

PROFESIONALNI STANDARDI I ETIČKI KODEKS DRŽAVNE REVIZIJE

Dalibor Krstić

Visoka škola za menadžment i ekonomiju

Kragujevac, Srbija

dal.krstic@gmail.com, ORCID: [0000-0003-2286-112X](https://orcid.org/0000-0003-2286-112X)

Slavko Vukša

Univerzitet za poslovne studije

Banja Luka, Bosna i Hercegovina

slavkovuksa@gmail.com, ORCID: [0000-0003-3799-4363](https://orcid.org/0000-0003-3799-4363)

Ivan Milojević

Ministarstvo odbrane Republike Srbije

drimilojevic@gmail.com, ORCID: [0000-0003-3653-3477](https://orcid.org/0000-0003-3653-3477)

Dejan Gojkov

Univerzitet za poslovne studije

Banja Luka, Bosna i Hercegovina

dejangojkov3@gmail.com

Apstrakt

Usled nužnog postojanja različitih vrsta revizije razvila se i državna revizija, pa se otuda u stručnoj i naučnoj literaturi javlja veći broj definicija za nju. U Republici Srbiji revizija je definisana zakonskim aktima čime je usmerena i sama njena aktivnost na reviziju javnih rashoda, javnih preduzeća i budžetskih institucija, odnosno reviziju finansijskih izveštaja javnih preduzeća i ustanova. Postoji konsenzus između domaćih i stranih autora oko postojanja više vrsta revizije. Oni su saglasni, da postoji više podela revizije, zavisno od kriterijuma klasifikacije. Ovim radom su obuhvaćene specifičnosti državne revizije na bazi normativne regulative Međunarodnih revizorskih standarda, kao i etički standardi kojih je potrebno da se pridržavaju državni revizori.

Ključne reči: državna revizija, standardi, kvalitet, etički kodeks.

PROFESSIONAL STANDARDS AND CODE OF ETHICS FOR STATE AUDIT

Abstract

Due to the necessary existence of different types of audit, the state audit has also developed, which is why there are a large number of definitions for it in the 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 companies and budgetary institutions, that is, the



Ovaj članak je članak otvorenog pristupa distribuiran pod uslovima licence Creative Commons Attribution (CC BY) (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

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

Keywords: state audit, standards, quality, code of ethics.

UVOD

Globalno tržišno poslovanje i koncentracija kapitala uslovile su nužnost primene jedinstvene metodologije u prikazivanju rezultata poslovanja, kako u privatnom tako i u javnom sektoru. S tim u vezi javila se potreba da se na globalnom planu standardizuju i ustroje procedure i načini prikazivanja informacija o stanju i uspešnosti poslovanja entiteta javnog sektora. U skladu sa tim na drugoj strani nužno je bilo uspostaviti modalitete davanja mišljenja na ispravnost ovako prikazanih izveštaja tako da su nastali i standardi u domenu revizije javnog sektora i etički standardi.

Metodološki gledano u radu se korišćenjem uporedno-pravne i deskriptivne metode prikazuju elementi međunarodnih standarda državne revizije i etike s ciljem sagledavanja dometa ovih standarda i kontinuirane potrebe za njihovom nadgradnjom.

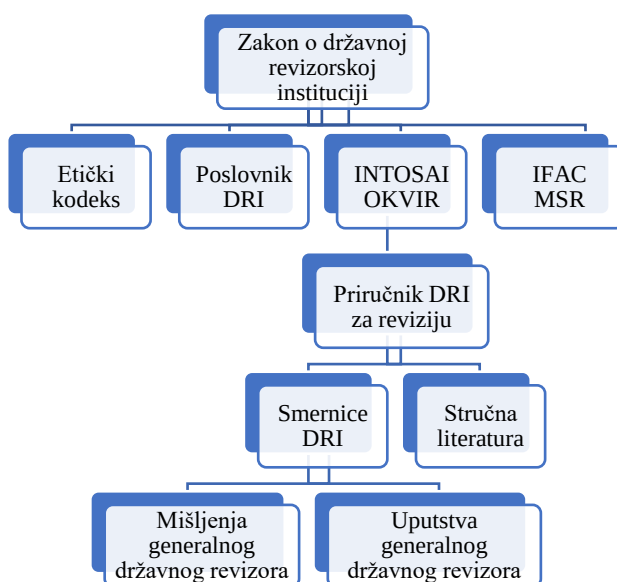
Sve češće promene u poslovanju, pojava novih načina plaćanja, prometa novca i kapitala nije zaobišla ni javni sektor, uslovljavajući potrebu da se ovakvi načini poslovnih promena prikazuju u poslovnim izveštajima, čime se stvara podloga za upotpunjavanje i nadgradnju do sada donetih standarda i procedura na globalnom planu.

Početak standardizacije u domenu državne revizije vezuje se za Limsku deklaraciju koja daje utemeljenje dobre prakse revizije u domenu javnog sektora. Da bi se kasnije razvio čitav niz organizacija i standarda, čime se nastojalo usmeriti poslovanje i finansijsko izveštavanje pre svega zemalja u tranziciji, a naravno i država sa krupnom kapitalističkom proizvodnjom (Sakan, 2022).

POLOŽAJ I ULOGA NORMATIVNOG UREĐENJA DRŽAVNE REVIZIJE

Okruženje u kojem entiteti javnog sektora funkcionišu i iskazuju svoje poslovanje finansijskim izveštajima, podložno je stalnoj promeni, kao i prateći zakoni koje te oblasti regulišu. Ove promene moraju biti kontinuirano praćene od strane revizora. Ulogu spoljnog revizora u javnom sektoru obavljaju nacionalne revizorske institucije, kao i spoljni komercijalni revizori (Andrić, M., 2012). Obe revizije rade u istom okruženju, samo je razlika u pravnom osnovu, profesionalnim i proceduralnim postupcima revizije. Komercijalni revizori obavljaju reviziju na bazi Međunarodnih standarda revizije, kao i metodoloških upustava koja svaka revizorska firma „kreira za sebe“.

Suprotno tome, državni revizori funkcionišu u standardizovanim uslovima koji su podređeni zahtevima zakonodavne i izvršne vlasti (Čipek, K., Ljutić, I. B., 2021). Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji (u daljem tekstu: Zakon) veoma detaljno određuje obim i revizorske procedure, kao i zakonska ovlašćenja državnog revizora i revidirane institucije i njenih predstavnika. Pored toga, državni revizori se u svom radu oslanjaju na međunarodne standarde revizije. Sva ova akta čine jednu celinu sa određenom hijerarhijskom vezom kako je prikazano na slici 1.



Slika 1

Zakonsko i normativno uređenje državne revizije

Pravne i stručne osnove za obavljanje državne revizije u Republici Srbiji određene su zakonskom i profesionalnom regulativom (Zakon o DRI, pravilnici, Poslovnik DRI, standardi, kodeksi, smernice, priručnici, mišljenja, uputstva i ostala akta).

MEĐUNARODNI STANDARDI DRŽAVNE REVIZIJE – INTOSAI STANDARDI

Tokom višedecenijskog iskustva u vršenju državne revizije, vrhovne revizorske institucije (VRI) su se susretale sa različitim problemima koji su u principu zajednički, što je dovelo do razvijanja okvira koji će biti prihvatljiv u svim zemljama. Na Kubi je 1953. godine osnovana Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI - The International Organization of Supreme Audit Institutions) koja danas funkcioniše kao nevladina organizacija sa posebnim konsultativnim statusom pri Ekonomskom i socijalnom savetu Ujedinjenih nacija (ECOSOC). INTOSAI je 1984. osnovala Komitet za standarde revizije, koji je

predložio INTOSAI standarde revizije 1987. godine, a koji su usvojeni na kongresu u Vašingtonu 1992. godine, a dopunjeni su 1995. godine na kongresu u Kairu.

Državna revizorska institucija Srbije je punopravna članica INTOSAI od novembra 2008. godine.

INTOSAI je podeljen na regionalnom principu zbog lakšeg rada kako je prikazano na sledećoj slici.



Slika 2

Regionalna organizacija INTOSAI

U Agendi za održivi razvoj 2030, koju su usvojile sve države članice Ujedinjenih nacija 2015. godine, a koje sadrže zajednički plan za mir i prosperitet za Ljude i planetu, sada i u budućnosti, INTOSAI ima važnu ulogu za realizaciju cilja broj 16: Mir, pravda i jake institucije.

INTOSAI standardi (ISSAI - The International Standards of Supreme Audit Institutions) predstavljaju „autoritativna saopštenja“ kojima se daju uputstva o osnovnim principima profesionalnog i ličnog ponašanja koje revizor treba da primeni pri planiranju, izvršenju i izveštavanju. Oni predstavljaju zbirku prihvaćenih i primenljivih praksi u domenu eksterne revizije širom sveta.

INTOSAI standardi su podeljeni u četiri dela, i to:

- I. Osnovni postulati,
- II. Opšti standardi,
- III. Standardi izvođenja,
- IV. Standardi izveštavanja.

Tabela 1
INTOSAI standardi

Osnovni postulati			
Primenjivost sa standardima		Doslednost standarda	
Nepriistrasna ponuda		Interne kontrole	
Javna odgovornost		Pristup podacima	
Odgovornost menadžmenta		Područja revizije	
Objavljivanje standarda		Unapređenje tehnika revizije	
		Konflikt interesa	
Opšti standardi	Standardi izvođenja	Standardi izveštavanja	
Nezavisnost	Planiranje	Forma	Sadržaj
Osposobljenost	Supervizija i nadzor	Naslov	Kompletnost
Dužna pažnja	Interna kontrola	Datum	Predmet
Ostali opšti standardi	Usaglašenost sa zakonima i propisima	Potpis	Zakonska osnova
	Revizijski dokaz analiza izveštaja		Usklađenost s standardima
			Usklađenost sa zakonima i propisima
			Pravovremenost

Izvor: autorski pregled

Osnovni postulati državne revizije predstavljaju skup pravila i principa koji doprinose razvijanju revizorskih standarda, i koje koriste revizori u formiranju svojih mišljenja i izveštaja. Osnovni postulati standarda državne revizije su (Krasić, Žager, 2009):

- Vrhovna revizorska institucija (VRI) treba da razmotri usaglašenost sa INTOSAI standardima u svim oblastima koje smatra bitnim.
- Ona treba da iskoristi svoju vlastitu procenu različitih situacija koje mogu da nastanu tokom obavljanja revizije.
- Sa povećanjem interesovanja javnosti, kao i javnog sektora, porasla je potreba za javnom odgovornošću lica koja upravljaju javnim resursima. Upravo zato se javlja potreba za uspostavljanjem odgovornog procesa.

- Menadžment je odgovoran za ispravnost i primerenost forme i sadržine finansijskih izveštaja. Da bi se olakšao proces odgovornosti potrebno je razviti odgovarajući sistem javnog sektora koji počiva na informacijama, kontroli i izveštavanju.
- Striktna primena računovodstvenih standarda treba da omogući fer prezentaciju finansijskog položaja i rezultata poslovanja. Ovaj proces ima dva aktera: organ vlasti koji treba da donese prihvatljive računovodstvene standarde koji su prilagođeni potrebama države, i drugi je revidirani subjekt koji treba da ima specifične i merljive ciljeve.
- Zahvaljujući odgovarajućem sistemu interne kontrole rizik grešaka i potencijalnih neregularnosti biće sveden na minimum.
- Donošenjem i poštovanjem zakona treba da se olakša saradnja sa telima gde se obavlja revizija, odnosno da se omogući pristup svim potrebnim podacima kako bi revizor doneo sveobuhvatnu ocenu.
- Revizijske aktivnosti treba da budu u okviru ovlašćenja koje ima VRI.
- Obaveza VRI je da konstantno usavršava tehnike koje se koriste za revidiranje valjanosti mera uspeha.

Opšti standardi državne revizije utvrđuju kvalifikacije revizora i revizorskih institucija, njihovu nezavisnost, kompetentnost, dužnu pažnju i ostale opšte standarde (Andrić, 2012).

Prva stavka u delu opštih standarda govori o nezavisnosti i objektivnosti samog revizora kao i VRI, i smatra se ključnim preduslovom za uspešnu reviziju i verodostojnost izveštaja. Kada je reč o nezavisnosti, ona treba da bude trojaka, odnosno revizor i VRI treba da budu nezavisni od zakonodavne vlasti, izvršne vlasti i od revidiranog subjekta (Kurtović, Šaćić, 2022). Ovde je vrlo značajno pitanje odnosa sa zakonodavnom vlašću jer su oni jedni od glavnih korisnika usluga VRI, što prouzrokuje blisku povezanost VRI i parlamenta ili njegovih odbora i komisija. Tako ostvareni odnosi ne smeju da ugroze nezavisnost VRI, sa posebnim osvrtom na slobodu VRI da napravi plan i program sprovođenja revizije, i njenu samostalnost izbora predmeta revizije. Takođe, za očuvanje nezavisnosti institucije je od izuzetnog značaja da se onemogući vladi da vrši uticaj na VRI. Sa druge strane, određeni nivo saradnje između VRI i vlade mora da postoji, a naročito je ta saradnja poželjna u oblastima računovodstvenih standarda, politike i forme finansijskih izveštaja (Koziet, 2015).

Odnos koji VRI ima sa vladom je najosetljiviji u području obezbeđivanja finansijskih sredstava za funkcionisanje institucije (Vasić, 2022). Ovo je prouzrokovano time da se VRI finansira iz budžeta, a odluku o raspodeli sredstava donosi vlada uz pomoć nadležnog ministarstva. Ovaj problem je posebno izražen u zemljama gde je teška materijalna situacija. VRI ima obavezu da se trudi da obezbedi dovoljno sredstava za normalno funkcionisanje, a ako vlada pokuša da sredstva umanjí ili na drugi način opstruiše rad institucije, VRI je dužna da to navede u izveštaju koji dostavlja Parlamentu (Kostić, 2020).

Jedna od ključnih tački nezavisnosti VRI odnosi se na trajanje mandata državnih revizora. Ako bi izvršna vlast mogla da utiče na to, to bi direktno prouzrokovalo

snažan uticaj na nezavisnost institucije. Zato je preporuka da se u Zakonu propiše koji su to uslovi za opoziv sa funkcije, ili rok trajanja mandata (Leko, 2008).

Kompetentnosti (stručnost) odnosi se kako na samu instituciju tako i na direktnog izvršioca revizije, državnog revizora. Kada VRI vrši državnu reviziju mora da koristi najkvalitetniju metodologiju i praksu, i sebe mora da postavi u sistem javne odgovornosti. Revizor u svom timu treba da odabere stručan kadar sa odgovarajućim obrazovanjem i iskustvom. VRI i državni revizori pored poštovanja revizijskih standarda INTOSAI kao matične organizacije, i poštovanja nacionalnih ustava i zakona, moraju delovati i sa dužnom pažnjom (Stanković et al., 2018). Ovo se odnosi na specifikiranje, sakupljanje i ocenjivanje dokaza i u izveštavanju o nalazima, zaključcima i preporukama. Revizor treba da obrati dužnu pažnju, odnosno da bude posebno oprezan u slučajevima kada postoje slabosti u internoj kontroli, kada dokumentacija nije čuvana na adekvatan način ili ako postoje neuobičajene transakcije koje mogu navesti na određene nepravilnosti.

VRI treba da obrati dužnu pažnju pri uzimanju eksternih saradnika, mora da proveriti njihovu kompetentnost za zadatke koji će im biti povereni. Saveti i mišljenja eksternih konsultanata ne oslobađaju VRI za izraženo mišljenje.

Ostali opšti standardi odnose se na usvojene politike i procedure VRI:

- Zaposleno osoblje treba da ima odgovarajuće kompetencije;
- Kontinuirana obuka zaposlenih u VRI, da bi se osposobili da svoje poslove obave delotvorno;
- Pravljenje dobrog rasporeda revizija i dovoljan broj revizora za te revizije;
- Ocena uspešnosti i delotvornosti internih standarda.

Standardi izvođenja ili standardi područja rada, koji imaju cilj da uspostave okvir i da propišu korake i postupke kojih revizor treba da se pridržava. Za njega su to pravila kojih treba da se pridržava tokom prikupljanja dokaza tokom postupka revizije (Leko, Leko, 2008).

Sastoji se iz šest zasebnih celina:

- Planiranje – revizor je dužan da isplanira reviziju u određenom vremenskom roku i u skladu sa principima 3E. VRI kada planira reviziju, treba da proceni koji su to entiteti koji su prioritetni, a zatim da za te entitete izradi detaljne planove revizije.
- Supervizija i pregled – revizijsko osoblje i njihov rad u svim fazama revizionog postupka, mora da bude kontrolisan, a dokumentacija proverena od strane iskusnijeg člana. Supervizija je značajna zbog povećanja nivoa sigurnosti ostvarenja ciljeva i da bi se kvalitet revizije održao na zadovoljavajućem nivou.
- Proučavanje i procena interne kontrole – kada revizor određuje opseg revizije, on treba da prouči i proceni pouzdanost interne kontrole (Milanović, 2022). U slučaju sprovođenja revizije, procena interne kontrole uglavnom se odnosi na zaštitu životne sredine i na obezbeđenje tačnosti i kompetentnosti računovodstvenih evidencija (Majstorović et al., 2020).
- Usaglašenost sa primenjivim zakonima i propisima – kada je reč o reviziji pravilnost treba uraditi testiranje usaglašenosti sa zakonskom regulativom.

Postupci revizora treba da obezbede razumno uverenje otkrivanja grešaka, kao i nezakonitost radnji koji mogu da imaju direktan uticaj na iznose sadržane u finansijskim izveštajima.

- Revizorski dokaz – revizor treba da priloži istinit i relevantan dokaz kako bi potkrepio svoju procenu i zaključak. Nalazi, zaključci i ocene revizora moraju da budu bazirani na dokazima koji su prikupljeni tokom testiranja. Tehnike kojima se revizori služe za prikupljanje dokaza su inspekcija, posmatranje, ispitivanje i konfirmacija. Traži se da dokaz bude merodavan, razuman i relevantan. Sve prikupljene dokaze revizor je dužan da propisno dokumentuje i obezbedi, a sadržaj i način njihovog odlaganja pokazuje stepen profesionalizma revizora (Krunic, 2023).
- Analiza finansijskih izveštaja je usmerena na utvrđivanje postojanja očekivanih povezanosti između različitih elemenata finansijskih izveštaja i identifikaciju neočekivanih veza ili trendova.

Standardi izveštavanja kojima se predviđa da nakon svake obavljene revizije, revizor ima dužnost da da svoje mišljenje u pisanom obliku ili u formi izveštaja, ali mora da vodi računa da to bude lako razumljivo i bez nejasnoća ili dvosmislenosti, a izveštaj treba da bude nezavisan, objektivan, fer i pre svega konstruktivan (Dabić, 2018).

Nakon obavljene revizije, revidiranom subjektu VRI treba da dostavi pisani izveštaj o oceni i rezultatima revizije. Tu se pre svega misli na mišljenje revizora i na druge primedbe u vezi sa finansijskim izveštajima.

Revizijske smernice su četvrti deo ISSAI okvira, profesionalnog okvira donetog od INTOSAI. Podela smernica je izvršena prema brojevima:

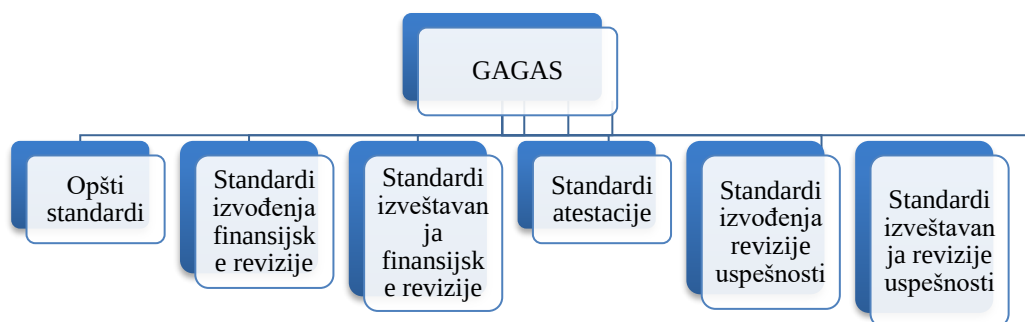
- ISSAI 1000 – 2999 : smernice finansijske revizije,
- ISSAI 3000 – 3999 : smernice revizije uspešnosti,
- ISSAI 4000 – 4999 : smernice revizije usaglašenosti,

ISSAI 5000 – 5999 : smernice za specifične predmete.

REGIONALNI STANDARDI DRŽAVNE REVIZIJE

Standardi revizije javnog sektora najpre su razvijeni i primenjeni u Americi, a opšteprihvaćeni standardi državne revizije u Americi su poznati i pod imenom „GAGAS“ ili „žuta knjiga“ i njih koriste državni revizori radi obezbeđivanja kompetentnosti, integriteta i objektivnosti u planiranju i obavljanju njihovog posla, tj. za reviziju i proveru državnih entiteta (Stanojević, 2016).

Postoje brojne uredbe i druga dokumenta koja pomažu revizoru da obavi reviziju u skladu sa GAGAS standardima

**Slika 3**

Hijerarhijski pregled GAGAS standarda

Opšti standardi se sastoje iz četiri različite grupe standarda:

- I. Standard nezavisnosti obuhvata nezavisnost VRI i samog revizora, koja je trojaka: lična nezavisnost, nezavisnost od okruženja i organizaciona nezavisnost.
- II. Standard profesionalnog mišljenja kaže da profesionalno mišljenje treba da bude prisutno i kada se planira ali i kada se vrši revizija, ali i nakon završene revizije kada se iskazuje mišljenje.
- III. Standard kompetentnosti traži da svi učesnici u reviziji moraju da budu kompetentni za posao koji obavljaju. To se odnosi na posedovanje tehničkih znanja i stručnosti, i na konstantno obrazovanje.
- IV. Standard kvalitativne kontrole i uveravanja obuhvata sve entitete javnog sektora kod kojih se vrši revizija, i obavezuje ih da uspostave kvalitetan sistem interne kontrole koji je u skladu sa GAGAS standardima.

Standardi izvođenja finansijske revizije su grupisani u dve celine:

1) Standardi izvođenja AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) :

- Rad revizora mora da bude kvalitetno isplaniran, čak i u slučaju kada postoji kvalitetna interna revizija u predmetnom subjektu;
- Osnov za dobar plan revizije jeste razumevanje interne kontrole jer to omogućuje da se odredi priroda, vreme i područje rada revizora;
- Pre započinjanja same revizije potrebno je uspostaviti kvalitetnu i dobru evidenciju nastalih događaja.

2) GAGAS dodatak:

- Revizorska komunikacija – slobodan protok informacija o prirodi, vremenu i obimu planiranog testiranja između revizorske kancelarije, individualnih revizora i revidiranog subjekta;

- Razmatranje rezultata prethodne revizije – obaveza revizora da razmotri rezultate prethodne revizije i da ih dovede u korelaciju sa revizijom koja se sada vrši;
- Otkrivanje materijalnih grešaka – revizor je obavezan da obezbedi jasno uverenje da su otkrivene materijalne greške posledica sklopljenih štetnih ugovora;
- Razvoj – ovde se podrazumeva razvoj revizorskih procedura koje trebaju da omoguće lakše otkrivanje materijalnih grešaka;
- Revizorska dokumentacija – dokumenti koji se odnose na planiranje, nadziranje i izveštavanje revidiranih procesa čine osnovu zaključivanja i davanja preporuke revizora.

Standardi izveštavanja finansijske revizije

1) AICPA standardi izveštavanja:

- Revizorski izveštaj treba da bude formulisan i prezentovan i u slučaju kada je finansijski izveštaj prezentovan u skladu sa opšteprihvaćenim standardima računovodstva;
- Revizorski izveštaj treba da prepozna situacije u kojima računovodstveni principi nisu primenjeni;
- Objavljene informacije u finansijskim izveštajima smatraju se razumljivim, osim ako revizor ne saopšti drugačije u svom izveštaju;
- U slučaju da se revizor ne slaže sa podacima u finansijskim izveštajima, njegova obaveza je da to obrazloži.

2) GAGAS dodatak standardima se sastoji iz šest delova:

- Izveštavanje u skladu sa GAGAS standardima – dužnost revizora je da u svom izveštaju naglasi da li je obavljena revizija u skladu sa GAGAS standardima;
- Izveštaj o internim kontrolama – mora da bude uključen u revizorski izveštaj;
- Izveštaj o nedostacima – dužnost revizora je da obavesti o nedostacima interne revizije, kao i o primećenim materijalnim greškama koje su posledica prevara ili zloupotreba;
- Privilegovane i poverljive informacije – ovakve informacije neće biti dostupne u izveštaju revizora, ali će biti objašnjena njihova priroda i zašto su izuzete iz izveštaja;
- Izdavanje i distribucija izveštaja – odnosi se na javnu dostupnost revizorskog izveštaja, pod uslovom da se vodi računa o poverljivim informacijama.

Standardi atestacije

1) AICPA opšti standardi i standardi izvođenja atestacija:

- Reviziju treba adekvatno planirati i ako postoje saradnici, treba ih kontrolisati;

- Treba prikupiti dovoljno dokaza da bi se obezbedila razumna osnova za zaključak koji će biti iznet u izveštaju.

2) GAGAS propisuje dodatne standarde koji se odnose na izvođenje atesta. Atestanti moraju da ispoštuju ove odluke:

- Revizorska komunikacija – protok informacija o prirodi i opsegu informacija između kancelarije koja vrši atestaciju, atestanata i jedinica kod kojih se atestacija vrši;
- Razmatranje rezultata prethodne revizije i atestacije – obaveza atestantima da još jednom razmotre rezultate prethodne atestacije i da ih dovedu u vezu sa atestacijom koja se sada vrši;
- Interne kontrole – ovo je dodatni standard i on obavezuje atestanta da napravi procedure koja omogućuje objektivnu atestaciju;
- Otkrivanje materijalnih grešaka – obaveza atestanta jeste da obezbedi dokaze za otkrivene materijalne greške i da su one posledica sklopljenih nepovoljnih ugovora ili korupcije;
- Razvoj – odnosi se na razvoj atestacionih procedura koje treba da omoguće lakše otkrivanje materijalnih grešaka;
- Dokumentacija – sastoji se iz tri dela (planiranje, nadzor i izveštavanje), a predstavlja osnov za zaključivanje i davanje ocena atestanta.

3) AICPA standardi izveštavanja počivaju na četiri standarda izveštavanja i oni se odnose na sve tipove atestacionog procesa:

- Izveštaj treba da identifikuje iskaze o kojima se izveštava i da navede karakter aranžmana;
- Izveštaj treba da ima zaključak atestanta, s tim da zaključak bude u skladu sa utvrđenim kriterijumima;
- U izveštaju trebaju da budu zabeležena sva zapažanja atestanta;
- U izveštaju o atestacionom angažmanu mora da bude izjava kojom se ograničava njegova upotreba za lica koja su dogovorile kriterijume i procedure atestacionog angažmana;

4) GAGAS dodatni standardi koji su priključeni AICPA standardima.

- Izveštavanje u skladu sa GAGAS standardima – atestant ima obavezu da u svom izveštaju navede da li je obavljena atestacija u skladu sa GAGAS standardima;
- Izveštaj o internim kontrolama i uočenim nedostacima – obavezuje atestanta da izvesti o nedostacima internih revizija;
- Izveštaj o odgovornosti – tiče se odgovornosti za uočene nedostatke interne revizije;
- Privilegovane i poverljive informacije – ove informacije neće biti javno dostupne niti objavljene, već će biti napomenuto da je njihovo izostavljanje bilo neophodno;

- Izdavanje i distribucija izveštaja o izvršenoj atestaciji – predstavljanje izveštaja „interested parties“.

Standardi izveštavanja revizije uspešnosti se sastoje iz:

1) Planiranja – rad revizora treba da bude unapred isplaniran. Planiranje mora da bude dokumentovano.

- Razmatranje važnosti programa i potrebe za izveštajem o reviziji uspešnosti;
- Razumevanje programa;
- Razmatranje interne revizije i kontrole;
- Odabir kriterijuma za reviziju uspešnosti;
- Komunikacija sa menadžmentom ...

2) Supervizija – odnosi se na revizore koji vrše reviziju uspešnosti i traži se da to osoblje bude pod strogim nadzorom.

3) Dovoljna, kompetentna i relevantna evidencija omogućuje razumnu osnovu za revizorske nalaze i zaključke.

4) Revizorska dokumentacija – obuhvata planiranje, nadziranje i izveštavanje revidiranih procesa, i smatra se osnovom davanja preporuke revizora.

Standardi izveštavanja revizije uspešnosti sa sastoje iz:

1) Forma izveštaja – revizorski izveštaj je rezultat revizije uspešnosti, i mora se sastaviti nakon obavljene revizije. Treba da bude javno dostupan.

2) Sadržina izveštaja je propisana GAGAS standardima i propisano je da se izveštaj sastoji od:

- Definisana cilja revizije i korišćene metodologije;
- Nalaza interne revizije i nedostacima;
- Zaključka;
- Preporuka;
- Izjave o saglasnosti sa GAGAS standardima;
- Izjave o odgovornosti;
- Izjave o privilegovanim i poverljivim informacijama.

3) Kvalitativne elemente izveštaja čine:

- pravovremenost;
- kompletnost;
- tačnost;
- objektivnost;
- ubedljivost;
- jasnost.

Standardi EUROSAI su usvojeni 1998. godine u Luksemburgu i njihov osnovni zadatak jeste da standardizuju metodologiju rada VRI zemalja članica EU. Ovi

standardi predstavljaju univerzalni osnov za sve VRI koje postoje u Evropskoj uniji. Čini ga pet organizacionih celina:

- I. Pripremanje revizije – tri člana;
- II. Prikupljanje revizorskih dokaza – šest članova;
- III. Okončanje revizije – dva člana;
- IV. Revizija uspešnosti – jedan član;
- V. Ostala pitanja – tri člana.

Na X EUROSAI kongresu koji je održan u Istanbulu 22–25. maja 2017. godine usvojena je „Istanbulska deklaracija“. Na ovom kongresu su razmatrana pitanja od najveće važnosti za državnu reviziju i doneti su zaključci koji su implementirani u deklaraciju. Odlučeno je da EUROSAI kao jedna od najvažnijih regionalnih institucija INTOSAI mora da nastavi sa svojim radom, da su ISSAI standardi koristan vodič za VRI u obavljanju revizije i da je potrebno deliti znanje i iskustvo kako među članicama EUROSAI tako i sa drugim regionalnim organizacijama.

Poslednja XI konferencija, koja je trebalo da bude održana u Pragu od 31. maja do 4. juna 2020. godine je odložena zbog epidemije COVID-19. Održana je virtuelnim putem u organizaciji SAI Češke Republike 14. aprila 2021. godine sa fokusom na upravljačka pitanja.

Naredna XII konferencija je planirana za maj/jun 2024 godine u Izraelu.

MEĐUNARODNI ETIČKI KODEKS ZA DRŽAVNE REVIZORE

Etički kodeks je jedna od specifičnosti državne revizije. Ova celina je zamišljena iz dve podceline: međunarodni etički kodeks i nacionalni etički kodeks.

U Montevideu 1998. godine, na XVI kongresu INTOSAI predložen je i usvojen Etički kodeks za državne revizore (ISSAI 30), a 2001. godine objavljen je zajedno sa novim standardima revizije. Čini ga skup načela i pravila koji doprinose jačanju revizorskih standarda, odnosno skup moralnih principa koji određuju ponašanje državnih revizora tokom obavljanja revizije. Kodeks počiva na dva stuba, a to su: načela i pravila ponašanja. Vremenom iz ovog kodeksa su nastali nacionalni kodeksi drugih zemalja koji sadrže kulturne, jezičke i pravne razlike (Stephenson, 2017). Odgovornost svake VRI jeste da donese nacionalni etički kodeks o vrednostima i principima kojima treba da se rukovode državni revizori u postupku vršenja revizije, a koji za cilj imaju da uspostave poverenje i kredibilitet same institucije. Etički kodeks je usmeren na revizora kao pojedinca, ali i na sve druge zaposlene koji vrše državnu reviziju. Etički kodeks je sveobuhvatan dokument o vrednostima i principima koje revizori treba da ispoštuju u svom radu. Etički kodeks za revizore je dopuna Limske deklaracije, služi kao temelj INTOSAI i državne revizije uopšte, učvršćuje revizijske standarde, usmeren je prvenstveno na revizora kao pojedinca ali i na sve druge zaposlene u VRI.

Sam Etički kodeks INTOSAI počiva na šest principa, a svaki od etičkih zahteva je opisan, tako da to istovremeno predstavlja okvir za ponašanje revizora. Poštenje je stavljeno na prvo mesto i od njega se polazi, što znači da revizor mora biti apsolutno

pošten u vršenju revizije, poštujući standarde profesionalnog ponašanja (Shafiee Moghadam et al. 2021, Hakić et al. 2024).

Integritet – državni revizor tokom obavljanja revizije i u kontaktu sa osobljem revidiranog subjekta mora da se ponaša pristojno i korektno, da se pridržava propisane forme i etičkih standarda. Ovo je najvažniji primer Etičkog kodeksa, jer propisuje da revizor mora da se drži najviših standarda ponašanja.

Nezavisnost, objektivnost i nepristrasnost – ovaj član se tiče odnosa revizora tokom vršenja same revizije. U odnosu na subjekte revizije kao i na „stejkholdere“, odnosno zainteresovane treće strane, revizor u svom izveštaju mora da bude tačan, istinit i da ga potkrepi dokazima. Nezavisnost revizora ne sme biti ugrožena ličnim ili spoljnim interesima. Spoljašnji pritisak na revizore ili određene predrasude koje revizori mogu imati prema subjektima revizije ili recimo prethodno zaposlenje revizora u revidiranom subjektu mogu da ugroze njihovu nezavisnost. Dužnost revizora jeste da izbegnu uključivanje u pitanja u kojima njihov moralni i lični dignitet može da bude doveden u pitanje (Wilkins & Boyle, 2011, Nikšić & Kadrija Pupe, 2025).

Politička neutralnost – ovaj član je bitan zato što kod državne revizije revidirani subjekt je usko povezan sa politikom. Ovde opet dolazimo do revizora kao pojedinca. Revizor je dužan da očuva svoju političku neutralnost, a ako im se dozvoli učešće u političkim strankama ili skupovima, moraju biti svesni da će to dovesti do sukoba interesa.

Sukob interesa – reviozor treba da izbegava da revidiranom subjektu pruža druge usluge, kao i bilo kakve „poklone“ ili pokušaje zbližavanja i stupanja u odnose sa rukovodstvom tog subjekta. Revizoru je strogo zabranjeno da svoju poziciju koristi u privatne svrhe, jer bi tako ugrozio svoju objektivnost i nezavisnost.

Profesionalna tajnost – informacije koje je dobio prilikom vršenja revizije, revizor ne sme da iznese u javnost sem u obliku redovnog izveštaja.

Kompetencija – se zasniva na zahtevu prema revizoru da se profesionalno ponaša kao i da poznaje računovodstvene i revizorske standarde.

S obzirom na složenost i raspon poslova koje obavljaju državni revizori, bilo bi poželjno da svaki od njih svakodnevno preispituje svoje postupke i da ih vrednuje sa stanovišta etičkih načela.

ZAKLJUČAK

Normativno-pravna regulativa kojom se pored nacionalnog na globalnom nivou reguliše rad državne revizije (revizije javnih rashoda) usmerena je na Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor i Međunarodne standarde revizije koje je donela i objavila Međunarodna federacija računovođa, Opšteprihvaćeni standardi za državnu reviziju (GAGAS standardi) koje je donela američka Kancelarija za opšte računovodstvo i Standardi Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI standardi, ili tzv. INTOSAI standardi).

Korišćenjem metode deskripcije u radu je dat prikaz ISSAI i GAGAS standarda, pri čemu se uporedno-pravnom metodom došlo do zaključka postojanja velike sličnosti između njih. Međutim, za izradu kvalitetnih izveštaja o državnoj reviziji neophodno

je poznavanje i jednih i drugih standarda. Potrebno je naglasiti neophodnost poznavanja GAGAS standarda jer su oni razvijeniji i više upotrebljavani u našem okruženju. Naročito jer se i naše računovodstvo i revizija pored kontinentalnog prava, sve više okreću prema anglosaksonskom modelu, čiji su GAGAS standardi organski deo, jer se u svom radu oslanjaju na precedente.

Međunarodni standardi revizije koji se koriste u komercijalnoj reviziji primenjuju se i na oblast državne revizije prilagođavajući se načinu i postupcima usaglašenosti gotovinske i obračunske osnovice po kojima se prikazu poslovni rezultati entiteta javnog sektora

LITERATURA

1. Andrić, M., Revizija javnog sektora, „Proleter“, A. D. Bečej, Subotica 2012.
2. Cipek, 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, Lj. (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. Hakić E., Međedović E., Bulić F. (2024), Financial challenges of money laundering in real estate transactions, *Ekonomski izazovi*, 25, 57-66.
5. Kostić, R. (2020). Audit of achieving the objectives of budget programs. *Održivi razvoj*, 2(1), 41-52. <https://doi.org/10.5937/OdrRaz2001041K>
6. Koziet, M., „Public Finances as Integral Part of Financial Law“, *System of Financial Law: General part* (ed. P. Mrkývka), Masaryk University, Brno 2015.
7. Krasić, Š., Žager, L., (red.), *Državna revizija*, Masmedia d.o.o., Zagreb, 2009.
8. Krunić, 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>
9. Kurtović, R., Šačić, L., (2022). Legal status of the european union with special reference to the european parliament, *Legal issues*, Vol. 19 No. 19. pp. 57-65
10. Leko, V. (ur.), *Vrhovna državna revizija javnih sredstava*, Beograd, 2008.
11. Leko, V., Leko, D., *Metodologija državne revizije javnih sredstava*, Ekonomski institut, Beograd 2008.
12. Majstorović, A., Tasić, S., Jovičević, P., (2020). Usmerenja za modeliranje sistema interne budžetske revizije. *Akcionarstvo*, 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)
13. Milanović, N., (2022). Veza internih kontrola i revizije u javnom sektoru. *Finansijski savetnik*, 27(1), 65–75.
14. Milojević D., (2011), *Finansijska revizija i kontrola*, Beogradska poslovana škola, Beograd.
15. Nikšić J., Kadrija Pupe Š. (2025), Nuptial agreement as an instrument for regulating property relations of spouses in Western Europe, *Univerzitetska Misao*, 24, 72-84.
16. OECD, „Developing effective working relationships between supreme audit institutions and parliaments“, *SIGMA Papers* 54/2018.
17. Sakan, M., (2022). The role of the united nations in conservationpeace and international law in the world, *Legal issues*, Vol. 20 No. 20. pp. 14-33

18. 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.
19. Stanković, B., Damjanović, R., & Popović, M. (2018). Forms of public expenditure supervision. *Oditor*, 4(3), 96-109.
<https://doi.org/10.5937/Oditor1803097S>
20. Stanojević, L. (2016). Between paradigm and theory: The rise and fall of the auditing profession. *Revizor*, 19(76), 63-65.
21. Stanojević, S., Milunović, M. M., (2020). Okončanje postupka državne revizije. *Akcionarstvo*, 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)
22. 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).
23. Vasić, Z., (2022). Pravna analiza značaja poreske kontrole za budžet. *Revija prava javnog sektora*, 1(1), 7–26.
[http://www.revijaprava.in.rs/uploads/37551/documents/CASOPIS_BROJ_1_2022_\(1\).pdf](http://www.revijaprava.in.rs/uploads/37551/documents/CASOPIS_BROJ_1_2022_(1).pdf)
24. Wilkins, P., & Boyle, R. (2011). *Standards and quality. Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 147-74.
25. Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji ("Sl. glasnik RS", br. 101/2005, 54/2007, 36/2010 i 44/2018 - dr. zakon)

SUMMARY

Normative-legal regulations that, in addition to the national and global level, regulate the work of the state audit (audit of public expenditures) are focused on the International Accounting Standards for the Public Sector and the International Auditing Standards adopted and published by the International Federation of Accountants, Generally Accepted Standards for State Auditing (GAGAS Standards) adopted by the US General Accounting Office and the Standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (ISSAI standards, or so-called INTOSAI standards). By using the method of description, the paper presented an account of the ISSAI and GAGAS standards, while using the comparative-legal method, they came to the conclusion of the existence of a great similarity between them. However, in order to produce quality reports on the state audit, knowledge of both standards is necessary. It is necessary to emphasize the necessity of knowing GAGAS standards because they are more developed and used more in our environment. Especially since our accounting and auditing, in addition to continental law, are increasingly turning towards the Anglo-Saxon model, of which the GAGAS standards are an organic part, because they rely on precedents in their work. The international auditing standards used in commercial auditing are also applied to the field of state auditing, adapting to the manner and procedures of the reconciliation of the cash and accounting basis by which the business results of public sector entities are presented.