, etički savetnici, etički konsultanti ili interni revizori

- Procena korišćenja VRI Okvira za merenje učinka (SAI-PMF), alat koji je izradi IDI, a koji je INTOSAI skoro usvojio
- Eksterna evaluacija koje se sprovodi u okviru opšteg kolegijalnog pregleda (uključujući fokus na etička pitanja)
- Eksterne evaluacije etičkog okvira koje sprovode druge VRI, renomirani javni organi, nezavisni stručnjaci ili NVO specijalizovan za etička pitanja (npr. Transparency International). Ove evaluacije značajno doprinose jačanju posvećenosti, odgovornosti i transparentnosti u VRI
- Uključivanje subjekata revizije u procene etičkog učinka revizora. Ovo se pre svega postiže kroz ankete o revizijskim procedurama i kroz povratne informacije klijenata koje se dobiju kroz upitnike i samo-procenu tokom i nakon revizijskih zadataka.

Nakon praćenja procene ili evaluacije bi trebalo sačiniti izveštaj.

Primeri **dobre prakse** izveštavanja bi trebalo da:

- navedu zaključke i preporuke, koje vode ka planu aktivnosti kojim se rešavaju uočeni nedostaci
- da se VRI lideri i rukovodioci smatraju odgovornim za rezultate nadzora
- zaposleni na svim nivoima budu upoznati sa procedurama i voljom rukovodstva da stvarno unaprede etičko okruženje VRI
- da učine izveštaj javno dostupnim, kao način osiguravanja potpune posvećenosti etici i transparentnosti.

## Upućivanje na dobru praksu

### ETIČKE STRATEGIJE

Jačanje etike i integriteta (VRI Albanija), Plan za sprečavanje rizika po integritet (RS Portugal), Dobre prakse za upravljanje etikom u VRI (GAO SAD)

### ETIČKI KODEKS

Etički kodeks (RS Belgije) Etički kodeks (Generalni revizor Danske) Kodeks deontologije (Cdc Francuske), Sudske etičke smernice – Odluka br. 66-2011 (ERS); Kodeks ponašanja članova Suda (ERS)

Kodeks ponašanja (NAO Island) Etički kodeks (VRI Indonezije)

Kodeks standarda i ponašanja (Irska) Etički kodeks (VRI Izraela)

Etički kodeks (VRI Letonije)

Kodeks institucionalne etike (NAO Litvanije) Etički kodeks (NAO Malte)

Kodeks ponašanja (NRS Holandije) Etički kodeks (VRI Poljske)

Etički kodeks (VRI Rumunije) Etički kodeks (SNAO Švedske) Etički vodič (Turska)

Kodeks ponašanja i etičkih standarda za revizore (NAO Velike Britanije)

### LIDERSTVO

Odluka br. 38-2016 kojom se uspostavljaju pravila za sprovođenje pravilnika Revizorskog suda (ERS)

ERS-Transparency Portal (ECA)

Portal de la transparencia (CoA Spain)

Leadership Contract (Italy)

## ETIČKI VODIČ

### POVEĆANJE STEPENA SVETI I OBUKE O ETICI

Primeri konferencija/razgovora/poseta: Javna etika (obavezan jednodnevni kurs za novo zaposlene, održavanje dva puta godišnje), obavezna radionica o Sudskim etičkim smernicama za sve zaposlen, Liderstvo i etika: skorašnje izmene i budući trendovi, Etika iz medicinskog ugla (ERS)

Obuka o etici za javne službenice (OECD)

Obuka o etici za rukovodioce i zaposlene (Portugal)

### SAVETOVANJE

Etički komitet (VRI Brazila)

Poverenik za etiku (Hrvatska)

Odluka br. 48-2014 kojom se imenuju etički savetnici (ERS)

Uredba o Etičkoj komisiji (VRI Letonije) Etička komisija (NAO

Litvanije)

Etički komitet (RS Rumunije)

### ETIČKE DILEME

Primeri etičkih dilema koje se susreću u svakodnevnom radu (upućivanje na etičke smernice), (ERS)

## ETIČKO UPRAVLJANJE

### ZAPOŠLJAVANJE

Integritete i etika u procesima zapošljavanja (VRI Estonije)

Procesi zapošljavanja i veza sa etičkim kodeksom (VRI Šečke Republike)

### STRUČNO USAVRŠAVANJE

Obaveštenje za zaposlene 62-2016 - Izveštaj o proceni zaposlenih - kompas procedure, Procedure za napredovanje i Odluka 86-2008 kojom se uspostavlja Zajednički komitet za jednake mogućnosti (ERS)

Etika u ocenjivanju rezultata rada (VRI Slovačke Republike)

Etički kriterijumi u ocenjivanju rezultata rada (RS Portugal)

## URAVNOTEŽAVANJE POVERLJIVOSTI I TRANSPARENTNOSTI

Uravnotežavanje poverljivosti i transparentnosti

(NAO Velike Britanije) Zakon o slobodi informisanja

(Irska)

Odluka br. 12/2005 koju je izmenila i dopunila Odluka 14/2009 o pristupu javnosti sudskim dokumentima (ERS)

Portal transparentnosti: <http://www.eca.europa.eu/en/Pages/Transparency-access-to-documents.aspx> (ECA)

## ETIČKI NADZOR I KONTROLA

### SUKOB INTERESA

Kodeks ponašanja za članove suda; Obaveštenje za zaposlene 45/2015 - novi oblici za obaveštavanje i odobravanje zahteva koji se odnose na etička pitanja; Obaveštenje za zaposlene 13/2015 - Spoljne aktivnosti; Obrazac: Izjava o radnom mestu supružnika; Obrazac: Izjava o nameri za objavljivanje; Obrazac: Izjava o nameri radnog angažovanja nakon odlaska iz suda (ERS)

Poseban izveštaj br. 15, Upravljanje sukobom interesa u odabranim EU agencijama (ERS)

Izjava o nezavisnosti i nepristrasnosti (NAO Island)

Izjava o poštovanju etike (Irska)

Izjava o nepostojanju sukoba interesa u svakom revizijskom angažovanju (RS

Portugal) Publikacija o dozvoljenim eksternim aktivnostima (RS Portugal)

Izjava o nezavisnosti (RS Rumunije)

Izjava o imovini (RS Rumunija)

### POLITIKE ZA ROTIRANJE

DEC43-15-Politika rotiranja zaposlenih (ERS)

### POLITIČKA NEUTRALNOST

Političke aktivnosti (Izvod iz Etičkog kodeksa) (NAO Velike Britanije)

Kodeks ponašanja članova suda - članovi 6 i 7 i Odluka br. 38-2016 kojom se uspostavljaju pravila za sprovođenje pravilnika Revizorskog suda (ERS)

Sporazum o funkcionisanju Evropske unije (TFEU) – članovi 285, 286, 287 i 339 internet prezentacija <https://www.asz.hu/en/> (SAO Mađarske)

### POKLONI I GOSTOPRIMSTVO

BRH sistem za prihvatanje poklona i gostoprimstvo (Nemačka)

Kodeks ponašanja članova Suda –Član 3 i Portal transparentnosti na internetu / Etika / pokloni i gostoprimivost (ERS)

### POLITIKE O UZBUNJIVAČIMA

Interna Politika o uzbunjivačima (NAO Velika Britanija)

<http://www.ombudsman.europa.eu/en/home.faces> (EU Ombudsman)

Dobro administrativno ponašanje-

<http://www.ombudsman.europa.eu/en/resources/code.faces#/page/1>

(EU Ombudsman)

<https://secure.edps.europa.eu/EDPSWEB/edps/lang/en/EDPS/cache/offonce>

Supervizor za zaštitu podataka (EDPS)

Poslovnik o dostavljanju informacija u slučajevima ozbiljnih nepravilnosti

("uzbunjivači") ERS

### **ALATI ZA ETIČKI NADZOR**

Izjave o politici pozitivnog radnog okruženja (protiv maltretiranja, seksualnog uznemiravanja i nasilja) (Irska)

IntoSAINT radinica

Etička interna evaluacije (NAO Bugarska)

Interna revizija (VRI Češka Republika)

Alat za praćenje i kontrolu pitanja etike i integriteta (RS Rumunije)

Hotline sistem (VRI Koreje)

Transparency International EU izveštaj o integritetu



**ETIČKO LIDERSTVO: USPOSTAVLJANJE TONA ZA DELOVANJE**

Nemojte ovo raditi!	Morata raditi	Uloga
<ul style="list-style-type: none"> <li>Nemate etički kodeks u vašoj VRI</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Uspostavljanje etičkog kodeksa u vašoj VRI:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>Vrednosti</li> <li>Vodič</li> </ul> </li> <li>Uspostavljanje kriterijuma za ponašanje i učinak</li> <li>Osiguravanje poverenja zainteresovanih strana</li> </ul>	<p><b>STRATEŠKI PRISTUP INTEGRITETU</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Zatvaranje očiju na rizike po integritet</li> <li>Negiranje problema koji se odnose na integritet</li> <li>Isključivo oslanjanje na aktivnosti pojedinca</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Jasno predočavanje</b>, putem čestih izjava i posebnih politika, <b>da je etika prioritet</b></li> <li><b>Postavljanje etike na vrh agende rukovodstva</b></li> <li>Uspostavljanje strateškog pristupa etici, ciljajući na <b>izgradnju etičke infrastrukture</b></li> <li><b>Izdvajanje sredstava za etiku</b> (vreme, zaposlene, prostor, obuku)</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Nedavanje dobrih primera, činjenje suprotno od onoga što se zahteva</li> <li>Zloupotreba ovlašćenja</li> <li>Korišćenje pozicije za lične koristi ili korišćenje funkcije za političku moć</li> <li>Pokušaj da se utiče na preporuke i rezultate revizijske misije ili uzdržavanje od objavljivanja nekih revizijskim rezultatima, usled političkih ili ličnih razloga (npr. karijera)</li> <li>Arogantno ponašanje: <i>"Ja sam šef. Ne moram da poštujem moje zaposlene."</i></li> <li>Nepreuzimanje odgovornosti</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Demonstriranje</b> osnovnih vrednosti</li> <li><b>Briga za druge</b> i jasno stavljanje do znanja</li> <li><b>Doslednost</b> u zahtevima prema svima</li> <li><b>Etičko reagovanje</b> u ključnim situacijama</li> <li>Osiguravanje pravog <b>profesionalnog upravljanja</b></li> <li><b>Poštovanje, vođenje i davanje povratnih informacija</b></li> <li><b>Preuzimanje</b> potpune <b>odgovornosti</b> za sopstvene i odluke drugih i ponašanja</li> <li>Osiguravanje <b>visokih standarda odgovornosti i transparentnosti</b></li> </ul>	<p><b>DAVANJE PRIMERA BITI PRIMER</b></p>

Nemojte ovo raditi!	Morata raditi	Uloga
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dozvoljavanje nepotizma, zapošljavanje rođaka i prijatelja</li> <li>• Netraženje dovoljno od vaših zaposlenih: prihvatanje ili stimulisanje nekvalifikovane radne snage</li> <li>• Traženje previše od zaposlenih, a ne davanje dovoljno resursa</li> <li>• Sprovođenje ili omogućavanje promocija koje nisu zasnovane</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Primena zasluga i etike kao glavne osobnosti svakodnevnih upravljačkih praksi</b>, npr. politike za ljudske resurse (zapošljavanje, ocenjivanje učinka, stručno usavršavanje)</li> <li>• <b>Priznavanje i nagrađivanje dobrog ponašanja</b></li> <li>• <b>Preduzimanje aktivnosti koje grade poverenje</b>, poput razmene korisnih informacija</li> </ul>	<p><b>ETIČKO UPRAVLJANJE</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Samostalno donošenje odluka, bez uključivanje timova i zaposlenih</li> <li>• Ignorisanje potrebe i očekivanje od drugih</li> <li>• Nediskutovanje o etičkim problemima</li> <li>• Neomogućavanje saveta i smernica</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Inkluzivnost</b></li> <li>• <b>Omogućavanje i zaposlenima da kažu svoj glas</b> u okvir postupaka donošenja odluka</li> <li>• <b>Sprovođenje odluka</b> o etičkim pitanjima, problemima i dilemama</li> <li>• Osiguravanje otvorenog i <b>uzajamnog okruženja za učenje</b></li> <li>• Davanje <b>smernica</b></li> <li>• Staranje da su <b>etički saveti</b> dostupni zaposlenima koji žele</li> </ul>	<p><b>POLITIKA OTVORENIH VRATA</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ne preduzimanje aktivnosti radi sprečavanja neetičkog ponašanja</li> <li>• Nepreduzimanje aktivnosti radi suočavanja sa problemima</li> <li>• Nepoštovanje etičkog kodeksa</li> <li>• Neupravljanje neetičkom situacijom</li> <li>• Ne vođenje računa o radnoj disciplini</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identifikovanje i rešavanje <b>potencijalnih etičkih rizika ili konflikata</b></li> <li>• <b>Procena ponašanja</b> i provera namera</li> <li>• Stalno korišćenje alata za <b>praćenje</b> / kontrolu</li> <li>• Preduzimanje <b>jasnih korektivnih radnji</b> po potrebi</li> <li>• Uspostavljanje politika o <b>uzbunjivačima</b></li> <li>• Osiguravanje <b>fer</b> procedura <b>slušanja</b></li> <li>• Nikada ne prekidajte <b>ponovno ispitivanje</b></li> </ul>	<p><b>PRIMENA</b></p>

## PRIMERI ETIČKIH DILEMA: Šta bi trebalo da uradite?

- Tokom nekoliko poslednjih godina, Vi (revizor) ste vršili reviziju budžeta kod istog subjekta revizije. Do sada ste uspostavili prijateljski odnos sa šefom računovodstva. Na tvoje rođendan, koji on do sada zna, šef računovodstva to donosi mali poklon. Šta bi trebalo da uradite?
- Sprovodite reviziju u organu u kome su pre tvoje kolege sprovodile reviziju. Utvrđujete značajnu grešku, koja, je u skladu sa dokumentacijom, te greške su bile prisute i pre nekoliko godina ali nisu bile uočite tokom prethodnih revizija. Obelodanjivanje greške bi pokazalo da prethodne revizije koje je sprovedla Vaša kancelarija nisu bile dovoljno detaljne, ali ako ih i vi skrivate, greške će se ponovo javljati. Šta bi trebalo da uradite?
- Učestvujete u koordinisanoj reviziji, koja će se realizovati na osnovu iste metodologije u nekoliko subjekata revizije. Revizijski postupak obuhvata ispitivanje upotrebe IT alata. Do sada niste koristili ovaj alat u praksi i nije bilo moguće da Vam se omogući da odete na obuku na vreme. Osim toga, imate neke sumnje o tome da li metode bazirane na kompjuteru stvarno unapređuju kvalitet revizije. Vi smatrate da je veći garant kvalitetu Vaše dugogodišnje iskustvo. Šta bi trebalo da uradite?
- Na kraju revizije, shvatate da ste fokusirali previše na značajna pitanja, i da ste propustili nekoliko značajnih pitanja u okviru programa revizije. Nema vremena da se sprovedu analize u skladu sa metodologijom koja je navedena. Šta bi trebalo da uradite?
- Vaš kolega želi da potroši svoju životnu ušteđevinu na kupovinu zemlje za izgradnju kuće svojih snova. Tokom revizije, utvrdite gradonačelnik trenutno sprovodi poverljive preliminarne pregovore sa potencijalnim investitorom za izgradnju opštinske deponije na zemljištu pored lokacije koju je Vaš kolega odabrao. Šta bi trebalo da uradite?
- Član vašeg revizorskog tima kome ste vi šef je izuzetno kompetentan na poslu i sprovodi dobre revizije, ali je često nepristojan prema zaposlenima u subjektu revizije, koristi uvredljiv jezik i ima preku narav, preti i viče na njih i ponekad baca dokumenta na njih. On je vrlo osetljiv na kritike bilo koje vrste i ako biste ga zamolili da se suzdrži od ovakvog ponašanja moglo bi da utiče na smanjenje kvaliteta njegovog doprinosa budućim revizijama. Šta bi trebalo da uradite?
- Treba da date mišljenje o revizijskom programu koji je izradila druga jedinica. Imate tri radna dana za ovaj zadatak. Član tima koji je odgovoran za reviziju od Vas hitno traži da pripremite mišljenje do sutra jer su već zakasnili sa programom, i ako revizija ne počne odmah, celokupno planiranje je onda uzaludno. Imate drugi posao koji treba da uradite i sumnju o tome da li bi trebalo da se uopšte upoznajete sa materijalom za tako kratko vreme. Šta bi trebalo da uradite?
- Slučajno otkrijete da su Vaše kolege, čiji posao nikada nije bio predmet kritike, fotokopiraju celu knjigu iz biblioteke na fotokopir mašini kako bi je odneo u svoju kućnu biblioteku. Šta bi trebalo da uradite?
- Primetili ste da se ugovor za čišćenje prostorija kod subjekta revizije godinama dodeljuje istoj kompaniji. Analiza informacija na internet prezentaciji kompanije ukazuje je prezime vlasnika isto kao i prezime jednog od zaposlenog

u organu koji je zadužen za održavanje zgrade, koji radi u toj kompaniji godinama. Nakon što Vas pitaju, on tvrdi da je kompaniju osnovao njegov sin koji, posle dugo godine bez posla, dobio bespovratna finansijska sredstva od Kancelarija za zapošljavanje da osnuje kompaniju kojom on sada izdržava svoju porodicu (ženu i dvoje dece). Ako se obelodani da nabavka ugovora za čišćenje nije realizovana u skladu sa propisima, otac će dobiti otkaz, a sinovljeva kompanija će biti u riziku da bankrotira. Troškovi čišćenja su u skladu sa tržišnim cenama i ugovor predstavlja samo mali deo ukupnog budžeta organa. Šta bi trebalo da uradite?

- Revizor koji je pohlepan fudbalski fan ide sa prijateljima na meč svog omiljenog tima. Pre meča, otišli su u kafić i popili nekoliko piva. Tokom meča, revizor je ušao u raspravu sa navijačem drugog tima koji je takođe bio pod uticajem alkohola, koji je neprikladno oslovio žene ženu u publici. Uzburkala se rasprava, razmenjeno je nekoliko udaraca i stadionsko obezbeđenje je pozvalo policiju. Revizor je pokazao svoju revizorski propusnicu policijskom službeniku i tvrdi da bi njihov suparnik trebalo da bude uhapšen jer je on zbog nedoličnog ponašanja izazvao tuču, dok je on samo pokušavao da zaštiti dame. Šta treba da se radi?
- Kancelarija subjekta revizije je u udaljenoj industrijskoj zoni, sa lošim javnim prevozom i bez kantine, i ne postoji ni kafić ni restoran koji je u blizini. Subjekat revizije mu nudi besplatan prevoz do hotela i kafu i užinu. Šta bi trebalo da uradite?

## MODEL ZA POJEDINCE ZA REŠAVANJE ETIČKIH DILEMA - KONTROLNA LISTA

Korak	Elementi koji treba da se uzmu u obzir
<p><b>1. Analiza problema radi procene da li se suočavate ispravna-versus-ispravna situacija (stvarna dilema), a ne ispravna-versus-pogrešna situacija (problem usklađenosti).</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Da li je jedna opcija u suprotnosti sa pravnih zahtevima ili je u suprotnosti etičkim vrednostima? (Ukoliko je DA, vi se ne suočavate sa etičkom dilemom)</li> <li>- Dva pravca delovanja su moguća, ali ne možete iskoristiti oba; dve željene vrednosti su u suprotnosti (Ukoliko je to slučaj, vi se suočavate da etičkom dilemom).</li> </ul>	<p><b>Elementi koji treba da se uzmu u obzir</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Test ispravne-versus- pogrešne:</li> <li>• Test usklađenosti: "Da li kršim neki zakon ili utvrđena pravila/principe u organizaciji?"</li> <li>• Test ogledala: "da li mogu sa živim sa odlukom koju donosim?"</li> <li>• Test publiciteta: "Da li sam ja voljan da o tome čitam u novinama? Da kažem mojoj porodici?"</li> <li>• Test potpisa: "Da li sam ja javno odgovoran za ovo?"</li> <li>• Kantov test: "Šta ako bi svi radili kao i ja?"</li> <li>• Paradigme etičke dileme:</li> <li>• Istina versus lojalnost:</li> <li>• Iskrenost i lojalnost versus obaveza ili obećanje</li> <li>• Ja versus drugi; mi versus oni; manja versus veća grupa.</li> <li>• Kratkoročno versus dugoročno</li> <li>• Sada versus onda; neodložne potrebe versus budući ciljevi</li> <li>• Pravda versus milost; pravičnost i jednaka primena pravila versus sažaljenje i empatija</li> </ul>
<p><b>2. Ocenite situaciju i predložite Vaše rešenja na osnovu vrednosti koje su ugrožene i procena posledica.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Da li imam sve elemente za rešavanje dileme?</li> <li>- Koje je moje rešenje za dilemu?</li> </ul>	<p><b>Metoda rešavanja</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• BAZIRANO NA KRAJU: najveće dobro za najveći broj (obuhvata malu količinu lošeg za malo ljudi)</li> <li>• BAZIRANO NA PRAVILIMA: Uspostavljanje standarda - ja želim sa svi čine isto u istoj situaciji.</li> <li>• BAZIRANO NA BRIZI: Stavljam se u poziciju onih koji su pogođeni mojom odlukom.</li> </ul>

<p><b>3. Proverite da li su uključena lica (rukovodstvo, kolege) saglasna sa indetifikovanim opcijama, i da uzmete u obzir alternative.</b></p>	<p><b><u>Pitanja na koja treba da se odgovori</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ko je uključen?</li> <li>- Šta oni misle?</li> <li>- Da li postoje oprečni stavovi?</li> </ul>
<p><b>4. Ocenite njihov stvarni uticaj na vaše aktivnosti i povratne informacije.</b></p>	<p><b><u>Finalna razmatranja</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Preduzmite radnje u skladu sa najboljom opcijom koja je utvrđena.</li> <li>- Procenite stvarni uticaj na vaše aktivnosti i povratne informacije, s obzirom da ovo iskustvo može da služi kao presedan ili dobra polazna tačka kada se suočite sa sličnom situacijom u budućnosti</li> </ul>

Izvori:

*Fabrice Mercade, Ethical dilemmas and how to address them (EUROSAI TFAE conference, Lisbon 2014)*

*Rushworth KIDDER "How good people make tough choices: Resolving the dilemmas of ethical living"*

*Paolo Giusta: "Ethics Matters – Practical micro-ethics for civil servants of the European Union". European Court of Auditors, 2006.*

*United Nations Ethics Office; <http://www.un.org/en/ethics/index.shtml>;*

*European Commission, Practical Guide to staff Ethics and Conduct ([http://ec.europa.eu/civil\\_service/admin/ethic/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/civil_service/admin/ethic/index_en.htm))*

## PRIMERI SUKOB INTERESA

- Pitali su me da vršim reviziju projekta za morsku infrastrukturu u komercijalnoj luci. Projekat je realizovala inženjerska kompanija "X" za koju sam radio pre 12 godina. Izvršni direktor "X" nije više isti, ali su neke od mojih bivših kolega akcionari u toj kompaniji. Pitao sam mog šefa da imenuje drugog revizora, jer moj ugled i rezultat moje revizije mogu biti dovedeni u pitanje.
- Ujak moga muža je vlasnik poljoprivrednog gazdinstva na kome se proizvodi mleko, za koju dobija državne subvencije. Jedan od zadatak je revizija tog poljoprivrednog gazdinstva - između ostalih. Čak iako nikada nisam srela rođake drugog kolena mog muža, I mogu da predvidim da može da postoji potencijalni sukob interesa jer ću morati da prijavim neke greške u korišćenju sredstava. Pitam mog šefa da ne radim na ovoj
- Aktivan sam pristalica političke partije koja je pobedila na poslednjim izborima. Treba da vršim reviziju ministarstva na čijem je čelu novopostavljeni direktor koji je moj politički poznanik. Ne želim da neko pomisli da moj posao kao revizora u ovom slučaju može da bude doveden u pitanje usled mojih političkih uverenja. Odmah sam razgovarao sa moji šefom i pitao samo ga odredi drugog revizora.
- Trebalo je da vršim reviziju državne agencije u kojoj sam radio pre nego što sam se zaposlio u Vrhovnoj revizorskoj instituciji. Pitao sam mog šefa da ne radim na ovoj
- Pošto sam izabran za lokalni opštinski odbor, gradonačelnik me je pozvao da upravljam programom za koji se izdvajaju javna sredstva iz državnog budžeta. Odbijam poziv.
- Trenutno radim u odeljenju koje je zaduženo za reviziju međunarodne saradnje za razvojnu pomoć. Pozvan sam da budem član upravnog odbora jedne NVO koja prima značajna sredstva kroz ovu pomoć. Odbijam poziv.
- Bio sam raspoređen da radim u timu koji je zadužen za reviziju državne agencije u kojoj radi moj brat kao službenik. Porazgovarao sam sa njim i shvatio da on neće imati nikakvu ulogu u reviziji. Obavestio sam mog šefa o tome i sprovodim reviziju. Izbegavam da razgovaram sa mojim bratom o reviziji.
- Bio sam raspoređen da radim u timu koji je zadužen za reviziju državne agencije; moja sestra je predsednik upravnog odbora te agencije. Obavestio sam mog šefa i zamolio ga da
- Raspoređen sam u tim koji je zadužen za reviziju državne agencije. Moj blizak prijatelj je na čelu jednog odeljenja u toj agenciji. Obaveštavam mog šefa o tome. Diskutujemo o tome i zaključujemo da revizijom ne smemo obuhvatiti odeljenje na čijem je čelu moj prijatelj. Mogu da vršim reviziju, ali moram i dalje da budem oprezan u slučaju da se od mog prijatelja bude zahtevalo da on ima određenu ulogu u reviziji. Izbegavam da
- Raspoređen sam u tim koji je zadužen za reviziju putnih troškova poslanika. Pre dve godine, pre mog zaposlenja u VRI, bio sam zadužen za odobravanje putnih troškova u parlamentu. Obavestio sam mog šefa i zamolio ga da ne radim na ovoj reviziji.
- Raspoređen sam u tim koji je zadužen za reviziju sprovođenja programa za zaštitu životne sredine. Pre nego što sam se zaposlio u VRI, radio sam kao finansijski službenik u regionalnom odeljenju Ministarstva za zaštitu životne sredine. Obaveštavam mog šefa o tome. Diskutujemo o tome i zaključujemo da se revizijom neće obuhvatiti odeljenje u kome sam radio. Mogu da sprovedem tu reviziju.

- Vršim reviziju privatne firme koja prima novac iz državnog budžeta. Direktor mi nudi poziciju za koju sam zainteresovan. Obaveštavam mog šefa o tome. Zaključujemo da, s obzirom da su moja revizijska opažanja te firme već stečena i saopštena i da neću biti uključen u dalje izveštavanje, ne postoji nikakva mogućnost da će na ikakav način ponuđeno radno mesto uticati na moj revizijski rad. Prihvatio sam radno mesto.
- Vršim reviziju sprovođenja programa javnih fondova koji vrši jedna velika opština. Tokom završnog sastanka, meni prilazi direktor programa, koji mi nudi dobro plaćenu poziciju savetnika u opštini. Obaveštavam mog šefa o tome; zaključujemo da je to po sredi namera da se utiče na moj rad. Odbijam ponudu.



## DA LI SMETE DA PRIHVATITE POKLON ILI GOSTOPRIMSTVO? KONTROLNA LISTA ZA

<p>1. Da li se pravilnikom vaše organizacije ili nekim drugim pozitivnim propisom ovlašćeni da prihvatite poklon ili gostoprimstvo pod određenim uslovima?</p>	<p><b>Odredbe o primanju poklona i gostoprimstvo se mogu naći u:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ VRI Kodeksu ponašanja, etičkim smernicama i posebnim pravilnicima.</li> <li>✓ Odredbe za zaposlene koje se odnose na državne službenike.</li> </ul>
<p>2. Da li je poklon ili gostoprimstvo u skladu sa uslovima?</p>	<p><b>Uslovi se mogu odnositi na:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Maksimalnu vrednost (npr. manje od 50 evra)</li> <li>✓ Priroda poklona ili gostoprimstvo (npr. obuhvaćena je Konvencijom o trgovini ugroženim vrstama, poput predmeta koji su napravljeni od kože zaštićene životinje; falsifikovani objekat; pozivnica na nezakonito "neadekvatno" mesto, poput kockarnice).</li> <li>✓ Lice ili organ koji nudi poklon ili gostoprimstvo (npr. poklon ili gostoprimstvo koju nudi subjekat revizije ili potencijalni dobavljač VRI).</li> <li>✓ Bilo koji drugi uslov koji je utvrđen propisima.</li> </ul>
<p>3. Ukoliko prihvatite poklon ili gostoprimstvo, da li biste se osećali neprijatno, pod uticajem ili neopravdano primorani da zauzmete drugačiji stav ili mišljenje?</p>	<p><b>Elementi koji treba da se uzmu u obzir:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Da li je poklon ili gostoprimstvo u skladu sa onim što je navedeno u pravilnicima, i da li je proporcionalno i prikladno.</li> <li>✓ Da li pokloni ili čin gostoprimstva preterano česti?</li> <li>✓ Da li postoji neki stvarni ili percipirani ili potencijalni sukob interesa.</li> </ul>
<p>4. Kako bi drugi ljudi reagovali da znaju da ste prihvatili taj poklon ili gostoprimstvo?</p>	<p><b>Da bi se procenila reakcija drugih treba sledeće uzeti u obzir:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Uspostavljate standard - želite da sa svi čine isto u istoj situaciji</li> <li>✓ Stavite se u poziciju onih koji su pogođeni mojom odlukom</li> <li>✓ Prihvatanje poklona ili gostoprimstva ne može se smatrati štetnim po interese VRI, u svakom slučaju</li> </ul>
<p>5. Konsultujte druge ljude.</p>	<p>U slučaju sumnje, ne oklevajte da se konsultujete sa vašim šefovima ili kolegama, ili etičkim savetnicima koji rade u VRI.</p>
<p>6. Otvoreno iznesite informacije; prijavite poklon ili gostoprimstvo koju ste prihvatili ili odbili.</p>	<p>Obavestite Vaše šefove i poštuju VRI pravila o prijavljivanju i registrovanju poklona i gostoprimstva. Ovo se odnosi na ponuđene poklone i gostoprimstvo, bez obzira da li ste prihvatili ili ne</p>

RADNA GRUPA ZA REVIZIJU I ETIKU  
VRI zemlje učesnice

Portugal (predsedavajući)  
Albanija  
Hrvatska  
Češka Republika  
ERS  
Finska  
Bivša Jugoslovenska Republika  
Francuska  
Nemačka  
Mađarska  
Izrael  
Italija  
Malta  
Moldavija  
Crna Gora  
Poljska  
Rumunija  
Ruska Federacija  
Republike Srbije  
Srbija  
Španija  
Turska  
Velika Britanija