

Revizija etike u javnom sektoru

Jambrek, Elena

Master's thesis / Diplomski rad

2021

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:249584>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-13**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

REVIZIJA ETIKE U JAVNOM SEKTORU

Diplomski rad

Elena Jambrek

Zagreb, lipanj 2021.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

REVIZIJA ETIKE U JAVNOM SEKTORU

AUDITING ETHICS IN PUBLIC SECTOR

Diplomski rad

Student: Elena Jambrek

JMBAG: 0067556561

Mentor: prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer

Zagreb, lipanj 2021.

Sažetak i ključne riječi:

Javni sektor od posebnog je značaja za svako društvo kao pružatelj javnih usluga i dobara. Uključuje kulturni razvoj društva, proizvodnju javnih dobara, javno obrazovanje, zdravstvenu i socijalnu zaštitu, prometnu infrastrukturu, sigurnost, međunarodnu razmjenu, rast i razvoj. Trenutačni ekonomski uvjeti traže racionalnije trošenje proračunskih sredstava pa je samim time i javni sektor u neprestanom središtu pozornosti javnosti. Za stjecanje i zadržavanje povjerenja javnosti osim dobrih poslovnih odluka važno je i ponašanje zaposlenika javnog sektora prema građanima, ali i njihovi međusobni odnosi u radnom okruženju. Neetično ponašanje na samom početku razvoja osobe, u vrtiću ili obrazovnim ustanovama, vodi i neetičnom ponašanju u poslovanju. Prema tome važno je uvoditi i primjenjivati etiku kroz kodekse, smjernice, pravila, norme i tako etika postaje sastavni dio dobrog upravljanja. U nastojanju sprječavanja nastanka neetičnog ponašanja u javnom sektoru značajnu ulogu ima revizija etike. Revizija etike promatra ukupno etično stanje organizacije u cjelini ili jednog dijela i pridonosi razvoju primjene etičnog ponašanja u poslovnom okruženju. Cilj i svrha ovog rada je detaljnije objasniti postupak revizije etike u javnome sektoru i poboljšanja koja nosi sa sobom. Od zaposlenika javnog sektora očekuje se odgovornost, savjesnost, učinkovitost, nepristranost u pružanju usluga, jednak odnos prema svim građanima. Etika insinuira na zapošljavanje osoba visokih moralnih vrijednosti i sposobnosti. Problem suvremenog doba je što velik dio poslovnog svijeta nije svjestan važnosti etike pri donošenju poslovnih odluka i etično ponašanje krši se svakodnevno. Stoga je važna uloga revizije etike.

Ključne riječi: javni sektor, građani, etika, revizija etike

Abstract and key words:

The public sector is of particular importance to any society as a provider of public services and goods. It includes the cultural development of society, the production of public goods, public education, health and social protection, transport infrastructure, security, international trade, growth and development. The current economic conditions require more rational spending of budget funds, and because of that, the public sector is in constant focus of public attention. In addition to good business decisions, the behavior of public sector employees towards citizens is also important for gaining and maintaining public trust, as well as their mutual relations in the work environment. Unethical behavior at the very beginning of a person's development, in kindergarten or educational institutions, also leads to unethical behavior in business. Therefore, it is important to introduce and apply ethics through codes, guidelines, rules, norms and so ethics becomes an integral part of good management. Ethical audit has a significant role to play in preventing the emergence of unethical behavior in the public sector. An ethics audit looks at the overall ethical state of an organization as a whole or in part and contributes to the development of ethical behavior in the business environment. The aim and purpose of this paper is to explain in more detail the process of reviewing public sector ethics and the improvements it brings. Public sector employees are expected to be accountable, conscientious, efficient, impartial in providing services, and to treat all citizens equally. Ethics insinuates the employment of persons of high moral values and abilities. The problem of the modern age is that much of the business world is unaware of the importance of ethics in making business decisions and ethical behavior is violated on a daily basis. Therefore, the role of ethics auditing is important.

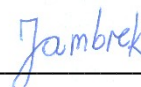
Key word: public sector, citizens, ethics, ethics audit

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog izvora te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.



(vlastoručni potpis studenta)

_____4. lipnja 2021._____

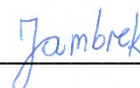
(mjesto i datum)

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

I hereby declare and confirm by my signature that the final thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography.

I declare that no part of the thesis has been written in an unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that no part of the thesis infringes any of the copyrights.

I also declare that no part of the thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.



(personal signature of the student)

_____4 Jun 2021_____

(place and date)

SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
1.1. Predmet i cilj rada.....	1
1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja.....	1
1.3. Sadržaj i struktura rada.....	1
2. POJAM I ZNAČAJ ETIKE U JAVNOM SEKTORU.....	3
2.1. Subjekti u javnom sektoru.....	3
2.2. Razvoj etike u javnom sektoru.....	5
2.3. Etično vs. neetično ponašanje.....	7
2.4. Problemi primjene etike.....	9
2.5. Proces upravljanja etikom.....	12
3. ETIČKI KODEKS U VRHOVIM REVIZIJSKIM INSTITUCIJAMA.....	14
3.1. Uloga i značaj kodeksa.....	14
3.2. Etička načela u okviru Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija.....	15
3.3. Etički kodeks Državnog ureda za reviziju u Republici Hrvatskoj.....	17
3.4. Etički kodeks Europskog revizorskog suda.....	24
4. SPECIFIČNOSTI REVIZIJE ETIČNOSTI U JAVNOM SEKTORU.....	28
4.1. Značaj revizije etike.....	28
4.2. Institucionalna podrška u obavljanju revizije.....	31
4.3. Revizijski ciljevi i revizijska pitanja pri provedbi revizije etike.....	34
4.4. Metodologija revizije etičnosti i kriteriji ispitivanja.....	36
4.5. Izvještavanje o reviziji etičnosti i praćenje preporuka.....	40
4.6. Revizija etičnosti u javnom sektoru – analiza slučaja.....	42
5. ZAKLJUČAK.....	45
POPIS LITERATURE.....	46
POPIS SLIKA.....	52
POPIS TABLICA.....	52
ŽIVOTOPIS.....	53

1. UVOD

Uvjeti poslovanja su dinamični i poslovni svijet im se prilagođava poštujući pritom propisane zakone i standarde. Poslovni svijet sastavni je dio društva i sukladno tome naglasak poslovanja stoji na odgovornosti, poštenju, transparentnosti i etičnom ponašanju. Poslovna etika nezaobilazna je i poslovna i ljudska kvaliteta. Dobra poslovna etika ima značajan utjecaj na kvalitetu poslovanja i njezina primjena zahtijevana je od svakog pojedinca, a posebice od zaposlenika javnog sektora budući da je javni sektor pod budnim okom građana, medija i države. Očekuje se da su zaposlenici javnog sektora profesionalni, odgovorni prema obavljanju poslovnih zadataka, radnoj okolini i društvu.

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet ovog rada jest revizija etike u javnome sektoru kao temelj primjene i razvoja etičke infrastrukture i etičnog ponašanja. Cilj rada je predstaviti značaj revizije etike i opisati postupak samog procesa.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Izvori korišteni za pisanje ovog rada su uglavnom sekundarni. U radu je korištena relevantna literatura u obliku knjiga, referentnih članaka, izvješća te publikacije raznih međunarodnih institucija i radnih grupa za etiku. Neizostavni su i standardi i zakoni vezani za reviziju općenito.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Ovaj diplomski rad se sastoji od pet poglavlja. Prvo poglavlje, uvod, definira predmet i cilj rada i pojašnjeni su izvori podataka koji su korišteni u radu, te sadržaj i struktura rada. Drugo poglavlje, Pojam i značaj etike u javnom sektoru, stupnjevito razlaže poslovnu etiku, njezinu važnost te reviziju etike u javnome sektoru i očekivane rezultate revizije. Opisani su problemi primjene etike i etičke dileme s kojima se djelatnici javnog sektora svakodnevno susreću. Zatim nakon razvoja etike u javnome sektoru, u trećem poglavlju, Etički kodeks u vrhovnim revizijskim institucijama, opisana su etička načela u Okviru međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija kao vodilja i temelj kodeksa ponašanja na radnome mjestu. Detaljnije je opisano kako je etički kodeks ugrađen u svakodnevno poslovanje Državnog ureda za reviziju u Republici Hrvatskoj i Europskog revizorskog suda. U četvrtom

poglavlju, Specifičnosti revizije etičnosti u javnom sektoru, slijedi razrada teme diplomskog rada, razrađen je postupak revizije etike u javnom sektoru, njezin značaj i analize slučaja revizije etike u nekoliko država. Djelovanje javnog sektora mora zadovoljiti politička, ekonomska i društvena pitanja i očekivanja te bi djelovanje javnog sektora trebalo nadzirati revizijom. Kroz rad se uočava da je odgovornost rukovodstva naučiti zaposlenike kako prepoznati etičke probleme i kako se nositi s njima kroz etički kodeks, obuke i edukacije. Posljednje poglavlje odnosi se na zaključak u kojem se naglašavaju važne činjenice i saznanja do kojih se došlo nakon analiza slučaja revizije etike u javnome sektoru.

2. POJAM I ZNAČAJ ETIKE U JAVNOM SEKTORU

Ovo poglavlje razrađeno je kroz pet razina. Opisuje javni sektor i razlike javnog i privatnog sektora, te opisuje potrebna obilježja i dužnosti osoba zaposlenih u javnom sektoru. Slijedi detaljnija razrada potrebe etike u javnom sektoru i razvoj njezine primjere. Opisuje dileme s kojima se djelatnici svakodnevno suočavaju i je li djelovanje etično ili neetično ponašanje. Pojašnjavaju se problemi primjene etike i procesi kojima se upravlja etikom u javnom sektoru.

2.1. Subjekti u javnom sektoru

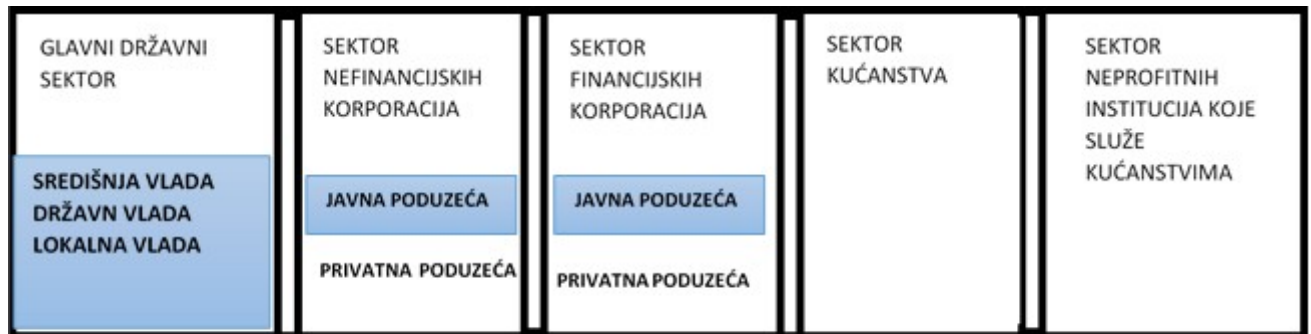
U gospodarstvu se razlikuju privatni i javni sektor. Privatni sektor čine poduzeća i organizacije čija imovina nije u državnom vlasništvu, ali su pod kontrolom države djelovanjem u okviru zakona. Cilj organizacija u privatnom vlasništvu je stjecanje profita. Gospodarska aktivnost privatnog sektora značajna je za ukupnu nacionalnu aktivnost i razvoj države. Javni sektor čine organizacije koje obavljaju javne poslove, primjerice obrazovanje, zdravstvo, policijske usluge, poštanske usluge, zbrinjavanje otpada. Prema Zakon o proračunu, javni sektor čine državni proračun, jedinice lokalne i područne samouprave (općina, grad i županija), proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračunski i izvanproračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.¹ Javni poslovi obavljaju se u interesu lokalne, regionalne i nacionalne zajednice. Tijekom razvoja javnog sektora, razvijali su se i kumulirali javni poslovi („započelo se sa zadacima osiguravanja stabilnosti državne vlasti i regulacije glavnih društvenih procesa, nastavilo se zadacima osiguravanja službi od općeg interesa te prevencije i pomoći u slučajevima socijalnih i drugih rizika (siromaštvo, bolesti, nezaposlenosti), a u novije vrijeme pojavljuju se zadaci zaštite prirodnog okoliša te osiguravanje infrastrukture za ekonomski i društveni razvoj“²). Prema Priručniku Međunarodnog monetarnog fonda ekonomija se dijeli na institucionalne sektore. Institucionalni sektor grupira slične institucionalne jedinice prema njihovim ekonomskim ciljevima, funkcijama i ponašanju. Dijele se na sektor nefinancijskih institucija, sektor financijskih institucija, opća država, kućanstva i neprofitne organizacije koje služe sektoru

¹ Narodne novine (2015), Zakon o proračunu, Zagreb: Narodne novine d.d., NN 136/12, 15/15, članak 3, točka 21, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu>, posjećeno 25. travnja 2021.

² Koprić, I.; Marčetić, G.; Musa, A.; Đulabić, V.; Lalić Novak, G.; (2014) Upravna znanost - javna uprava u suvremenom europskom kontekstu, str. 2.

kućanstva.³ Javni sektor povezan je s ostalim sektorima ekonomije. Način na koji je javni sektor ugrađen u sektore financijskih i nefinancijskih institucija, državnog sektora i kućanstava, prikazan je na slici 1.

Slika 1 Javni sektor i njegov odnos s drugim institucionalnim sektorima gospodarstva



JAVNI SEKTOR

Izvor: uređeno, Government Finance Statistics Manual 2014, IMF, str. 19, dostupno na: <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>, posjećeno 25. travnja 2021.

Dobro upravljanje je važno i javni sektor je važan. Temeljna načela javnog sektora u pružanju javnih usluga su jednakost, kontinuitet i prilagodba. Djelotvoran javni sektor zapošljava profesionalne zaposlenike kako bi djelovao u okviru temeljnih načela, stekao i zadržao povjerenje javnosti te građanima učinkovito pružao usluge. Profesionalizam i stručnost podrazumijevaju obrazovanje za rad u javnom sektoru, da je taj rad glavno zanimanje i da je plaća temelj vlastitog uzdržavanja, da su radnici motivirani, produktivni i stručni. Značaj obrazovanja i stručnosti zaposlenika u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj seže u 18. stoljeće kada je Kraljica Marija Terezija 1769. godine osnovala političko – kameralni studij u kraljevinama Dalmacije, Hrvatske i Slavonije kao prvu visokoškolsku instituciju čiji je zadatak bio obrazovanje za kraljevsku upravnu službu.⁴ U Hrvatskoj pravila prijema u državnu službu, osposobljavanje i stručnost zaposlenika regulirani su Zakonom o državnim službenicima.⁵ Načela ponašanja državnih službenika u okviru Zakona su obavljanje dužnosti i obveza u

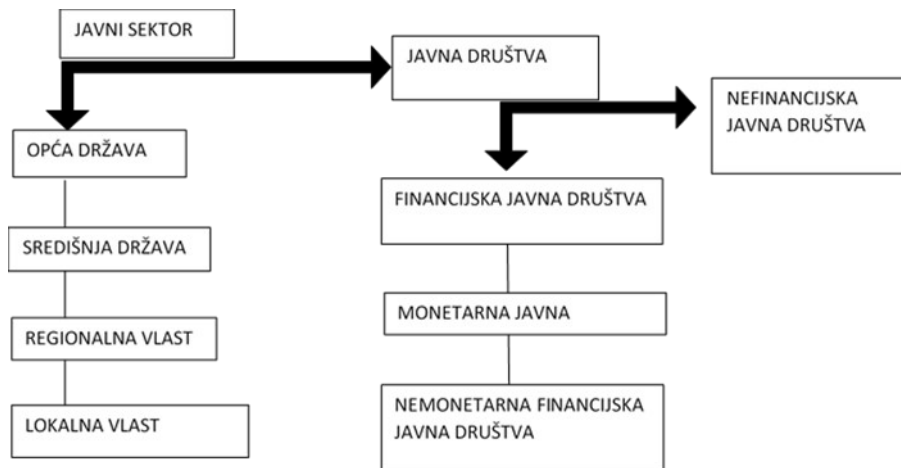
³ Government Finance Statistics Manual 2014, IMF, str. 16., Dostupno na: <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>, posjećeno 25. travnja 2021.

⁴ Koprić, I.; Marčetić, G.; Musa, A.; Đulabić, V.; Lalić Novak, G.; (2014) Upravna znanost - javna uprava u suvremenom europskom kontekstu, str. 20

⁵ Narodne novine (2019), Zakon o državnim službenicima, Zagreb: Narodne novine d.d., NN 92/05, 140/05, 142/06, 77/07, 107/07, 27/08, 34/11, 49/11, 150/11, 34/12, 49/12, 37/13, 38/13, 01/15, 13 8/15, 61/17, 70/19, 98/19, članak 4, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/108/Zakon-o-dr%C5%BEavnim-slu%C5%BEbenicima>, posjećeno 25. travnja 2021.

skladu sa zakonima, zabrana zlouporabe vlasti, dužnost odbijanja ponuđenih darova, zabrana neopravdanog nagrađivanja drugih državnih službenika, dužnost pružanja informacija, pravodobno i učinkovito izvršavanje poslova, čuvanje službene tajne i poštivanje privatnosti, stručno postupanje i dužnost prisutnosti na radnom mjestu.

Slika 2 Struktura javnog sektora u RH



Izvor: uređeno, Državni ured za reviziju (2013), Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti funkcioniranja etičke infrastrukture u tijelima državne uprave, dostupno na: https://www.revizija.hr/UserDocImages/izvjesca-novo/Revizije%20-%2020213/REVIZIJE_UCINKOVITOSTI/ETICNOST_U_JAVNOM_SEKTORU/ETICNOST_U_JAVNOM_SEKTORU.pdf, posjećeno 25. travnja 2021.

Slika 2 prikazuje organizaciju javnog sektora u Republici Hrvatskoj.

2.2. Razvoj etike u javnom sektoru

Svaka osoba zna kada nešto uradi je li to dobro ili loše. Većina je ljudi jako dobro svjesna kako se treba ponijeti, a problem nastaje kada se tome usprotive, takvim otporom javlja se potreba za kontrolom, a kontrola iziskuje pravila. Moral je skup pravila društva o međusobnim odnosima, iz toga proizlazi da je moral osobna i društvena karta kroz život. Društvene norme, navike i pravila temelj su istraživanja etike. Etika je skup i opis društvenih normi, upućuje na promišljanje o tome što norme čini dobrima i korisnima. Uvođenje i poštivanje etike u poslovnom svijetu očekuje pozitivne rezultate, poput dobrih međuljudskih odnosa i razlikovanje dobrog i lošeg, a i samo poslovanje prema etičkim načelima ujedno znači poslovanje u skladu sa zakonom. „Poslovna etika je način koncipiranja, sklapanja, komuniciranja i izvođenja poslova u istovremenom skladu s duhovnim, biološkim i prirodnim zakonitostima čovjeka i okruženja.“⁶ Poslovna etika sastavni je dio modernog poslovnog svijeta i sve više raste svijest ljudi protiv poduzeća koja na bilo koji način svojim poslovanjem

⁶ Bebek, B., Kolumbić, M. (2005) Poslovna etika, Sinergija, Zagreb, str. 7.

štete ljudima ili prirodi. Poslovna etika segment je etike i ima široku primjenu u svim područjima poslovanja, uvedena je između ostalog u obrazovni sustav, zdravstveni i politički sustav, a uvodi se radi zaštite same organizacije, radi zaštite zaposlenika i kako bi se spriječile štete, krađe i prijevare. Implementacija poslovne etike u poslovanje javnog sektora jedan je od ključnih čimbenika za učinkovito poslovanje nacionalnog gospodarstva jer bez djelotvornog javnog sektora nema ni djelotvornog pružanja usluga građanima. Odgovornosti javnog sektora uključuju i dobre odnose s vladom, s građanima, tuzemnim i inozemnim partnerima kao i s privatnim sektorom, a u postizanju dobrih uzajamnih odnosa pomaže etika. Prema istraživanju koje je sredinom 1990-ih provela Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj izneseno je najmanje osam ključnih etičkih mjera koje čini okvir etičke infrastrukture, čine ju redom politička predanost prema poštenju, efektivan zakonodavni okvir, učinkoviti mehanizmi odgovornosti, izvedivi kodeksi ponašanja, profesionalna socijalizacija osoblja, podržavajući uvjeti javne službe, tijelo za koordinaciju etike i aktivno društvo.⁷ Najučinkovitija etička infrastruktura postignuta je kada svi navedeni izvori djeluju u jednakom smjeru i s istim ciljem. Kao dobar primjer implementacije, promocije i razvoja etike u javnome sektoru ističe se Program usklađenosti Međunarodne federacije računovođa. Program usklađenosti pruža informacije o obrazovanju i treningu etike, o pružanju podrške članovima, o učinkovitoj istrazi i discipliniranju kršenja standarda od strane profesionalnih računovođa i o zagovaranju etike.⁸ Obrazovanje i trening etike podrazumijevaju etičko obrazovanje i osposobljavanje koje se mora usredotočiti na profesionalno i etično razmišljanje potrebno za potporu odlučivanju, kao i pružanje metoda za rješavanje dilema i teških i kompliciranih situacija. Pružanje podrške članovima, podržavati sve članove kada djeluju etično i zakonito znači konstruktivno podržavati zviždače kada djeluju za javni interes. Na primjer osnovati financijski fond kao podrška za pravne poslove i druge troškove za one koji javno govore može biti dobar motivator da podrži zviždače. Učinkovita istraga i discipliniranje kršenja standarda od strane profesionalnih računovođa opisuje kako podizanje svijesti samo etičkim načelima nije dovoljno za jačanje povjerenja u računovodstvo javnog sektora, a time i u sam javni sektor, već zaposlenici trebaju biti

⁷ OECD, (1996): Ethics in the Public Service – Current Issues and Practice, Public Management Occasional Papers No. 14, Dostupno na: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.194.8759&rep=rep1&type=pdf>, posjećeno 25. travnja 2021).

⁸ Gagnon, S., Gould, S., (2019), Paying Professional Ethics More than Lip Service. IFAC, Dostupno na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/paying-professional-ethics-more-lip-service>, posjećeno 25. travnja 2021.

upoznati i s posljedicama kršenja. Vrhovne revizijske institucije potiču svoje članove da dijele primjere uspješnih praksi u primjeni etike što predstavlja zagovaranje etike. Budući da svijet najviši udio informacija koje posjeduje usvaja kroz medije, važno je promovirati etiku, putem plakata ili na primjer da stručni časopisi u svakom izdanju jednu stranicu prepuste promociji etike u poslovanju. Utjecajnu ulogu u razvoju i promicanju važnosti etičnog ponašanja u javnom sektoru ima Europska organizacija vrhovnih revizijskih institucija, Task Force on Audit & Ethics. Organiziraju seminare i radionice za raspravu, istražuju i proučavaju iskustva i stručnosti za pripremu smjernica. Smjernice daju praktične upute vrhovnim revizijskim institucijama kako provesti reviziju etike. „Kada vrhovne revizijske institucije uključe reviziju etike u ciljeve, doprinose jačanju upravljanja javnim sektorom i učinkovito potiču poboljšanje u praksi etike i odgovornosti.“⁹

2.3. Etično vs. neetično ponašanje

Postoji niz razloga zašto poštivati zakone, pravila, norme i propise, neki razlozi su povezani s vlastitim interesom, a drugi s dobrobiti društva. Zakoni, pravila, norme, propisi i njihovo poštivanje imaju društvenu svrhu, tako iz perspektive poslovne etike, svaki postupak članova organizacije će se analizirati i okarakterizirati kao etično ili neetično ponašanje. Etičke dileme su situacije koje su moralno problematične u donošenju poslovnih odluka. „Malo je etičnih dilema crno ili bijelo, a mnoge bi mogle uključivati različite perspektive i izbore. U poslovnom svijetu, donošenje odluke u korist jedne interesne grupe može biti na štetu drugima te se često moraju uzeti u obzir i moralna razmatranja poput odnosa s okolišem.“¹⁰ Etično ponašanje podrazumijeva poslovanje i interakcije među zaposlenicima, nadređenima i podređenima, s kupcima, partnerima, dioničarima u skladu s etičkim normama i zakonskom regulativom. „Kada osoba prihvati moralno načelo kao sastavni dio osobnih načela, prirodno je da ta osoba vjeruje u načela i njihovu primjenu i važnost.“¹¹ Neetično ponašanje je ponašanje koje nije u skladu s etičnim normama. Primjeri neetičnog ponašanja su korupcija, lažno prouzročen stečaj, ponižavajuće ponašanje prema zaposlenicima, zanemarivanje mjera

⁹ Chair of the Task Force on Audit & Ethics (TFA&E) 2017., Enhancing ethical behaviour in the Public Sector: The Role of SAIs, EUROSAI magazine, str.68-70., br.23, Dostupno na: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai23_en.pdf, posjećeno 25.travnja 2021.

¹⁰ Steenwijk, E., Gould, S., (2019), Dealing with Ethical Dilemmas with Confidence, IFAC, Dostupno na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/dealing-ethical-dilemmas-confidence>, posjećeno 25. travnja 2021.

¹¹ Shaw, W.H.: Business Ethics, Wadsworth Publishing Company, Belmont, CA, osmo izdanje, 2014. Dostupno na: <https://studydaddy.com/attachment/33106/8x2y96gs5r.pdf>, posjećeno 25. travnja 2021

sigurnosti na radu, uništavanje okoliša, porezne prijevare i krađa poslovnih tajni. Rukovoditelji organizacija često ne vide etični dio prilikom donošenja poslovne odluke, šalju signal podređenima koji nije uzoran i uzročno posljedično uzrokuju neetično ponašanje i od strane zaposlenika. Mogući uzroci neetičnog ponašanja su prenošenje posla na druge, nagrađivanje neetičnog ponašanja zbog dobrih konačnih rezultata, sukob interesa, vlastiti interesi zaposlenika (strah od gubitka radnog mjesta). Posljedice neetičnog ponašanja mogu biti materijalne, gubitak povjerenja među poslovnim suradnicima i partnerima, narušavanje ugleda organizacije. Primjeri neetičnog ponašanja u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj su Afera indeks – kupoprodaja ispita na fakultetima (korupcija)¹², Hrvatske autoceste – cestogradnja (zlouporaba položaja i vlastiti interesi)¹³ zatim slučaj Fimi media (zlouporaba položaja)¹⁴. Korupcija i zlouporaba položaja u javnome sektoru najčešća su neetična ponašanja. Indeks percepcije korupcije poredak je zemalja prema stupnju percepcije raširenosti korupcije među državnim službenicima. Prema podacima Međunarodne Transparentnosti (Transparency International) koji mjeri indeks percepcije korupcije, Hrvatska se 2020.godine prema bodovima nalazi na 47. mjestu (47/100), rang bodovanja između 0 i 100, (0 predstavlja visoku korumpiranost, a 100 bez korupcije) i položaj Hrvatske je 63. mjesto (63 od 180 zemalja diljem svijeta). Transparency International smatra da je korupcija povezana s pohlepom, krađom i neodgovornim ponašanjem pojedinaca.¹⁵ Od susjednih zemalja manje je korumpirana Slovenija (35. mjesto), a dosta loše stoje Srbija (94.) i BiH (111.). Hrvatska se nalazi među korumpiranim državama Europske unije jer prosjek članica Europske unije iznosi 64 bodova, tako da Hrvatska zaostaje za 17 bodova. „Korupcija narušava temeljne vrijednosti u suvremenom demokratskom društvu ugrožavajući vladavinu prava, povjerenje u javne institucije i pravnu državu, pravednost, ravnopravnost, jednakost i sigurnost građana. Ona osobito umanjuje ekonomičnost i efikasnost javne uprave.“¹⁶

¹² Ciboci, L., Labaš, D., Afera Indeks – u središtu pozornosti medija i javnosti, (2011), str.7, dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/277983424_Afera_Indeks_-_u_sredistu_pozornosti_medija_i_javnosti, posjećeno 2. lipnja 2021.

¹³ USKOK, Državno odvjetništvo, Ured za suzbijanje korupcije i organiziranog kriminaliteta, dostupno na: <http://www.dorh.hr/17112014>, posjećeno 2. lipnja 2021.

¹⁴ Transparency International Hrvatska, dostupno na: <https://transparency.hr/hr/novost/afera-fimi-medija-ukratko-818>, posjećeno 2. lipnja 2021.

¹⁵ Transparency International, dostupno na: <https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl>, posjećeno 25. travnja 2021.

¹⁶ Korunić Križarić, L.; Kolednjak, M.; Petričević, A.; (2011) KORUPCIJA I SUZBIJANJE KORUPCIJE U RH, Veleučilište u Varaždinu, Varaždin, Tehnički glasnik, Vol. 5 No. 1, Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/127742>, posjećeno 25. travnja 2021.

2.4. Problemi primjene etike

Svaka organizacija ima neki oblik etičke politike, nazivi se mogu razlikovati, poput kodeksa etike, kodeksa ponašanja ili etička politika, ali neovisno o nazivu svrha je jednaka, etično ponašanje zaposlenika. Postojanje etičke politike ne osigurava i primjenu te politike u organizaciji. Javljaju se izazovi s kojima se organizacije susreću prilikom implementacije etike u poslovanje. Primjerice otpor zaposlenika. Nije problem što su na primjer neetični ili nemoralni nego budući da se susreću s novom politikom na radnom mjestu osjećaju se kao da im je nametnut određeni način ponašanja. Jedan od načina izbjegavanja otpora zaposlenika jest da je etička politika vođena vrijednostima i da se promovira putem komunikacije u kojoj se objašnjavaju vrijednosti i dobre posljedice primjene, a ne samo naglašavanje posljedica kršenja. Dodatan pritisak vrše i mediji također naglašavajući samo sankcije. Sljedeći izazov su troškovi implementacije etike i obuke zaposlenika. Troškovi izrade etičke politike su minimalni no troškovi obuke, provedbe i održavanja znatno veći. „Ključ uspjeha etičnog programa je učinkovita, redovita komunikacija i trening koji je potreban da bi se razjasnila očekivanja i pružile smjernice. Učinkovit trening mora ići dalje od jednostavnog ponavljanja pravila.“¹⁷ Također problem primjene etike u poslovanju je i nemogućnost povrata ulaganja u etičku politiku. Većina javnih sektora suočava se s pritiskom da se smanji javna potrošnja, da se promijene ograničenja proračuna i da se smanji javni sektor što dodatno utječe i na usredotočenost na implementaciju etike u poslovanje. Razlog nepridržavanja etike najčešće leži u činjenici da subjekti često u pridržavanju ne vide nikakav poslovni interes.¹⁸ Teško je proučavati primjenu etike u javnome sektoru, osim stopa otkrivene korupcije i prijevara ili objavljenih skandala. Provedeno je istraživanje o učinku karakteristika pojedinca o stavovima prema etici, podaci su se prikupljali u razdoblju od 2002. do 2004. godine od strane Sveučilišnog istraživačkog konzorcija kojeg čine fakulteti iz različitih zemalja. Sudionici su obavješteni da je tema međukulturalno istraživanje, da nema ispravnih ili pogrešnih odgovora nego da su osobna mišljenja važna. Upitnik se sastojao od 26 pitanja. Na području Republike Hrvatske primljeno je 298 povratnih odgovora. Prvih šest pitanja su demografski podaci o ispitaniku. Sljedećih 20 pitanja obuhvaćaju četiri područja povezanih s etikom, a to su stavovi o etičkim pitanjima, manipulacija informacijama,

¹⁷ Lewis, C., Gilman, S., *The Ethics Challenge in Public Service*, second edition, 2005, dostupno na: https://www.ucursos.cl/inap/2013/2/ADP301/2/material_docente/bajar?id_material=799316, posjećeno 25. travnja 2021.

¹⁸ Bebek, B., Kolumbić M. (2005): *Poslovna Etika*, Sinergija, Zagreb, str. 7

ekološka pitanja i pravna pitanja. Atributi su vrednovani prema Likertovoj ljestvici (1 potpuno se slažem, 9 potpuno se ne slažem).

Tablica 1 Demografski podaci ispitanika RH

ATRIBUT	MOGUĆA VRIJEDNOST	SREDNJA VRIJEDNOST
DOB	broj	37,73
SPOL	1-žensko 2-muško	1,52
OBRAZOVANJE	1 nekvalificirani 2 kvalificirani 3 srednja škola 4 prediplomski 5 diplomski 6 dr.sc.	3,77
POZICIJA	1 nadzorni 2 menadžer prve razine 3 srednja razina 4 viši izvršni direktor	2,06
ISKUSTVO	broj	15,14
VELIČINA ORGANIZACIJE	1 mala (<100 zaposlenih) 2 srednja (101-1000) 3 velika (>1000)	1,75

Izvor: uređeno, Dabić, M.; (2009) Ponašanje i stavovi hrvatskih zaposlenika prema etičkim normama poslovanja, Market-Tržište, Vol. 21 No. 1, str. 55-64, Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/80993>, posjećeno 26. travnja 2021.

U tablici 1 uočeno je prosječna dob ispitanika 38 godina, više muškaraca je ispunilo upitnik, većina je nižeg obrazovanja i niže radne pozicije prema navedenim pozicijama i ispitanici su pretežito iz malih i srednjih poduzeća.

Tablica 2 Stavovi ispitanika RH o etičkim pitanjima

PITANJE/IZJAVA	SREDNJA VRIJEDNOST
Dati prioritet etičkim načelima nad ekonomskim koristima.	3,77
Biti predan dobro definiranim etičkim načelima.	3,43
Aktivno pridonositi dobrobiti zajednice.	2,84
Pomagati rješavati socijalne probleme.	3,03
Uloga u društvu koja nadilazi generiranje profita.	3,37
Osposobljavanje zaposlenika da djeluju u skladu sa standardima definiranih zakonom.	2,32
PROSJEČAN REZULTAT O Stavovima o etičkim pitanjima	3,13

Izvor: uređeno, Dabić, M.; (2009) Ponašanje i stavovi hrvatskih zaposlenika prema etičkim normama poslovanja, Market-Tržište, Vol. 21 No. 1, str. 55-64, Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/80993>, posjećeno 26. travnja 2021.

Ispitanici najvećim dijelom smatraju da je potrebno osposobljavanje zaposlenika u skladu s pravnim standardima (2,32), zatim da bi trebali doprinosti dobrobiti zajednice (2,84) i

pomagati u rješavanju socijalnih problema zajednice (3,03). Prema podacima iz tablice 2 Stavovi ispitanika RH o etičkim pitanjima, ispitanici žele da organizacija u kojoj su zaposleni doprinosi zajednici u kojoj posluju.

Tablica 3 Ispitanici RH o manipulacijama poslovnim informacijama

PITANJE/IZJAVA	SREDNJA VRIJEDNOST
Ne koristite destruktivne informacije za ucjenu osoba.	2,65
Ne uskraćujete informacije da bi netko drugi izgledao loše.	3,55
Ne stavljate uređaje za prisluškivanje u ured kolege/suparnika za promociju.	2,17
Ne prijetite da ćete dati vrijednu informaciju nekome izvan poduzeća ako Vam se ne ispune zahtjevi.	2,4
PROSJEČAN REZULTAT Manipulacija informacijama	2,69

Izvor: uređeno, Dabić, M.; (2009) Ponašanje i stavovi hrvatskih zaposlenika prema etičkim normama poslovanja, Market-Tržište, Vol. 21 No. 1, str. 55-64, Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/80993>, posjećeno 26. travnja 2021.

Prema prosječnome rezultatu tablice 3 Ispitanici RH o manipulacijama poslovnim informacijama ne bi manipulirali poslovnim informacijama.

Tablica 4 Ispitanici RH o ekološkim pitanjima

PITANJE/IZJAVA	SREDNJA VRIJEDNOST
Spriječiti propadanje okoliša uzrokovano onečišćenjem i iscrpljivanjem prirodnih izvora.	2,40
Usvojiti formalne programe za minimiziranje štetnih učinaka aktivnosti organizacije na okoliš.	2,34
Smanjiti utjecaj svih utjecaja na okoliš aktivnostima organizacije.	3,11
Posvetiti resurse zaštiti okoliša i kad je ugrožen profit.	3,98
Platiti pune troškove korištenja energije i prirodnih resursa.	3,05
Preuzeti punu financijsku odgovornost za sve utjecaje organizacije na okoliš.	3,40
PROSJEČAN REZULTAT Ekološka pitanja	3,09

Izvor: uređeno, Dabić, M.; (2009) Ponašanje i stavovi hrvatskih zaposlenika prema etičkim normama poslovanja, Market-Tržište, Vol. 21 No. 1, str. 55-64, Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/80993>, posjećeno 26. travnja 2021.

U okviru ekoloških pitanja ispitanici žele da njihova organizacija djeluje povoljno na okoliš.

Tablica 5 Ispitanici RH o pravnim pitanjima

PITANJE/IZJAVA	SREDNJA VRIJEDNOST
Uvijek se podredite načelima definiranih regulatornim sustavom.	3,87
Suzdržavate se od kršenja zakona iako bi to moglo poboljšati poslovanje.	3,41
Pridržavate se ugovornih obveza makar bi mogle biti skupe.	3,16
PROSJEČAJ REZULTAT Pravna pitanja	3,48

Izvor: uređeno, Dabić, M.; (2009) Ponašanje i stavovi hrvatskih zaposlenika prema etičkim normama poslovanja, Market-Tržište, Vol. 21 No. 1, str. 55-64, Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/80993> ,posjećeno 26. travnja 2021.

Ispitanici ne smatraju zakon potpuno adekvatnim sredstvom za osiguranje etičnog poslovanja. Rezultat istraživanja u Republici Hrvatskoj jest potreba za boljom implementacijom i obrazovanjem primjene etike na radnom mjestu kao i želja pomoći u zaštiti okoliša. Uočeno je da je problem nepovjerenje u zakon i javni sektor koji je primjer ostalim poduzećima. Ovakvo istraživanje može biti pomoć javnome sektoru pri uvođenju i primjeni etike u poslovanju i samim time pri stjecanju povjerenja javnosti, značajnu ulogu u stjecanju povjerenja građana u javni sektor imaju Vrhovne revizijske institucije čiji je cilj promicanje dobrog upravljanja u javnom sektoru.

2.5. Proces upravljanja etikom

Upravljanje etikom podrazumijeva ugradnju etike u svakodnevno poslovno upravljanje i donošenje poslovnih odluka koje utječu na organizaciju i uključuju utjecaj na svakodnevne aktivnosti i odnos prema zaposlenima. Za dobro upravljanje etikom potrebno je uvesti pravila i smjernice primjene etike na radnom mjestu te pojasniti infrastrukturu etike i zapošljivati osobe koje zadovoljavaju kriterij etičnosti. Zakonodavni okvir neophodan je kako bi se osigurala neovisnost u nadzoru nezakonitosti i nepravilnosti što osigurava odgovornost javne vlasti. Smjernice i pravila ugrađeni su u etički kodeks koji navode na pravilno ponašanje javnih službenika, ali i građanima ukazuju što mogu očekivati od javnih službenika. I veoma važno za upravljanje etikom jest postojanje središnjeg tijela zaduženog za koordinaciju aktivnosti upravljanja etikom u javnoj službi koje osigurava kvalitetno upravljanje. Dobro upravljanje etikom započinje dobrim vodstvom. Voditelj, menadžer, rukovoditelj u organizacijskoj strukturi demonstrira ponašanje koje očekuje od podređenih na način da postavlja etično ponašanje kao prioritetno ponašanje, provodi postupke za jačanje etike na primjer redovito daje informacije o etici kao prioritetu, i pruža okruženje u kojem osoblje prepoznaje koristi etičnog ponašanja. Kako bi učinkovito funkcionirao i jačao etički sustav javnog sektora potrebno je da je uspostavljeni institucionalni okvir. U Republici Hrvatskoj institucionalni okvir za etiku čine Ministarstvo pravosuđa i uprave, Etičko povjerenstvo, povjerenici za etiku, povjerljivi savjetnici i čelnik tijela javne vlasti. Ministarstvo pravosuđa i uprave obavlja poslove vezane uz promicanje i unapređenja sustava vrijednosti u javnom sektoru. Etičko povjerenstvo odgovara na pritužbe, ispituje uzroke pritužbi, daje mišljenje o kodeksu i prati primjenu etičkih propisa javnih djelatnika. Povjerenici za etiku

također prate primjenu etičkog kodeksa u državnom tijelu u kojem djeluju. Povjerljivi savjetnici su osobe kojima se obraćaju javni zaposlenici u slučaju uznemiravanja na radnom mjestu. Čelnik tijela javne vlasti odlučuje o lakim povredama službene dužnosti. Postupci predlaganja i izbora povjerenika za etiku u Republici Hrvatskoj nisu jasno propisani. Većina povjerenika za etiku nije zadovoljna načinom imenovanja niti načinom na koji trebaju obavljati poslove vezane uz promicanje etičnog ponašanja, posebno s obzirom na činjenicu da usporedno obavljaju svoje redovite poslove nevezane uz etiku i poslove etičkog povjerenika te im je teško osigurati nepristranost u odnosu prema drugim državnim službenicima, što im dodatno otežavaju i nedovoljna znanja i vještine vezane uz promidžbu etičnog ponašanja te rješavanje pritužbi¹⁹, što je ironično jer se radi o povjerenicima za etiku i logičan slijed događaja jest da nastaju problemi. S druge strane, iako je Etičko povjerenstvo ustrojeno kao neovisno radno tijelo koje je imenovala Vlada Republike Hrvatske za davanje mišljenja o sadržaju i načinu primjene Etičkog kodeksa državnih službenika te promicanje etičkih načela i standarda, revizijom učinkovitosti etičke infrastrukture u tijelima državne uprave utvrđeno je da način izbora, odnosno imenovanja članova Etičkog povjerenstva nije dovoljno transparentan²⁰, ponovno suprotno od zahtjeva etike.

¹⁹ Narodne novine, (2015), Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine, 5.1.2. Zapošljavanje u javnoj službi, Zagreb, Narodne novine d.d., dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2015_06_70_1329.html#footnote-29081-37, posjećeno 26. travnja 2021.

²⁰ Narodne novine, (2015), Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine, 5.1.5. Etika u javnoj upravi, Zagreb, Narodne novine d.d., dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2015_06_70_1329.html#footnote-29081-37, posjećeno 26. travnja 2021

3. ETIČKI KODEKS U VRHOVIM REVIZIJSKIM INSTITUCIJAMA

U prethodnom poglavlju Pojam i značaj etike u javnom sektoru objašnjena je važnost ugradnje etike u javni sektor, te važnost njezine svakodnevne primjene i jačanje. Kako bi svi postupci vezani uz etiku bili shvaćeni kao ozbiljan i neophodan alat dobrog upravljanja, etika treba regulatornu podršku, preciznije, primjena etike i morala na radnome mjestu treba biti u pisanom obliku, a to su etički kodeksi. Etika je neizostavan dio svakog odnosa građana i javnog sektora. Dr. Thomadakis naglašava važnost primjene etike u svakodnevnici, ali posebice u doba krize kada su pouzdano i istinito financijsko izvještavanje i neovisna revizija relevantni izvori informacija investitorima i drugim dioničarima potrebni za donošenje poslovnih odluka. Ističe kako je najvažnije da pojedinačno svaki profesionalni računovođa i revizor postane aktivni etički vođa, radeći ne samo na protjerivanju neetičnog nego i na održavanju etičke prakse u svom okruženju, da promiče javno razumijevanja profesionalne etike.²¹ „Svaka javna ustanova trebala bi biti opremljena etičkim kodeksom. Svaka javna institucija trebala bi širiti upotrebu etičkog kodeksa kao dio sprečavanja korupcije. Svaka javna institucija trebala bi uspostaviti odgovarajući način praćenja primjene svog etičkog kodeksa. Svaka javna institucija trebala bi povremeno preispitati svoj etički kodeks.“²²

3.1. Uloga i značaj kodeksa

Kodeks je popis ili zbirka pravila o ponašanju, postupcima.²³ Kodeks etike polazna je osnova na kojima se temelje pravila etičkog i profesionalnog djelovanja u poslovnom svijetu. Etički kodeks javnih djelatnika utvrđuje pravila ponašanja javnih djelatnika i etička načela na temelju kojih postupaju javni službenici prilikom obavljanja dužnosti. Područja primjene etike javnih djelatnika uključuju etička načela u međusobnim odnosima, u odnosima prema građanima, prema obavljanju dužnosti i prema državi. Prema riječima Pflugrath Garya, zamjenika direktora, Javna politika i propisi u IFAC-u, kodeks je temelj za rješavanje nepovjerenja društva u javni sektor, „kodeks govori svijetu da su profesionalni računovođe i

²¹ Foreword from IESBA Chairman, Ethics and Independence Considerations, IFAC, (2020), dostupno na: https://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/COVID-19-Ethics-and-Independence-Considerations-04082020.pdf?_cf_chi_jschl_tk_=dfc3f0c1a200abed830863e8730ac462ddb0654c-1621510750-0-ASLVRbh-L7mEqx7uzUlxwJdq1aJFm-jpRxsL3iQwfWYRZtLu8H9MkiPs9yp_WhibZnxRolvCy5jBQwgm4klgsbUQP_8QLR8JJ9zP7DrykqRgvQZrB5fgOoR6SP-pASce0msPx2Qns1KmwvX-dKuCHUPvKfPpUgrRdTK_TZ4m1tYw5-dQW3_n7d_Hg1qL6uytdP3iaCDmYvZnWz9H6Js_Ukp9H-Uu1-agU_GHffcAKEY5jbuzUgumx8dSee0T9pVpEjcdFDD9ntM15sjsBauhiCLGB9aSPBdVvQfOJCns2FJG0D9_elGEOVqrYohOBjJokQp4miAAN7R0WcYdDmvDnMZgXRqKm6XqHvMy-AxfXD-Uh8iHNtyPWe2rk5_6cHmb1qHw45JytfW0Xs-rsE5iQcb1j8IWkqkEdSFYAp6MVRcSVcp6EIZ8q6vmEQr-K5PNXmp5G55kwFC80Izo9OkkEemoV946Gkt6ARhxW8Z71dYtntsfQlprOXEvH2i0GTSys8sMCnWn3WCKYZg4Y, posjećeno 28. travnja 2021.

²² INTOSAI, GUID INTOSAI 5270 Guideline for the Audit of Corruption Prevention, str. 32., dostupno na: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Guid-5270.pdf>, posjećeno 28. travnja 2021

²³ Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, (2021) dostupno na: <http://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=32207>, posjećeno 28. travnja 2021.

revizori kompetentni obavljati svoj posao i da će se ponašati profesionalno, s dužnom pažnjom, integritetom i objektivnošću.“²⁴ Svrha etičkog kodeksa je jačanje i promicanje etičkih i moralnih načela u ponašanju javnih djelatnika. Cilj etičkog kodeksa jest ispunjavanje javnog interesa, ostvarivanje javnog dobra, a samim time stjecanje povjerenja građana u javni sektor. Poštivanjem etičkog kodeksa, javni djelatnik obavlja svoj posao poštujući dostojanstvo građana, nediskriminirajući i profesionalno. Ako svi primjenjuju etički kodeks, zaposlenici bi bili zaštićeni od bilo kakva oblika uznemiravanja na radnom mjestu i ne ometaju jedni druge u radu. Značaj kodeksa etike jest kvalitetno i učinkovito obavljanje poslova javnog sektora, te međusobno prihvaćanje, poštivanje, suradnja i adekvatan odnos prema građanima.

3.2. Etička načela u okviru Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija

Okvir profesionalnih objava Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) ima tri razine, INTOSAI načela, ISSAI standarde i INTOSAI smjernice.

Tablica 6 Profesionalna načela, standardi i smjernice INTOSAI

INTOSAI načela (INTOSAI - P)	Organizacijske smjernice za VRI GUID 1900 - 1999
INTOSAI polazišna načela INTOSAI - P 1-9	GUID 1900 Smjernice za kolegijalni pregled
INTOSAI - P 1 Limska deklaracija	Dodatne smjernice za financijsku reviziju GUID 2900 - 2999
INTOSAI osnovna načela INTOSAI - P 10-99	Dodatne smjernice za reviziju učinkovitosti GUID 3900 - 3999
INTOSAI - P 10 Meksička deklaracija o neovisnosti vrhovnih revizijskih institucija	GUID 3910 Osnovne značajke revizije učinkovitosti
INTOSAI - P 12 Vrijednosti i korist vrhovnih revizijskih institucija - pokretanje promjena u životu građana	GUID 3920 Proces revizije učinkovitosti
INTOSAI - P 20 Načela transparentnosti i odgovornosti	Dodatne smjernice za reviziju usklađenosti GUID 4900 - 4999
INTOSAI - P 50 Načela vrhovnih revizijskih institucija sa sudskim ovlastima	Posebne smjernice vezane uz predmet revizije GUID 5000 - 5999
INTOSAI standardi (ISSAI)	GUID 5090 Revizija međunarodnih institucija
Temeljna načela revizije javnog sektora ISSAI 100 - 129	GUID 5091 Upute za reviziju međunarodnih institucija
ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora	GUID 5100 Smjernice za reviziju IT sustava
Organizacijski zahtjevi za VRI ISSAI 130 - 199	GUID 5200 Revizija zaštite okoliša
ISSAI 130 Kodeks etike	GUID 5201 Revizija zaštite okoliša u okviru financijske i revizije usklađenosti
ISSAI 140 Kontrola kvalitete u vrhovnim revizijskim institucijama	GUID 5202 Održivi razvoj i uloga vrhovnih revizijskih institucija
Financijska revizija	GUID 5203 Suradnja u međunarodnim revizijama zaštite okoliša
Načela financijske revizije ISSAI 200 - 299	GUID 5259 Informacijski sustavi javnog duga
Standardi financijske revizije ISSAI 2000 - 2899	GUID 5260 Upravljanje javnim sredstvima
Revizija učinkovitosti	GUID 5270 Smjernice za sprječavanje korupcije
Načela revizije učinkovitosti ISSAI 300 - 399	GUID 5290 Upute za reviziju razvoja i primjenu ključnih pokazatelja
ISSAI 300 Načela revizije učinkovitosti	
Standardi revizije učinkovitosti ISSAI 3000 - 3899	Smjernice za druge angažmane GUID 6500 - 6999
ISSAI 3000 Standardi revizije učinkovitosti	Dodatne smjernice za kompetencije COMP 7500 - 7999
Revizija usklađenosti	Druge smjernice GUID 9000 - 9999
Načela revizije usklađenosti ISSAI 400 - 499	GUID 9000 Smjernice za zajedničke revizije vrhovnih revizijskih institucija
ISSAI 400 Načela revizije usklađenosti	GUID 9010 Značaj procesa samostalnog donošenja standarda

²⁴ Pflugrath, G., (2014), Ethics and Trust, IFAC, Dostupno na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/ethics-and-trust>, posjećeno 28. travnja 2021.

Standardi revizije usklađenosti ISSAI 4000 – 4899	GUID 9020 Ocjena javnih politika
ISSAI 4000 Standardi revizije usklađenosti	GUID 9030 Smjernice i dobra praksa za neovisnost vrhovnih revizijskih institucija
Drugi angažmani	GUID 9040 Načela transparentnosti – dobre prakse
Načela drugih angažmana ISSAI 600 – 699	
Standardi drugih angažmana ISSAI 6000 – 6499	
Standardi kompetencije (COMP)	
COMP 700 – 799	
COMP 7000 – 7499	

Izvor: Odluka o objavi okvira profesionalnih načela, standarda i smjernica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), (2020) NN 17/2020 Dostupno na: <https://www.revizija.hr/UserDocImages/novosti/dokumenti/Odluka-o-objavi-okvira-profesionalnih-nacela-standarda-i-smjernica-Medunarodne-organizacije-vrhovnih-revizijskih-institucija-INTOSAI.pdf>, posjećeno 28. travnja 2021.

ISSAI 130 Kodeks etike ugrađen je u ISSAI standarde. Kodeks etike ISSAI 130 definira etički kodeks ili kodeks ponašanja. Kodeks utvrđuje etičke vrijednosti i načela i način na koji vrhovne revizijske institucije očekuju da se njeno osoblje ponaša. To uključuje poticanje razumijevanja da poštivanje zakona vrhovnih revizijskih institucija znači poštivanje vrijednosti, a ne samo pravila.²⁵ Kodeks etike namjerava pružiti vrhovnim revizijskim institucijama niz vrijednosti i principa na kojima treba temeljiti dobro ponašanje. Prepoznavanjem specifičnog okruženja javnog sektora, Kodeks etike daje smjernice kako dobre vrijednosti ugraditi u svakodnevni rad revizijskih institucija. Na ponašanje osoblja utječe i radna okolina, te se sukladno tome Kodeks posvećuje i odgovornostima institucija u promicanju etike u svim aktivnostima. Da bi se poštivale raznolikosti svih kultura, svaka revizijska institucija razvija kodeks koji odgovara kulturi u kojoj institucija djeluje. ISSAI 130 temelj je svakog kodeksa vrhovnih revizijskih institucija. Temeljen je na pet vrijednosti, integritet, neovisnost i objektivnost, kompetentnost, profesionalno ponašanje i transparentnost. **Integritet** podrazumijeva pouzdano i iskreno djelovanje za javni interes. Može biti narušen na primjer ako se položaj zlouporabi za osobnu korist, privatni život utječe na integritet ako nadjačaju osobni interesi koji se suprotstavljaju interesima institucije, zatim ako se prihvate pokloni ili sudjelovanje u političkim aktivnostima. Odgovornost zaposlenika prema integritetu uključuju svjesnost i pridržavanje pravila koja se odnose na integritet. Zaposleni u vrhovnim revizijskim institucijama moraju znati koja su tijela nadležna za savjete i prijavljivanje povreda integriteta. Važno je da vodstvo vrhovne revizijske institucije sudjeluje u redovitim obukama koje uključuju sastanke o promicanju integriteta i učenje o novim izazovima. **Neovisnost i objektivnost** znači biti slobodan od utjecaja koji utječu na

²⁵ ISSAI INTOSAI 130 Code of Ethics, International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_130/ISSAI_130_en.pdf, posjećeno 28. travnja 2021.

profesionalne prosudbe. Zahtjevi na razini vrhovnih revizijskih institucija su neovisnost u pogledu statusa, izvješćivanja i autonomije upravljanja institucijom što je propisano u regulatorni okvir institucije. Revizijska institucija će omogućiti identifikaciju značajnih prijetnji neovisnosti i objektivnosti. Uvodi i usvaja politike kako revizori ne bi razvijali rizične odnose sa subjektima revizije. Zahtjevi od strane zaposlenika su održavanje neovisnosti od političke pristranosti, ne smiju sudjelovati u donošenju odluka kod subjekta revizije, ne smiju revidirati vlastiti rad, trebaju izbjegavati okolnosti u kojima bi osobni interes mogao utjecati na odluke te odbiti poklone ili bilo kakav odnos koji bi mogao narušiti objektivnost. **Kompetentnost** jest stjecanje i održavanje znanja i vještina. Vrhovne revizijske institucije usvajaju politike koje osiguravaju da su zadaci obavljeni od zaposlenika koji imaju potrebna znanja i vještine. Institucija pruža osoblju odgovarajuću obuku i podršku i tehnologiju za razmjenu znanja i informacija. Zaposlenici djeluju temeljito, pažljivo i pravodobno prema zahtjevima zadataka. Pohađaju obuke koje im institucija pruža i razvijaju svoja znanja kako bi mogli profesionalno obaviti zadatke. **Profesionalno ponašanje** jest poslovanje u skladu sa zakonom i propisima. Vrhovne revizijske institucije moraju djelovati u okviru profesionalno ponašanja što znači ponašati se u skladu s ponašanjem koje je definirano zakonom, propisima i normama društva, poslovnih partnera i interesnih skupina. Zaposlenici se moraju pridržavati zakona, propisa i smjernica od strane vrhovnih revizijskih institucija u kojima djeluju. Ne smiju biti povezani s ponašanjem koje šteti instituciji i moraju svoje nadređene obavijestiti kada nastupi situacija koja se suprotstavlja etičkom i profesionalnom ponašanju. **Povjerljivost i transparentnost** kao načelo znači poslovanje na način da se zaštite informacije uravnoteženo s potrebom za transparentnošću. Vrhovna revizijska institucija će uspostaviti potreban sustav za održavanje povjerljivosti, osigurati će da sve ugovorne strane izvrše posao a da pri tom djeluju prema načelima povjerljivosti. Zaposlenici neće otkrivati informacije stečene prilikom obavljanja posla, osim ako ne postoji zakonsko pravo i neće koristiti informacije za osobnu korist.

Revizori bi se trebali pridržavati svih etičkih zahtjeva i biti neovisni, stav revizora trebao bi uključivati profesionalni skepticizam i sigurnost subjekta revizije u revizorovu povjerljivost i stručnost.

3.3. Etički kodeks Državnog ureda za reviziju u Republici Hrvatskoj

U Republici Hrvatskoj, Državni ured za reviziju je najviša revizijska institucija koja je samostalna i neovisna u svome radu. Osnovan je 1993. godine Zakonom o državnoj reviziji i počinje djelovati 1994. godine. Pravna je osoba sa sjedištem u Zagrebu i izravno odgovara Hrvatskom saboru. Uredom upravlja glavni državni revizor koji ima zamjenika i pomoćnike u upravljanju uredom. Glavnog državnog revizora imenuje Hrvatski sabor na osam godina uz zadovoljene uvjete da ima 15 godina radnog iskustva, da ima završen studij ekonomskog ili pravnog usmjerenja i ugled i iskustvo u javnim financijama. Državni ured za reviziju obavlja reviziju državnih prihoda i rashoda i financijskih izvještaja jedinica državnog sektora i lokalnih jedinica, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili lokalne jedinice i pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna. Ured obavlja i reviziju sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija. Vizija Državnog ureda za reviziju jest povećanje odgovornosti svih sudionika u postupku prikupljanja, trošenja i upravljanja javnim sredstvima. Misija jest usmjerenost na poboljšanje zakonitosti, učinkovitosti i djelotvornosti subjekata koji upravljaju javnom imovinom i drugim raspoloživim resursima. Na službenoj stranici Državnog ureda za reviziju navedene su i vrijednosti po kojima Ured želi biti prepoznatljiv, a vrijednosti su profesionalna izvrsnost, timski rad, savjesnost i profesionalna etičnost, neovisnost, odgovornost i pouzdanost.²⁶ Uočeno je da je među vrijednostima i savjesnost i profesionalna etičnost koja je neizostavan element poslovanja javnog sektora. Državni ured za reviziju planira i obavlja reviziju koja je predviđena godišnjim programom i planom rada, a sama revizija se obavlja u okviru revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (koji je detaljnije opisan u prethodnome odjeljku) i Kodeksa profesionalne etike državnih revizora. Etički kodeks Državnog ureda za reviziju temelji se na Etičkom kodeksu INTOSAI – ISSAI 130. Određuje ponašanje svih zaposlenika i sadrži pet temeljnih vrijednosti, integritet, neovisnost i objektivnost, kompetentnost, profesionalno ponašanje te povjerljivost i transparentnost. Vrhovna revizijska institucija postavlja mehanizme koji joj pomažu prilikom primjene i kontrole poštivanja navedenih vrijednosti. Mehanizam je etički okvir ili infrastruktura. Etički okvir Državnog ureda za reviziju sastoji se od tri glavne komponentne, temelji, etičke smjernice kultura i rizik.²⁷ **Temelji** predstavljaju izvore etike i etično rukovođenje. Izvori etike čine misija, vizija, vrijednosti i

²⁶ Državni ured za reviziju, dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/7>, posjećeno 29. travnja 2021.

²⁷ Državni ured za reviziju, Etički okvir Državnog ureda za reviziju, dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/zakoni-i-akti/eticki-okvir-drzavnog-ureda-za-reviziju-1431/1431>, posjećeno 29. travnja 2021.

ciljevi. Poslovni svijet nosi svoje prilike, izazove, uspone i padove, ali važno je uvijek imati na umu koje su misija i vizija radi usmjeravanja poslovanja k ostvarenju ciljeva, sve u skladu sa zakonom, propisima i pravilima. **Etičke smjernice** čine usmjerenja koja bi trebala povećati svijest zaposlenika o etičnom ponašanju. Sama etičnost u ponašanju primjenjuje se uspješno ako se redovito provodi izobrazba, treninzi i komunikacija vezane za etično ponašanje. **Politike i procedure** unaprjeđuju etično ponašanje i kulturu. Etička kultura obuhvaća nagrađivanje etičnog ponašanja, nepristran izbor i društveno poštovanja. Postojanje nagrađivanja za etično ponašanje može rezultirati daljnjom motivacijom za primjenu takvog ponašanja ali i biti model ponašanja poslovnim suradnicima. Zatim **rizik i kontrola**, dijeli se na procjenu rizik i zaštitne mjere. Rizik povrede etičnog ponašanja uključuje izazove poput političkog utjecanja, osobnih interesa zaposlenika, nepotizma, korupcija i prijevara. Kontrolni postupci i mjere za sprječavanje kršenja etičnog ponašanja su uspostava registara za praćenje osobnih interesa zaposlenika, zaštita zviždača, istraživanja, upitnici, uspostava povjerenika za etiku i postupci samoprocjene. Državni ured za reviziju Republike Hrvatske je odgovoran za promicanje i zaštite etike i etičkih vrijednosti koje se odnose na integritet, neovisnost i objektivnost, kompetentnost, profesionalno ponašanje te povjerljivost i transparentnost u Uredu i u provođenju zadaća iz nadležnosti Ureda. Zadaća Ureda je i isticanje važnosti etike i promicanje etičke kulture u organizaciji na način da se pruža pomoć i podrška zaposlenicima kako bi se olakšalo njihovo razumijevanje kodeksa. Zadatak Ureda uključuje mehanizme za prepoznavanje neetičnog ponašanja i da zaštiti one koji prijave sumnju na neetično ponašanje. Da bi organizacija prihvatila etiku kao temeljni dio strukture treba uzor etičnog ponašanja koje dolazi s vrha, dakle rukovoditelj. Prema ISSAI 130 Etičkom kodeksu, od rukovoditelja se zahtijeva da: postavljaju etiku kao prioritet i da to pokazuju putem jasnih, dosljednih i redovitih poruka, da donose strategije, smjernice, pravila i procedure za promicanje etike, da održavaju visoke standarde profesionalnosti, odgovornosti i transparentnosti u donošenju odluka o stvaraju poticajno okruženje za stjecanje i razmjenu znanja i vještina te 'mjesta' gdje se teška i osjetljiva pitanja mogu postaviti, raspraviti i gdje se na njih mogu dobiti odgovori o stvaraju okruženje u kojem zaposlenici doživljavaju pravednost u postupanju i pridonose izgradnji dobrih odnosa s kolegama o pohvaljuju etično ponašanje i postupanje, ali jednako tako i poduzimaju mjere za otklanjanje ili sankcioniranje neetičnog ponašanja i postupanja o osiguraju dosljednu i pravodobnu primjenu svih pravila i procedura koji uređuju primjenu etičkih vrijednosti i

načela u svakodnevnom radu zaposlenika.²⁸ Državni ured za reviziju obavio je reviziju učinkovitosti funkcioniranja etičke infrastrukture u tijelima državne uprave. Revizija je obavljena na način utvrđen okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora. Revizija je provedena u razdoblju od 22. siječnja do 3. prosinca 2013. godine.²⁹ Predmet revizije su određene aktivnosti vezane uz primjenu Zakona o državnim službenicima, preciznije revizija obuhvaća područja ponašanja državnih službenika i primjene Etičkog kodeksa državnih službenika. Cilj revizije je ocjena učinkovitosti funkcioniranja uspostavljene etičke infrastrukture u okviru 20 ministarstava u Republici Hrvatskoj. Državni ured za reviziju je pomoću upitnika prikupio i analizirao podatke, koji su korišteni za ocjenu funkcioniranja etičke infrastrukture u tijelima državne uprave te etičnosti kod postupanja državnih službenika. Upitnik se sastojao od četiri dijela. Prvi dio je bilo uvodno pismo u kojem su dane osnovne informacije o ciljevima anketiranja i razlozima zbog kojih državni službenici trebaju sudjelovati u anketi te dati iskrene odgovore i da je upitnik anoniman. Sljedeći dio upitnika je sadržavao osnovna pitanja koja su se odnosila na životnu dob državnih službenika, stručnu spremu, naziv radnog mjesta te broj godina radnog staža te jesu li radili na važnoj poziciji. Treći dio upitnika je sadržavao pitanja vezana uz osobna znanja državnih službenika vezana uz etiku, a četvrti dio je obuhvaćao pitanja vezana uz funkcioniranje etičke infrastrukture i primjene etičkih načela u radnom okruženju. Državni ured za reviziju prikupio je 1 933 popunjenih upitnika (najveći broj upitnika dobiven iz Ministarstva financija i Ministarstva unutarnjih poslova te Ministarstvo pomorstva, prometa i infrastrukture. Iz drugih ministarstava je dostavljen manji broj upitnika, dok iz Ministarstva regionalnog razvoja i fondova Europske unije nije dostavljen niti jedan upitnik).

Tablica 6 Osnovna pitanja koja se odnose na životnu dob državnih službenika, stručnu spremu, naziv radnog mjesta te broj godina radnog staža te jesu li radili na važnoj poziciji

REDNI BROJ	ŽIVOTNA DOB	BROJ DRŽAVNIH SLUŽBENIKA	UDJEL
1	2	3	4
1.	Do 30 godina	112	5,8%
2.	Od 31 do 45 godina	1044	54%
3.	Od 46 do 60 godina	709	36,7%

²⁸ Državni ured za reviziju, Etički okvir Državnog ureda za reviziju, dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/zakoni-i-akti/eticcki-okvir-drzavnog-ureda-za-reviziju-1431/1431>, posjećeno 29. travnja 2021.

²⁹ Državni ured za reviziju, Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti funkcioniranja etičke infrastrukture u tijelima državne uprave (2013), str.1., dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?pojamlzvjesce=Izvie%C5%A1%C4%87e+o+obavljenoj+reviziji+u%C4%8Dinkovitosti+funkcioniranja+eti%C4%8Dke+infrastrukture&godinalID=571>, posjećeno 29. travnja 2021.

4.	> 60 godina	66	3,4%
5.	Nisu naveli	2	0,1%
UKUPNO		1 933	100%
REDNI BROJ	ŽIVOTNA DOB	BROJ DRŽAVNIH SLUŽBENIKA	UDJEL
1	2	3	4
1.	DR.SC.	15	0,8%
2.	MR.SC.	81	4,2%
3.	SVEUČ.SPEC.	41	2,1%
4.	VSS	1 015	52,5%
5.	VŠS	342	17,7%
6.	SSS	433	22,4%
7.	NISKA STRUČNA	2	0,1%
8.	NISU ODGOVORILI	4	0,2%
UKUPNO		1 933	100%
REDNI BROJ	ŽIVOTNA DOB	BROJ DRŽAVNIH SLUŽBENIKA	UDJEL
1	2	3	4
1.	DRŽAVNI SLUŽBENIK	1 479	76,5%
2.	RUKOVODITELJ SREDNJE RAZINE	348	18%
3.	RUKOVODITELJ VIŠE RAZINE	47	2,4%
4.	NISU ODGOVORILI	59	3,1%
UKUPNO		1 933	100%
REDNI BROJ	ŽIVOTNA DOB	BROJ DRŽAVNIH SLUŽBENIKA	UDJEL
1	2	3	4
1.	Nisam radio na „važnim“ radnim mjestima	1065	55,1%
2.	Do 5 godina	273	14,1%
3.	Od 6 do 10 godina	207	10,7%
4.	Od 11 do 20 godina	237	12,3%
5.	Više od 20 godina	118	6,1%
6.	Nisu odgovorili	33	1,7%
UKUPNO		1 933	100%

Izvor: uređeno, Državni ured za reviziju, Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti funkcioniranja etičke infrastrukture u tijelima državne uprave (2013), dostupno na:

<https://www.revizija.hr/izvjesca/10?pojamlzvjesce=Izve%C5%A1%C4%87e+o+obavljenoj+reviziji+u%C4%8Dinkovitosti+funkcioniranja+eti%C4%8Dke+infrastrukture&godinalD=571>, posjećeno 29. travnja 2021.

Najviše je državnih službenika u životnoj dobi između 31 i 45 godina, slijede ih službenici u životnoj dobi između 46 i 60 godina. Najveći broj državnih službenika ima visoku stručnu spremu, zatim slijede službenici sa srednjom stručnom spremom i državni službenici s višom stručnom spremom. S obzirom na radno mjesto, najveći broj službenika je raspoređen na radno mjesto državnog službenika pa slijede oni koji su radili na radnom mjestu srednje razine rukovođenja te koji su radili na radnom mjestu više razine rukovođenja. Od anketiranih ispitanika veći broj državnih službenika (1 065), nije radio na „važnim“ radnim mjestima, ali i značajan broj državnih službenika (835) je radio na „važnim“ radnim mjestima.

Tablica 7 Pitanja vezana uz osobna znanja državnih službenika vezana uz etiku

REDNI BROJ	ŽIVOTNA DOB	BROJ DRŽAVNIH SLUŽBENIKA	UDJEL
1	2	3	4
1.	Da	439	22,7%
2.	Ne	1437	74,3%
3.	Nisu odgovorili	57	3%
Ukupno		1 933	100%
1.	Da, detaljno	128	6,6%
2.	Da, samo kroz letke	999	51,7%
3.	Ne	771	39,9%
4.	Nisu odgovorili	35	1,8%
Ukupno		1933	100%
1.	Da	450	23,3%
2.	Ne	1443	74,6%
3.	Nisu odgovorili	40	2,1%
Ukupno		1933	100%
1.	Da	735	38%
2.	Ne	972	50,3%
3.	Nisu odgovorili	226	11,7%
Ukupno		1933	100%

Izvor: uređeno, Državni ured za reviziju, Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti funkcioniranja etičke infrastrukture u tijelima državne uprave (2013), dostupno na:

<https://www.revizija.hr/izvjesca/10?pojamIzvjesce=Izve%C5%A1%C4%87e+o+obavljenoj+reviziji+%C4%8Dinkovitosti+funkcioniranja+eti%C4%8Dke+infrastrukture&godinalID=571>, posjećeno 29. travnja 2021.

Prema podacima u tablici uočeno je da čak 74,3% ispitanih državnih službenika nije upoznato sa Službom za etiku i sustav vrijednosti. Ministarstvo uprave je 2012. godine izradilo naljepnice s natpisom «Tu smo zbog Vas», koje su dostavljene svim tijelima državne uprave (ministarstvima) s namjerom da se postave na vidljiva mjesta dostupna građanima i državnim službenicima, ali unatoč tome čak 39,9% državnih službenika nisu upoznati s tom akcijom. Vidljivo je da 38% državnih službenika smatra da bi se mogle provoditi i druge inicijative i akcije vezane uz promicanje etičkih vrijednosti.

Tablica 8 Pitanja vezana uz funkcioniranje etičke infrastrukture i primjene etičkih načela u radnom okruženju

REDNI BROJ	ŽIVOTNA DOB	BROJ DRŽAVNIH SLUŽBENIKA	UDJEL	
1	2	3	4	
1.	Da	566	29,3%	Jeste li upoznati s ulogom i zadaćama Etičkog povjerenstva ?
2.	Ne	1319	68,2%	
3.	Nisu odgovorili	48	2,5%	
Ukupno		1 933	100%	
1.	Da	900	46,6%	Imate li saznanja tko je imenovani povjerenik za etiku u tijelu državne uprave u kojem radite?
2.	Ne	1004	51,9%	
4.	Nisu odgovorili	29	1,5%	
Ukupno		1933	100%	
1.	Da	703	36,4%	Jeste li upoznati s ulogom i zadaćama povjerenika za etiku ?
2.	Ne	1198	62%	
3.	Nisu odgovorili	32	1,6%	
Ukupno		1933	100%	
1.	Da	703	36,4%	Jeste li tijekom radnog iskustva sudjelovali na edukacijama/treninzima iz područja etike ili vezano uz područje etike ? na razini državne uprave ili na razini Vašeg tijela ?
2.	Ne	1198	62%	
3.	Nisu odgovorili	32	1,6%	
Ukupno		1933	100%	

Izvor: uređeno, Državni ured za reviziju, Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti funkcioniranja etičke infrastrukture u tijelima državne uprave (2013), dostupno na:

<https://www.revizija.hr/izvjesca/10?pojamIzvjesce=Izve%C5%A1%C4%87e+o+obavljenoj+reviziji+u+%C4%8Dinkovitosti+funkcioniranja+eti%C4%8Dke+infrastrukture&godinalID=571>, posjećeno 29. travnja 2021.

Prema podacima anketiranih ispitanika 68% ispitanika nije upoznato s ulogom i zadaćama Etičkog povjerenstva sukladno tome nisu ni upoznati ni s osobama zaposlenima u povjerenstvu. Podatak da 62% ispitanika tijekom cijelog radnog vijeka nije sudjelovalo u nikakvoj edukaciji vezanoj za etiku je zabrinjavajuće.

Na temelju provedenih postupaka revizije i utvrđenih činjenica, uzimajući u obzir postavljene ciljeve, Državni ured za reviziju ocjenjuje da je uspostavljen osnovni okvir za etično ponašanje državnih službenika u tijelima državne uprave, ali da tijela državne uprave nisu poduzimala posebne aktivnosti kojima bi se motivirali i poticali državni službenici na usvajanje određenih etičkih načela i vrijednosti te njihovu primjenu u svakodnevnom radu. Isto tako je ocijenjeno da državni službenici na rukovodećim radnim mjestima, nisu svojim

ponašanjem i internim dokumentima javno i jasno naglašavali koja etička načela i vrijednosti trebaju primjenjivati državni službenici.³⁰

3.4. Etički kodeks Europskog revizorskog suda

Europski revizorski sud vanjski je revizor Europske unije. Sud provjerava jesu li sredstva Europske unije točno prikazana u računovodstvenoj dokumentaciji, jesu li primijenjena financijska pravila i ostvaruju li se ciljevi, promiče odgovornost i transparentnost, upozorava na rizike i upućuje na nedostatke i daje smjernice donositeljima politika i zakona Europske unije. Na službenoj stranici Europskog revizorskog suda navedeno je da su etička načela Suda temeljena na vrijednostima neovisnosti, integriteta, nepristranosti, stručnosti, dodane vrijednosti, izvrsnosti i učinkovitosti. Primjenjuju se na svo osoblje Suda, članove, menadžere, revizore i osoblje na administrativnim funkcijama. Nepoštivanje etičkih načela može predstavljati kršenje dužnosti i rezultirati disciplinskim postupkom. Misija Suda jest služiti građanima Europske unije i provoditi revizije uključujući i mišljenja zainteresiranih strana te biti prepoznat kao objektivna i stručna institucija.³¹ Europski revizorski sud usvojio je pravila Etičkog kodeksa INTOSAI – ISSAI 130 i ugradio ih u svakodnevno poslovanje kroz etičke smjernice. Smjernice uključuju **povjerenje, samopouzdanje i vjerodostojnost** obavljanja zadataka što podrazumijeva da Sud treba doprinijeti povjerenju i vjerodostojnosti u Sud i revidirane subjekte. U tu svrhu ponašanje mora biti etično. **Integritet** ističe kako resursima Suda treba upravljati prema pravnom i pouzdanom načinu jer bi Sud trebao djelovati kao uzor u financijskom upravljanju, te se ciljevi moraju postići na ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način. **Neovisan, objektivan i nepristran** način obavljanja posla bez ikakvog političkog, nacionalnog ili kojeg drugog vanjskog utjecaja poput članstva u političkim organizacijama ili financijskog interesa u subjektu revizije važan je za povjerenje u rad Suda. **Profesionalna povjerljivost** podrazumijeva čuvanje poslovne tajne. Budući da revizori imaju pristup mnogobrojnim i značajnim poslovnim informacijama o subjektima revizije, povjerenje je neophodno za kvaliteta poslovni odnos. U tu svrhu svaki zaposlenik prilikom zapošljavanja u Sudu potpisuje izjavu o povjerljivosti. **Kompetentnost i daljnje stručno**

³⁰ Državni ured za reviziju, Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti funkcioniranja etičke infrastrukture u tijelima državne uprave (2013), dostupno na:

<https://www.revizija.hr/izvjesca/10?pojamlzvjesce=Izve%C5%A1%C4%87e+o+obavljenoj+reviziji+%C4%8Dinkovitosti+funkcioniranja+eti%C4%8Dke+infrastrukture&godinalID=571>, posjećeno 29. travnja 2021.

³¹ Europski revizorski sud, Ethical guidelines for the European Court of Auditors, dostupno na: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/ETHICALGUIDE/ETHICALGUIDE_EN.PDF, posjećeno 29. travnja 2021.

usavršavanje zaposlenika u interesu je organizacije kako bi mogla jamčiti da zaposlenici imaju relevantno obrazovanje i sposobnost da obavljaju zadatke u skladu s profesionalnim etičnim ponašanjem. **Izvrсна i učinkovita organizacija** sinonim je za dobro etično radno okruženje i zadovoljstvo zaposlenika organizacijom. Dobro etično radno okruženje i zadovoljstvo zaposlenika podrazumijeva izbjegavanje bilo kakvog oblika diskriminacije, davanje jednakih mogućnosti svim zaposlenicima u profesionalnom razvoju, naglašavanje međusobnog poštovanja te zaštita osoblja koje prijavi nezakonito postupanje koje šteti Sudu. **Dobro administrativno ponašanje** implicira ispunjavanje očekivanja građana koji očekuju kvalitetne usluge revizije i dostupnu administraciju. To znači davanje jasnog odgovora na zahtjev za revizijom, pridržavanje rokova i odgovor na jeziku podnositelja zahtjeva, jednakost u postupanju prema građanima te pristojno ponašanje kao alat za buduće održavanje kvalitetnih poslovnih odnosa. Europski revizorski sud je 2019. godine procjenjivao jesu li etički okviri Europskog parlamenta, Vijeća Europske unije i Europske komisije kvalitetno uspostavljeni. Nasumično je odabran uzorak osoblja u trima navedenim institucijama, ukupno je bilo 798 valjanih odgovora, a stopa odaziva iznosila je 39 %.³² Ispitane su sve razine osoblja i članova te je na temelju ankete koja je provedena analizirano koliko je osoblje institucija upoznato s etičkim okvirom. Glavni revizijski kriteriji kojim su korišteni za rad ove revizije bili su međunarodno priznati standardi Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj, zakonodavstvo Europske unije i etički zahtjevi institucije. Sud je zaključio da su institucije nad kojima je provedena revizija uspostavile odgovarajuće etičke okvire, ali postoji prostor za poboljšanja. Utvrđeni nedostaci ubrajaju nepostojanje zajedničkog etičkog okvira na razini Vijeća kojim bi se uredio rad predstavnika država članica (članovi Europskog vijeća i Vijeća Europske unije su čelnici država ili vlada i ministri, ostali predstavnici država članica su nacionalni dužnosnici koji sudjeluju u radnim skupinama, odborima i strankama i oni ne podliježu nikakvom zajedničkom etičkom okviru na razini Europske unije). Revizijom su uočeni i nedostaci u strategijama u primjeni i razvoju etike (etički okviri trebali bi se bazirati na strategiji s istaknutim ciljevima i prioritetima, U Parlamentu i Vijeću ne postoji opća strategija o etici kojom bi se utvrdilo koji bi se ciljevi i prioriteti trebali pratiti s pomoću pokazatelja uspješnosti). Zatim nedostaci u formaliziranju postupaka za provjere izjava i izrade jasnijih smjernica o kriterijima procjene za osoblje (svaka institucija bi trebala

³² Europski revizorski sud, Tematsko izvješće br. 13/2019.:Etički okviri u institucijama EU-a nad kojima je provedena revizija: ima prostora za poboljšanja, stavka Prilozi, dostupno na: <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/ethics-13-2019/hr/#chapter2>, posjećeno 29. travnja 2021.

uspostaviti postupke za rješavanje sukoba interesa). Uočene su nedovoljno razvijene politike o darovima i reprezentaciji, o zviždanju (osjećaj sigurnosti u slučaju prijavljivanja nekog etičkog problema na niskoj je razini) te o odredbama o obvezama nakon isteka mandata i većina osoblja ne zna postupa li njihova matična institucija na odgovarajući način s etičkim problemima. Preporuke koje je Europski revizorski sud dao promatranim institucijama jesu poboljšanje etičkog okvira, potrebna je suradnja na usklađivanju elemenata etičkog okvira i ulaganje dodatnih napora u razmjenu dobre prakse u pogledu etičkih pitanja i potrebno je poboljšati razinu informiranosti osoblja s etičkim okvirom.

Prema opisanom tematskom izvješću Europskog revizorskog suda o etičkim okvirima u institucijama Europske unije nad kojima je provedena revizija, etički okvir može dobro funkcionirati samo ako osobe koje rade za određenu instituciju imaju potrebne vještine i znanja za njegovu primjenu i ako vjeruju da je institucija predana etičkom djelovanju. Rezultati ankete se razlikuju među institucijama. Sud je utvrdio sljedeće:³³

1. većina osoblja prepoznaje neetičko postupanje
2. otprilike polovica članova osoblja procijenila je da je „dobro” ili „vrlo dobro” upoznata s etičkim okvirima
3. manje od polovice članova osoblja navelo je da je pohađalo tečaj osposobljavanja u području etike
4. manje od trećine članova osoblja navelo je da su etičke smjernice koje je im je pružila matična institucija konkretne smjernice koje se temelje na primjerima iz stvarnog života
5. članovi osoblja koji su pohađali osposobljavanje u području etike i primili konkretne etičke smjernice koje se temelje na primjerima iz stvarnog života u većoj su mjeri sigurni u svoje sposobnosti u vezi s etičkim pitanjima
6. većina osoblja ne zna postupa li njihova matična institucija na odgovarajući način s etičkim problemima

³³ Europski revizorski sud, Tematsko izvješće br. 13/2019.:Etički okviri u institucijama EU-a nad kojima je provedena revizija: ima prostora za poboljšanja, dostupno na: <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/ethics-13-2019/hr/#chapter2>, posjećeno 29. travnja 2021.

7. osjećaj sigurnosti u slučaju prijavljivanja nekog etičkog problema na niskoj je razini. Dok bi se otprilike polovica članova osoblja osjećala sigurno kada bi prijavila neki etički problem, samo trećina smatra da su oni koji ih prijave zaštićeni te

8. gotovo 70 % članova osoblja slabo je ili nimalo upoznato s načinima prijavljivanja neetičkog postupanja.

4. SPECIFIČNOSTI REVIZIJE ETIČNOSTI U JAVNOM SEKTORU

Moderni život 21.stoljeća nameće ubrzani tempo, drugim riječima svi se trude da urade što više stvari u što manje vremena. Ubrzani tempo znači i brzi prijenos informacija naročito putem medija. Temeljna uloga medija jest prikupiti, obraditi i odaslati informacije u javnost i kako mediji imaju snažan utjecaj na oblikovanje osobnih uvjerenja ljudi, posebice oko stvari o kojima osim preko medija nemaju drugačije informacije, javnom sektoru od izuzetne je važnosti da bude u medijima prikazan u dobrome svjetlu upravo zbog povjerenja javnosti. Budući da je javni sektor pod stalnim budnim okom građana i medija zbog niza slučajeva korupcije, zloupotrebe položaja, sukoba interesa u cijelome svijetu kroz povijest, javni sektor treba jačati etiku jer je etika neophodna za dobro i učinkovito upravljanje. Jedan od načina jačanja i promicanja etike jest revizija etike. Revizija javnog sektora je državna revizija. Državna revizija je revizija u ime i za račun države i obavljaju ju Vrhovne revizijske institucije. U Republici Hrvatskoj Državni ured za reviziju i državna revizija koju obavlja regulirani su Ustavom Republike Hrvatske i Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Subjekti javnog sektora koji su subjekti državne revizije su tijela središnje, regionalne, lokalne vlasti, trgovačka društva koja su u cijelosti ili djelomično u vlasništvu države, druga javna tijela, tijela koja primaju državne potpore, tijela koja se financiraju od zakonom utvrđenih dadžbina i tijela koja imaju dugove prema državi.

4.1. Značaj revizije etike

Revizija javnog sektora proces je ocjene dokaza jesu li informacije i okolnosti javnog sektora u skladu s utvrđenim kriterijima i prema tome pomaže stvaranju povoljnih uvjeta i daje objektivno jamstvo kako će subjekti javnog sektora i službenici javnog sektora svoje poslove obavljati djelotvorno, u skladu sa zakonima i propisima i etično. Sama revizija javnog sektora neophodna je zakonodavnim tijelima, upravnim tijelima i građanima jer im pruža informacije i objektivnu ocjenu koliko učinkovito javni sektor ispunjava svoje politike i projekte. Ustanovljeno je da vrhovne revizijske institucije imaju značajnu ulogu u očuvanju povjerenja građana u javni sektor naglašavanjem načela transparentnosti, odgovornosti, upravljanja i učinkovitosti. Ako vrhovna revizijska institucija naglasi etiku u reviziji, poboljšava djelovanje javnog sektora i smanjuje rizik i doprinosi u borbi protiv neetičnog ponašanja i sukladno navedenom uočeno je da je revizija etike neophodan dio za djelotvorno djelovanje javnog

sektora u svim segmentima. Prema Europskoj organizaciji vrhovnih revizijskih institucija revizija etike u javnom sektoru postupak je koji se koristi za ocjenu nekoliko dimenzija etičkog ponašanja tijela ili organizacije javnog sektora te procjenjuje kako organizacija udovoljava dogovorenim kriterijima etičkih normi. Može uključivati procjenu „mekih“ elemenata (poput tona na vrhu), kao i „tvrdih“ elemenata.³⁴ Tvrde kontrole uključuju pravila, postupke i infrastrukturu. To su formalni, objektivni i kvantitativno mjerljivi elementi. Meke kontrole odnose se na kulturu organizacije, treninge organizirane od strane organizacije, podizanje svijesti, stvaranje uzora kako bi organizacija potaknula etično ponašanje i meke elemente je zbog njihove nestandardizacije i nekvantifikacije teže revidirati. Revizijom etike vrhovne revizijske institucije zastupaju svoj stav da primjena etike ima pozitivan učinak kako javni sektor ostvaruje svoju misiju, viziju i ciljeve i sukladno tome doprinose poboljšanju upravljanju etikom i djelovanje prema ISSAI 130 i poboljšanju upravljanju kontrolom prema ISSAI 140 Kontrola kvalitete u vrhovnim revizijskim institucijama. Revizija etike podrazumijeva analiziranje djelovanja rukovodstva organizacije i odgovornost rukovodstva za promicanje etike i osiguravanje da se uprava i službenici na svim razinama ponašaju etično te da se suzdrže od neetičnog ponašanja, prijevare i korupcije, te pružanje poslovnog okruženja koje etično ponašanje implicira i omogućava. Sukladno Europskoj organizaciji vrhovnih revizorskih institucija postoje tri vrste revizije etike, revizija pravilnosti, revizija kulture i revizija sistema.³⁵ Revizija pravilnosti određuje stupanj usklađenosti etičkog programa subjekta sa zakonom, politikama, programima i propisima. Navedenom revizijom ispituje se jesu li financijske transakcije i poslovne odluke izvršene u skladu sa zakonom i s planovima poslovanja te se određuje stupanj usklađenosti etičkog programa i zakona, preciznije revizija pravilnosti analizira stupanj usklađenosti poslovanja sa zakonom kao dio etičnog ponašanja. Prema navedenome revizija pravilnosti obuhvaća reviziju usklađenosti i financijsku reviziju, a karakterizira ju najmanja sveobuhvatnost revizije etike jer ne provjerava stavove zaposlenika i njihovu svjesnost i primjenu etike na radnome mjestu.

³⁴ European Organisation of Supreme Audit Institutions -Task Force on Audit & Ethics – EUROSAI TFAE: Audit of Ethics in Public Sector Organisations – Guideline, 2017., str. 8., dostupno na: <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Guidance/Activities/TFAE%20Guidelines%20to%20audit%20ethics/b-serbian-TFAE-%20Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf> , posjećeno 5. svibnja 2021.

³⁵ European Organisation of Supreme Audit Institutions -Task Force on Audit & Ethics – EUROSAI TFAE: Audit of Ethics in Public Sector Organisations – Guideline, 2017., str. 9., dostupno na: <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Guidance/Activities/TFAE%20Guidelines%20to%20audit%20ethics/b-serbian-TFAE-%20Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf> , posjećeno 5. svibnja 2021.

Revizija kulture proučava metode i kodeks ponašanja u organizaciji kako bi se utvrdilo jesu li prihvatljivi za zaposlenike, poslovne partnere i korisnike usluga ili proizvoda. Ova revizija može biti koristan alat da organizacije pokušaju steći veći stupanj predanosti i aktivnosti zaposlenika što i građani očekuju od javnog sektora i ocjenjuje etičku efektivnost pojedinaca i organizacije u cijelosti. Komponente kulture organizacije su pravila, tradicija i osobnost zaposlenika. Pravila podrazumijevaju norme ponašanja, vrijednosti, uvjerenja i stavove koje rukovodstvo organizacije implementira u politike i programe organizacije. Na primjer ako je cilj da su zaposlenici iskreni i poštteni trebaju postojati pravila koja zaposlenicima govore da su te vrijednosti važne i tako ih motivirati na primjenu etičkih načela na radnome mjestu. Iako pravila usmjeravaju zaposlenike na željeno ponašanje, tradicija usmjerava zaposlenike na zajednički rad i izgradnju međusobnih profesionalnih odnosa. Tradicija uključuje godišnje događaje poput dodjele nagrada i priznanja ili svakodnevne događaje poput održavanja i pripreme za sastanke. „Smjernicama za reviziju etike ističe se problem revizije etike, a problem je nepostojanost standarda jer je reviziju etike teško strukturirati i zato su revizije etike rijetke i ograničene.“³⁶ Pravila i tradicija trebaju biti usklađeni jer inače dolazi do nesigurnosti i nepovjerenja na radnome mjestu. Primjerice postoje pravila niske tolerancije prema uznemiravanju na radnome mjestu, ali tradicija je kontradiktorna pravilu jer je sustav istrage nepravilnosti neučinkovit. Treća stavka kulture je osobnost zaposlenika. Osobnost obilježava vanjski odnos prema svijetu, tj. odnosi se na osjećaje, razmišljanje i djelovanje. Osobnost je usko povezana s karakterom. Karakter obilježava moralne vrijednosti i mentalne karakteristike pojedinca na temelju kojih prosuđuje okolinu, kontrolira osjećaje, oblikuje razmišljanje i stvara obrazac djelovanja. Jedan zaposlenik može biti uvijek nasmijan, rukovoditelj može petkom odvesti odjel na kavu, netko je stalno energičan, samouvjeren, simpatičan, a netko sarkastičan, neugodan, prebacuje posao na drugoga i prisutnost ovakvih ponašanja oblikuje specifično radno okruženje i atmosferu. Svima je namjera raditi u produktivnom i ugodnom okruženju, ali kako je navedeno osobnost ne podrazumijeva uvijek pozitivne osobine. Kako kulturu organizacije čini osobnost zaposlenika, za poslodavce prilikom zapošljavanja ne bi bilo na štetu tražiti reference prošlih poslodavaca ili pronaći

³⁶ European Organisation of Supreme Audit Institutions -Task Force on Audit & Ethics – EUROSAT TFAE: Audit of Ethics in Public Sector Organisations – Guideline, 2017., str. 9., dostupno na: <http://www.eurosaitfae.tcontas.pt/activities/Guidance/Activities/TFAE%20Guidelines%20to%20audit%20ethics/b-serbian-TFAE-%20Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf> , posjećeno 5. svibnja 2021.

pouzdan izvor smjernica za zapošljavanje određenih kandidata. Svi zaslužuju priliku da pokažu najbolju verziju sebe, a da ih poslovne kolege u tome ne sprječavaju.

Uz revizije pravilnosti i kulture kao vrste revizije etike, ubraja se i revizija sistema. Revizija sistema ocjenjuje stupanj ugrađenosti etičkih principa, smjernica i procesa u organizaciju i uključuje ocjenu upravljanja etikom što se odnosi na djelotvornost usvojenih temeljnih etičkih načela. Sukladno svemu navedenom, revizija etike jest proces koji proučava etično ponašanje organizacije u potpunosti i ocjenjuje usklađenost s etičkim načelima i pravilima organizacije. Značaj revizije etike jest poticanje etičnog ponašanja u djelovanju javnog sektora i usmjerenje zaposlenika da samostalno odluče da rade u skladu s temeljnim načelima etike. Iako ne postoji standardni postupak revizije etike ona može obuhvatiti pregled kodeksa etike, proučavanje prijašnjih incidenata (ako postoje) i uključuje razgovor sa zaposlenicima da se shvati njihovo razumijevanje važnosti etike na radnom mjestu. Postupak revizije etike sličan je svakoj reviziji što ukratko podrazumijeva planiranje, određivanje ciljeva, prepoznavanje rizika, davanje preporuka i izvještavanje. Obavljanjem revizije etike i s etikom povezanih pitanja, mogu se ostvariti i brojna druga poboljšanja u javnom sektoru; povećana djelotvornost uspostavljenih kontrolnih sustava, u tijelima javnog sektora potiče se i unaprjeđuje uspostavljanje i funkcioniranje etičke infrastrukture, povećava se svijest o važnosti uspostavljanja i poštivanja etičkih načela i vrijednosti u javnom sektoru, potiče odgovarajuće edukacije o etici, stimulira dosljednu primjenu pravila i propisa koji se odnose na etičko ponašanje, unaprjeđuje etičko ponašanje i etičko donošenje odluka, jača mehanizme za praćenje primjene etičkih načela, utječe na smanjenje broja nepravilnosti, pridonosi sprječavanju prijevара i korupcije, jača odgovornost državnih dužnosnika, potiče promjene zakonskoga okvira, utječe na odgovarajuće sankcioniranje neetičnog ponašanja.³⁷

4.2. Institucionalna podrška u obavljanju revizije

Institucionalna podrška značajno olakšava razvoj i primjenu etike. Svrha potpore jest revizorima pružiti okruženje za razvoj potrebnih znanja i vještina i osigurati dostupnost resursa i međunarodnu razmjenu dobre prakse. Za različite institucije javnog sektora razvijaju se specifične smjernice, ali sveukupno postoji visok stupanj sličnosti u odredbama

³⁷ European Organisation of Supreme Audit Institutions - Task Force on Audit & Ethics – EUROSAT TFAE: Audit of Ethics in Public Sector Organisations – Guideline, (2017) str.51., dostupno na: <http://www.eurosaitfae.tcontas.pt/activities/Guidance/Activities/TFAE%20Guidelines%20to%20audit%20ethics/b-serbian-TFAE-%20Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf>, posjećeno 5. svibnja 2021.

etičkog okvira za sve subjekte javnog sektora. Revizija etike podržana je Okvirom međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija. ISSAI 100 Temeljna načela revizije javnog sektora opisuje opća načela koja revizor treba uzeti u obzir prije i tijekom revizije. Opća načela revizije javnog sektora obuhvaćaju područja etike i neovisnosti, profesionalne prosudbe, dužne pozornosti i skepticizma, kontrolu kvalitete, rizik, materijalnost, dokumentaciju, komunikaciju, te sam revizijski tim, rukovodstvo i vještine. Revizori se trebaju pridržavati svih etičkih zahtjeva i biti neovisni. Prilikom određivanja smjera provedbe revizije, revizori trebaju odluke donositi profesionalnom prosudbom i skepticizmom i isto tako izbjegavati postupke koji bi mogli narušiti njihov rad. Postupci kontrole kvalitete trebaju obuhvaćati pitanja usmjeravanja i nadziranja procesa revizije. Revizori provode postupke vezane za upravljanje rizicima i smanjivanje rizika na prihvatljivu razinu. O materijalnosti trebaju voditi brigu kroz cjelokupni proces revizije. Revizijska dokumentacija uključuje sve provedene postupke i dokaze koji potvrđuju rezultat revizije. Subjekt revizije treba biti upoznat s revizijom za razvoj korisnog radnog odnosa s revizijskom institucijom. Za uspješno obavljanje revizije neizostavni su stručnost, znanje i vještine revizora u vezi s vrstom revizije koja se provodi.

ISSAI 130 Kodeks etike detaljno je opisan u odjeljku 3.2. Etička načela u Okviru međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija.

ISSAI 140 Kontrola kvalitete u vrhovnim revizijskim institucijama jest pomoć vrhovnim revizijskim institucijama da uspostave i održavaju sustav kontrole kvalitete za sav njihov rad. Smjernice ISSAI 140 usredotočene su na organizacijski dio revizije i nadopunjuju ostale razine INTOSAI standarda. Razmatra pitanja od značaja u reviziji javnog sektora poput pitanja okoliša i iznosi elemente sustava kontrole kvalitete koji uključuje odgovornost rukovodstva za kvalitetu u organizaciji, prihvaćanje i daljnja suradnja s klijentima, ljudske resurse, angažmane, nadzor i etičke zahtjeve. Smjernice za primjenu relevantnih etičkih zahtjeva za vrhovne revizijske institucije glase:³⁸

- Etički zahtjevi oslanjaju se na ISSAI 130 Kodeks etike

³⁸ ISSAI INTOSAI 140 Quality Control for SAIs, str. 13., dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_140/ISSAI_140_en.pdf posjećeno: 8. svibnja 2021.

-Vrhovna revizijska institucija treba naglasiti važnost zadovoljavanja etičkih pravila i svo osoblje se treba ponašati u skladu s etičkim ponašanjem

- Osobe na vrhu trebaju biti primjer željenog etičkog ponašanja.

Ovisno koji aspekt poslovanja revidira revizija etike, podržana je odgovarajućim smjernicama ISSAI 200 – 299 Načela financijske revizije, ISSAI 300-399 Načela revizije učinkovitosti i ISSAI 400 Načela revizije usklađenosti. Revizija etike podržana je i organizacijskim smjernicama za vrhovne revizijske institucije GUID 1900 – 1999 ovisno o predmetu revizije. Ističe se u sklopu etike GUID 5270 Smjernice za sprječavanje korupcije. Razlikuje se sedam komponenti za učinkovitu borbu protiv korupcije; antikorupcijska organizacijska kultura, ciljevi i strategija, odgovornost, upravljanje rizicima, antikorupcijski program, komunikacije i informacije te monitoring.³⁹ Antikorupcijska organizacijska kultura zahtijeva aktivno sudjelovanje i profesionalnu prosudbu svih javnih službenika. Povezanost strateških ciljeva i prioriteta ključni je element za uspješnu borbu protiv korupcije u javnom sektoru. Organizacijska odgovornost treba biti jasna i uspostavljena unutar organizacije kao poseban odjel ili da je imenova jedan službenik zadužen za prevenciju korupcije. Prema Smjernicama za sprječavanje korupcije GUID 5270, sveobuhvatan i razuman antikorupcijski program mora biti integriran u ukupnu organizacijsku strukturu. Program je usredotočen na tri elementa, prevenciju, otkrivanje i reakciju i upravo prevencija naglašava da je za sprječavanje korupcije važna primjena standarda, kodeksa etike i zakona.⁴⁰ Jednak izazov obilježava javni sektor svake zemlje diljem svijeta, a izazov je kako jamčiti odgovornost upravljanja u javnome sektoru jer javnost i zakonodavstvo sve više zanima raspored javnih resursa i javna potrošnja. Početak prevencije korupcije i samim time stjecanja povjerenja građana jest sastavljanje antikorupcijskog programa. Posljednji antikorupcijski program za trgovačka društva u većinskom državnom vlasništvu prihvaćen od strane Vlade Republike Hrvatske donesen je 2019. godine, a Antikorupcijski program za trgovačka društva u vlasništvu jedinica lokalne i regionalne samouprave donesen je krajem 2020. godine. Svrha antikorupcijskog programa jest jačanje antikorupcijskih mehanizama, integriteta, odgovornosti i transparentnosti.

³⁹ GUID INTOSAI 5270 Guideline for the Audit of Corruption Prevention, str. 19., dostupno na: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Guid-5270.pdf>, posjećeno 8. svibnja 2021.

⁴⁰ GUID INTOSAI 5270 Guideline for the Audit of Corruption Prevention, str. 29., dostupno na: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Guid-5270.pdf>, posjećeno 8. svibnja 2021.

4.3. Revizijski ciljevi i revizijska pitanja pri provedbi revizije etike

Revizija etike u javnom sektor postupak je koji se koristi za ocjenu nekoliko aspekata etičnog ponašanja službenika i organizacije javnog sektora u cjelini. Procjenjuje koliko dobro ili loše organizacija udovoljava dogovorenim mjerilima javnog sektora.⁴¹ Uz tradicionalne revizije, vrhovne revizijske institucije mogu obavljati reviziju etike kao zasebnu vrstu revizije koja promiče djelotvornu etičku infrastrukturu u javnom sektoru, ali revizija etike najčešće je jedan od elemenata tradicionalne vrste revizije i ne pridaje joj se dovoljna značajnost jer etika nije osnovni predmet revizije, ali svakako može utjecati na subjekt revizije u pogledu jačanja etike. Financijska revizija uključuje etičnost u analizi okruženja unutarnje kontrole. Revizija usklađenosti uključuje etičnost u analizi usklađenosti aktivnosti javnog sektora sa zakonima i propisima koji definiraju odgovarajuće ponašanje javnog službenika. Revizija učinkovitosti uključuje etičnost u analizi sustava, postupaka, programa i aktivnosti revidiranog subjekta i djeluje li sustav, program i aktivnosti u skladu s načelima ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti. Tradicionalne revizije javnog sektora i revizija etike polaze od ciljeva koji se mogu razlikovati prema vrsti revizije. Revizija etike slična je ostalim vrstama revizije prema postupku, prvobitno određenje predmeta revidiranja, ciljeva i revizijskih pitanja. Predmet revizije etike jest promicanje etičkih odgovornosti rukovoditelja i etičke uporabe javnih resursa, predmet revizije može uključivati određene programe, sustave i etičku kulturu. Glavni cilj revizije etike je doprinijeti razvoju radne okoline u kojoj tijela javnog sektora i njihovi zaposlenici proizvode i pružaju javne usluge u skladu s očekivanim profesionalnim načelima poput poštenja i neovisnosti.⁴² Prema tome ciljevi revizije etike su stvaranje radnih uvjeta koji sami potiču da subjekti i zaposlenici javnog sektora svoje funkcije obavljaju u skladu s etičnim ponašanjem i načelima. Cilj revizije etike, prema Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija, jest poboljšanje života građana.⁴³ Cilj revizije etike jest i ocjena pravilnosti i učinkovitosti upravljanja javnim novcem i imovinom, a provodi se provjerom učinkovitosti poslovanja, provjerom sustava unutarnjih

⁴¹ Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L., (2020), Državna revizija, pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 381.

⁴² Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L., (2020), Državna revizija, pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 385.

⁴³ INTOSAI P-12, The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens, 2019, str. 5, dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf, posjećeno 9. svibnja 2021.

financijskih kontrola i je li pristup utemeljen na jasnim etičkim načelima i vrijednostima. Gospodarska i financijska kriza koja se pojavila u svijetu 2020. godine nedvojbeno je uzrokovala nesigurnost građana u javni sektor. Što je zajedničko cijelome svijetu je intenziviranje političkog sukoba oko ciljeva i sredstava za suočavanje s problemima koje nosi trenutačna pandemijska kriza. Stalno uvođenjem, mijenjanjem i uklanjanjem mjera za sprječavanje širenja COVIDa-19, javne prepirke političara, nedosljedne medijske objave osoba zaduženih za odnose s javnošću, nedostatak medicinskog osoblja i resursa, nesuglasnosti oko cjepiva i nesigurnost u rad državne platforme za cijepljenje, uz skandale vezane uz korupciju, nezakonitosti i nedostatak profesionalizma, sve su djelovanja javnog sektora koja opravdavaju narušeno povjerenje građana. Revizija javnog sektora od strane vrhovnih revizijskih institucija ima pozitivan učinak na građenje povjerenja od strane građana jer se nakon objave rezultata revizije može saznati pouzdana informacija o alokaciji i korištenju javne imovine i novca i na taj način vrhovne revizijske institucije promiču transparentnost, odgovornost i učinkovitost javnog sektora. Uz navedene ciljeve, u Smjernicama za reviziju etike u javnom sektoru navode se dodatni ciljevi prema području u kojem se etika revidira; Revizija etičke komponente sistema unutarnje kontrole: U okviru ovog pristupa, cilj je jačanje sistema unutarnje kontrole organizacije.⁴⁴ Cilj revizije bio bi da se utvrde prednosti i slabosti u etičkoj komponenti kontrolnog okruženja. Zatim područje sustava upravljanja etikom unutar organizacije ili sektora. U okviru ovog pristupa, cilj je unapređenje upravljanja etikom i sprovođenje etičkih standarda i politika u organizaciji ili sektoru. Cilj revizije bio bi procjena postojanja i funkcioniranja sustava upravljanja integritetom ili infrastruktura u organizacijama javnog sektora. Tematski koncentrirani i prožimajući pristupi revizije imaju za cilj stvaranje uvida u sistem nacionalnog integriteta i poboljšanje okvira integriteta javnog sektora. Kako je javni sektor u centru pažnje javnosti, što je već više puta naglašeno, potpuno je razumljivo da revizija etike bude posebna vrsta revizije kojoj je glavni opseg upravljanje etikom i njezinom infrastrukturuom, a ne da je revidiranje etike u sklopu tradicionalnih oblika revizije. Postizanju ciljeva revizije doprinose revizijska pitanja. Ciljevi revizije moraju biti jasni i nedvosmisleni i tako ciljevi automatski sami definiraju ključna revizijska pitanja. Ključna revizijska pitanja se mogu definirati kao ona

⁴⁴ Radna grupa za reviziju i etiku (TFA&E), Smjernice za reviziju etike u organizacijama javnog sektora, (2017), str. 32, dostupno na: <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Guidance/Activities/TFAE%20Guidelines%20to%20audit%20ethics/b-serbian-TFAE-%20Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf> , posjećeno 9. svibnja 2021.

pitanja koja su, prema profesionalnoj prosudbi revizora, bila od najveće važnosti u reviziji etike i etičke infrastrukture. Prema riječima bivšeg revizora Europskog revizorskog suda, Giusta Paolo, glavna revizijska pitanja glase: Postoji li odgovarajući etički okvir?, Funkcionira li etički okvir u praksi? i Nadgleda li revidirani subjekt primjenu svog etičkog okvira?.⁴⁵ Revizijska pitanja usmjerena na područje etike mogu uključiti i pitanja poput identificira li subjekt revizije rizike integriteta i kako ih rješava, je li rukovodstvo svojim ponašanjem primjer podređenima, ocjenjuje li rukovodstvo redovito rad zaposlenika, imaju li se svi pravo otvoreno izjasniti o pitanjima etike i prakticira li se otvorena rasprava o etici te prijavljuje li se kršenje etike i postoje li propisi zaštite osoba koje prijave neetično ponašanje. Pitanja vezana uz etiku također mogu biti dio tradicionalnih vrsta revizije, ali smatrajući etiku i etično ponašanje neizostavnim elementom uspješnog poslovanja modernog doba, sve više raste svijest da organizacija u kojoj djeluje etička kultura povećava povjerenje zaposlenika i rukovoditelja. Obavljanje revizije etike i s etikom povezana pitanja mogu se osim navedenih ciljeva postići i dodatna ojačanja javnog sektora poput uspostavljanja učinkovite etike infrastrukture, poticanje djelatnika na etično usavršavanje čime se automatski unaprjeđuje etično ponašanje i etično donošenje poslovnih odluka i jača odgovornost javnih službenika. Ako prevladava etično ponašanje, smanjuje se broj nepravilnosti i pridonosi sprječavanju prijevara i korupcija i cjelokupno poslovanje dosljedno primjenjuje pravila i propise i potiče promjene zakonskog okvira.

4.4. Metodologija revizije etičnosti i kriteriji ispitivanja

Revizija je sistematiziran proces prikupljanja dokaza s ciljem da se ustanovi usklađenost poslovanja s unaprijed definiranim kriterijima. Kriteriji u reviziji etike trebaju biti vezani uz etičke sustave subjekata javnog sektora, uključujući nacionalno zakonodavstvo vezano uz etiku, međunarodne smjernice i preporuke, institucionalne planove i pokazatelje uspješnosti. Proces revizije počinje planiranjem, zatim slijedi postupak ispitivanja, na temelju informacija prikupljenih ispitivanjem sastavlja se revizorsko izvješće te praćenje provedbe danih preporuka. Proces planiranja započinje pripremom revizije. Tijekom pripreme revizori prikupljaju informacije o subjektu revizije, neizravno ili izravno kod subjekta. Prikupljanje informacija je proces upoznavanja subjekta. Revizori upoznaju poslovanje i djelatnosti

⁴⁵ EUROSAI, AUDITING ETHICS IN THE PUBLIC SECTOR, (2014), dostupno na: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/materials/TFAE_paper-Auditing-Ethics-in-Public-Sector.pdf, posjećeno 9. svibnja 2021.

subjekta pod utjecajem vanjskih i unutarnjih čimbenika. Na unutarnje čimbenike organizacija može u velikoj mjeri utjecati, odnosno može njima upravljati, dok se vanjskim čimbenicima organizacija treba prilagoditi. U vanjske čimbenike ubrajaju se ekonomska, tehnološka, društvena, demografska, politička, pravna i kulturna okolina. Vanjske čimbenike vezane za područje etike u javnome sektoru čine interes javnosti i zakonodavne vlasti, obiteljski i prijateljski utjecaj na oblikovanje osobnosti pojedinog zaposlenika, vrijednosti, stavova i uvjerenja, rukovodstvo je obvezno pratiti promjene u tehnologiji, pronalascima i istraživanjima, kakva je javna potrošnja, alokacija resursa i socijalna sigurnost. U unutarnje čimbenike organizacije ubrajaju se vizija, misija i ciljevi te strategija organizacije, tehnologija, veličina i životni ciklus organizacije, ljudi u organizaciji, proizvodi organizacije i njezina lokacija. Unutarnji čimbenici organizacije međusobno su povezani, ali isto tako su povezani i s vanjskim čimbenicima organizacije. Unutarnji čimbenici vezani uz etiku mogu biti na koji način misija, vizija, ciljevi i strategija subjekta uključuju i potiču etično ponašanje, međusobni odnosi javnih službenika, nadređenih i odnos prema građanima, kakav je sustav informiranja, ne zataškavaju li se informacije s ciljem napredovanja, je li rukovodstvo uzor ponašanja zaposlenicima, kakav je sustav unutarnjih kontrola, računovodstveni sustav i način financiranja subjekt javnog sektora, postoji li jasna etička infrastruktura, postoje li sankcije za neetično ponašanje i motivirajuće nagrade za etično ponašanje, je li upravljanje javnom imovinom u skladu s integritetom i transparentnošću.⁴⁶ Organizacija, subjekt revizije etike, bi trebala imati jasno izražene vrijednosti kako bi uspostavila svoju kulturu etike i poštivanje zakona. Vrijednosti integritet, poštovanje, sigurnost, savjesnost oblikuju etičku kulturu kroz svakodnevnu primjenu na radnome mjestu. Upoznavanje subjekta olakšava procjenu rizika te služi za izradu plana i programa revizije. Nakon pripreme revizije, glavni državni revizor donosi odluku o obavljanju revizije. Odluka sadrži podatke o subjektu, početku i predviđenom trajanju revizije, o predmetu i objektu te o voditeljima i članovima revizorskog tima. Članovi tima revizije trebaju imati potrebno iskustvo i odgovarajuće znanje u upravljanju etikom kao osiguranje kvalitetnog rada. Nakon donošenja odluke o obavljanju revizije, voditelj revizije izrađuje detaljni plan i program koji također sadrži podatke o predmetu revizije, članovima tima, o vremenskom intervalu obavljanja i radnjama koje revizorski tim planira ispuniti, uključuje ciljeve i rizike. Kada u organizaciji postoji kodeks

⁴⁶ EUROSAI, AUDITING ETHICS IN THE PUBLIC SECTOR, (2014), str.77., dostupno na: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/materials/TFAE_paper-Auditing-Ethics-in-Public-Sector.pdf, posjećeno 9. svibnja 2021.

etike potrebno je razumjeti rizike usklađenosti i rizike u smjernicama kodeksa ponašanja. Procjena rizika stvar je prosudbe nakon detaljnog upoznavanja subjekta. Revizorski tim treba voditi brigu o vrsti rizika, je li rizik prijevare, vlastiti interesi, primanje poklona, korupcija, neusklađenost sa zakonom. Revizijski pristup pri procjeni rizika može se osloniti na postojeći sustav unutarnjih kontrola ili provodi šire dokazne testove. Učinkovit program etike organizacije trebao bi sadržavati politike i postupke koji se bave određenim rizicima s kojima se suočava svaki subjekt javnog sektora. Smjernice za reviziju etike navode da su prema rezultatima dosadašnjih istraživanja neke aktivnosti u javnome sektoru podložnije većem riziku kršenja etičnog ponašanja od drugih. Naprimjer javna nabava ili dodjeljivanje i isplata subvencija, izdavanje dozvola i dokumenata, kupovina i dodjela nekretnina, zapošljavanje (putem obiteljske ili prijateljske veze), širenje informacija o sigurnosti, zdravlju, porezima sklonije su kršenju integriteta u usporedbi s obrazovnim ustanovama.⁴⁷ Revizorski tim određuje područje i temu revizije ovisno o vrsti poslovanja subjekta javnog sektora. Tema revizije etike može obuhvaćati pitanja etičke infrastrukture u cjelini ili svaki segment pojedinačno, može biti usmjerena na učinkovitost regulatora upravljanja etikom u javnom sektoru, na etičke kodekse i pravni okvir ili djelovanje etičkog povjerenstva u javnim tijelima. U procesu planiranja procjenjuje se i značajnost definirana kao najveća vrijednost pogreške koja se može prihvatiti. U reviziji etike uz novčane vrijednosti uključuje i etička pitanja (Smjernice za reviziju etike navode kako je pitanje jeli značajnost korisni segment u okviru revizije etike⁴⁸). Slijedi ispitivanje. Proces ispitivanja podrazumijeva prikupljanje dokaza i provođenje revizijskih postupaka. Revizorski tim treba prvo identificirati pouzdane izvore dokaza. Budući da revizija etike ne analizira samo papirnate dokaze već i ponašanje, stavove, razumijevanje i svijest, treba uskladiti subjektivne i objektivne podatke. Revizori trebaju prikupiti dovoljne i adekvatne revizijske dokaze koji im omogućuju da donose zaključke na kojima se temelji revizijsko mišljenje. Postupci prikupljanja revizijskih dokaza su pregledavanje, promatranje, propitkivanje, konfirmiranje, izračunavanje i analitički postupci.

⁴⁷ Radna grupa za reviziju i etiku (TFA&E), Smjernice za reviziju etike u organizacijama javnog sektora, (2017), str. 31, dostupno na: <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Guidance/Activities/TFAE%20Guidelines%20to%20audit%20ethics/b-serbian-TFAE-%20Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf>, posjećeno 10. svibnja 2021.

⁴⁸ Radna grupa za reviziju i etiku (TFA&E), Smjernice za reviziju etike u organizacijama javnog sektora, (2017), str. 43, dostupno na: <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Guidance/Activities/TFAE%20Guidelines%20to%20audit%20ethics/b-serbian-TFAE-%20Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf>, posjećeno 10. svibnja 2021.

Pregledavanje se u reviziji odnosi na ispitivanje evidencija, dokumenata i materijalne imovine. U reviziji etike pregledavanjem se provjerava poštivanje etičkog načela integriteta, profesionalnog ponašanja i povjerljivosti, tj. poštuju li se pouzdano i iskreno djelovanje za javni interes, je li dokumentacija u skladu sa zakonom i propisima i jesu li evidencije o poslovanju dostupne javnosti na način da se zaštite informacije uravnoteženo s potrebom za transparentnošću. Promatranje podrazumijeva praćenje procesa koje obavljaju drugi. U reviziji etike revizor može promatrati odnose među zaposlenicima, odnos nadređenih prema podređenima, odnos javnih službenika prema građanima. Prilikom promatranja revizor ne bi trebao utjecati na ponašanje zaposlenika. Propitkivanje je prikupljanje informacija od pojedinaca unutar ili izvan subjekta revizije. U reviziji etike propitkivanje može obuhvaćati prikupljanje informacija od nasumičnog građanina o ponašanju javnih službenika, o zadovoljstvu pružanja javne usluge ili javnog dobra i to se navodi pod neformalni razgovor s klijentom subjekta revizije. Revizor može neformalni razgovor voditi i sa samim zaposlenicima subjekta revizije o razumijevanju važnosti primjene etike na radnom mjestu. Propitkivanje uključuje i formalni upitnik koji se daje svim zaposlenicima subjekta te se upitnikom može ispitati svjesnost zaposlenika o etičkom kodeksu. Konfirmiranje obuhvaća odgovore na pitanja za potvrđivanje informacija u računovodstvenoj evidenciji, naprimjer jeli naveden točan iznos za nabavu javne imovine i korištenja javnog novca. Konfirmacijama se mogu pridružiti postupci ponovnog izračuna i analitički postupci za provjeru ispravnosti računovodstvenih isprava. Specifični postupci prikupljanja podataka prema Smjernicama za reviziju etike su pregled dokumenata, uzimanje uzorka, promatranje, tehnike kulture, upit, upitnici, intervjui i ankete.⁴⁹ Pregled dokumenata ili predmeta koji se biraju slučajnim odabirom u reviziji etike obuhvaćaju strateške i planske dokumente, zapisnike sastanaka, žalbe, ugovore i izvještaje unutarnje revizije. Uzimanje uzorka korisna je metoda prikupljanja dokaza ako postoji naprimjer velik broj pritužbi, žalbi, procedura vezanih uz rješavanje žalbe od strane građana ili samih javnih službenika. Tehnika kulture je psihološko promatranje kako rukovodstvo upravlja i donosi poslovne odluke, revizor je u ulozi promatrača koji je privremeno ugrađen u organizaciju (Smjernice za reviziju etike navode kako je ova metoda još uvijek eksperimentalna). Upit, upitnici, intervjui mogu se poistovjetiti s prethodno

⁴⁹ Radna grupa za reviziju i etiku (TFA&E), Smjernice za reviziju etike u organizacijama javnog sektora, (2017), str. 39-41, dostupno na: <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Guidance/Activities/TFAE%20Guidelines%20to%20audit%20ethics/b-serbian-TFAE-%20Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf>, posjećeno 10. svibnja 2021.

navedenim načinom propitkivanja. Ankete služe za prikupljanje podataka od velike grupe ispitanika. Prednost je upravo značajan uzorak i niski troškovi provedbe anketa. Radi jednostavnijeg pronalaska revizijskih dokaza koji su kumulativni i prikupljaju se tijekom cijelog procesa revizije, organizira se radna dokumentacija. Radna dokumentacija revizora mora biti dovoljna i cjelovita, čitljiva, razumljiva, pouzdana, jasna i korisna, mora sadržavati popis svih sadržanih isprava, svaki dokument treba biti bročano označen i sadržavati naziv subjekta na koji se odnosi, godinu ili razdoblje i predmet revizije, ime i prezime državnog revizora (potpis) koji ga je pribavio ili izradio, datum izrade i način provedene provjere i konačni zaključak. Radna dokumentacija i dokumenti prikupljeni tijekom revizije čine vlasništvo revizorskog društva i predstavljaju revizorsku tajnu.

4.5. Izvještavanje o reviziji etičnosti i praćenje preporuka

Korak nakon prikupljanja revizijskih dokaza i organiziranja radne dokumentacije jest formiranje mišljenja revizora koje se zasniva na ocjeni zaključaka baziranih na prikupljenim dokazima u pisanom obliku. Revizori će formirati mišljenje o ključnim revizijskim pitanjima koja su povezana s ciljevima. Budući da su u reviziji etike revizijski dokazi kombinacija subjektivnih i objektivnih podataka, revizorski tim treba odabrati prikladnu metodu za analizu podataka. Primjeri metoda za analizu podataka dani u Smjernicama za reviziju etike su studija slučaja, stručna procjena, benchmarking, radionice i analiza incidenta.⁵⁰ Metodom studije slučaja dubinski se analizira institucija, osoba, grupa ili događaj. Odabire se predmet bogat informacijama, detaljima i obilježjima. Ova metoda daje odgovor na pitanje zašto se određena situacija dogodila jer uključuje i povijesnu perspektivu poslovanja subjekta i društveni kontekst u kojem se ta situacija odvijala. Studija slučaja može objasniti kako se naprimjer upravlja nekim velikim projektom u obrazovnom sustavu. Stručna procjena je metoda prema kojoj revizorski tim ne posjeduje potrebno znanje i vještine u području etike jer revizija etike još nije u potpunosti zaživjela i sukladno tome, revizorski tim koristi pomoć stručnjaka koji je neovisan, objektivan, potrebno sumnjičav i stručan po pitanjima vezanima za etiku. Benchmarking je proces istraživanja, razvoja i poboljšanja određene institucije, prakse unutar institucije. Metoda benchmarking se odnosi na usporedbu jedne organizacije s rezultatima iste vrste organizacije različite lokacije ili se odnosi na usporedbu sa

⁵⁰ Radna grupa za reviziju i etiku (TFA&E), Smjernice za reviziju etike u organizacijama javnog sektora, (2017), str. 41-42, dostupno na: <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Guidance/Activities/TFAE%20Guidelines%20to%20audit%20ethics/b-serbian-TFAE-%20Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf>, posjećeno 10. svibnja 2021.

standardima. U reviziji etike javnog sektora može biti istraživanje, razvoj i poboljšanje pružanja javnih usluga i dobara, kako ih ravnomjerno i pravodobno rasporediti svim potrebitima. Benchmarking počinje fazom identifikacije segmenta kojeg treba unaprijediti. Zatim slijedi identifikacija standarda za praćenje usporedbe ili identifikacija subjekta javnog sektora s dobrom praksom. Završava primjenom naučenog. Radionica je suvremeni oblik dinamičnog učenja koja uključuje različite ljude i njihova znanja i zaključke u jedan izvještaj. Analiza incidenata proučava neetičnu situaciju poput diskriminacije, korupcije, psihičkog ili fizičkog maltretiranja na radnome mjestu te se određeni događaj analizira na strukturiran način s ciljem otkrivanja uzroka problema i minimiziranja mogućnosti ponavljanja incidenta. Nakon analize podataka i ocjene zaključka, sastavlja se revizorsko izvješće koje su revizori dužni sastaviti u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Revizorsko izvješće je izvješće neovisnog revizora koje izdaje revizorsko društvo u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i odredbama zakonske regulative. Sadržaj izvješća čine naslov, uvodni dio u kojem se navodi područja vezana za etiku koja su predmet revizije zajedno s okvirom etike, odgovornost rukovodstva za etiku ako postoji, odgovornost revizora, mišljenje, izvješće o ostalim zakonskim i regulatornim obvezama, potpis revizora, datum i mjesto unutar zemlje u kojoj revizor obavlja svoju djelatnost. Revizorsko izvješće jasno, objektivno i točno prikazuje nalaze i zaključke o revizorskim pitanjima te tako omogućava korisnicima da razumiju reviziju etike jer jedna netočna informacija dovodi u sumnju vjerodostojnost izvještaja, vrhovne revizijske institucije i djelovanje javnog sektora. Izvješće treba pomoći i rukovodstvu revidiranog subjekta u izbjegavanju neetičnog ponašanja, u kontroli i primjeni etike u radnom okruženju, poboljšanju etičke infrastrukture i naglašavanju važnosti primjene etičkog kodeksa. Izvješće revizora uključuje i preporuke revidiranom subjektu za poboljšanje procesa upravljanja etikom te prema Smjernicama za reviziju etike, preporuke moraju biti povezane s primjenom procedura najbolje prakse, promoviranje pisanih etičkih standarda, definiranje smjernica kako etično poslovati, jačanje svijesti o integritetu među osobljem, promoviranjem transparentnosti, usklađivanje s važećim kodeksom i zakonom, izbjegavanje zadovoljavanja vlastitih interesa u nabavi javne imovine i novca, poboljšanje postupaka otkrivanja nepravilnosti, poticanje odgovarajuće potrebne edukacije i obuke o etici i poboljšanje svijesti javnosti.⁵¹ Praćenje preporuka u pogledu etike

⁵¹ Radna grupa za reviziju i etiku (TFA&E), Smjernice za reviziju etike u organizacijama javnog sektora, (2017), str. 49-51, dostupno na: <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Guidance/Activities/TFAE%20Guidelines%20to%20audit%20ethics/b-serbian-TFAE-%20Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf>, posjećeno 10. svibnja 2021.

pokazuje jesu li učinjeni svi postupci za poboljšanje etičkog okvira i preporuke prvobitno moraju biti prihvaćene od strane subjekta revizije. U Europskoj uniji o obavljenoj reviziji subjekta javnog sektora izvješćuje se parlament i izvješće se objavljuje na web stranici vrhovne revizijske institucije i u nacionalnim službenim glasilima i u glasilu vrhovne revizijske institucije. U Republici Hrvatskoj izvješćuje se Hrvatski sabor, zakonski predstavnik revidiranog subjekta i javnost, a Državni ured za reviziju prati provedbu danih naloga i preporuka svakog subjekta revizije. Predstavljanje rezultata revizije subjekata javnog sektora i praćenje provedbi danih preporuka, pouzdani su načini stjecanja i zadržavanja povjerenja javnosti u javni sektor.

4.6. Revizija etičnosti u javnom sektoru - analiza slučaja

Praksa ocjenjivanja etike u Njemačkoj organizirana je na svim razinama vlasti i svaka pokrajina ima svoje zakonske odredbe za ocjenu etike, a značajnu ulogu imaju Zaklade za istraživanje koje postavljaju standarde za analiziranje javnog sektora. Njemačka se ističe po dugoj povijesti u pogledu primjene etike u poslovanju. Ministarstvo za vjerske, prosvjetne i medicinske djelatnosti je 1900. godine donijelo zakon da se istraživanja i eksperimenti rade samo na pristanak pacijenta. Zatim 1972. godine stupa na snagu Zakon o zaštiti životinja, a 1976. Zakon o proizvodima te 1990. Zakon o procjeni utjecaja na okoliš kojima se postavljaju etički zahtjevi u proizvodnji, kliničkim ispitivanjima i djelovanju poslovanja na okoliš. 1998. na snagu je stupila i Antikorupcijska direktiva prema čijim se preporukama razvijaju i novi ministarski odjeli za antikorupciju. Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj je 2000. godine izdala izvješće koja daje sveobuhvatan pregled mjera i pitanja vezana za etiku poduzeta u javnome sektoru u tadašnjih 29 članica.⁵² Njemačka je primjer države koja već desetljećima prakticira i naglašava etično ponašanje. Prema izvješću u Njemačkoj je etično ponašanje regulirano zakonom, protukorupcijski zakoni također određuju strože standarde za javne službenike, postoji opći program obuke za etično ponašanje koji pokriva cjelokupni javni sektor i obukom se osigurava informiranost javnih zaposlenika o standardima ponašanja koji se očekuju od njih, ali i od visokih dužnosnika koji demonstriranjem vlastitog uzornog etičkog ponašanja stvaraju uvjete za povjerenje i tako su svi spremni za otvaranje rasprava o etičkim pitanjima u njihovoj službi. Zaposlenici javnog sektora imaju službenu dužnost prijaviti uočenu nepravilnost i ova dužnost izvještavanja propisana je općim

⁵²OECD, Trust in Government, Ethics measures in OECD countries, (2000), dostupno na: <https://www.oecd.org/gov/ethics/48994450.pdf>, posjećeno 21. svibnja 2021.

propisima o javnim službama. Njemačka je prema istraživanju Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj zadovoljna svojim sustavom primjene etike, ali kako uvijek postoji mjesta za poboljšanje, 2007. godine je uspostavljeno Njemačko nacionalno etičko vijeće koje predlaže teme za etičko razmatranje, vijeće djeluje neovisno i ne pripada ni parlamentu ni Saveznoj vladi. Nacionalno etičko vijeće na poseban način analizira znanstvene, medicinske, teološke, etičke, socijalne, ekonomske i pravne probleme i osigurava raznolikost etičkih pristupa. Vijeće samostalno bira teme rada, ali može djelovati i na zahtjev vlade. Izvješća Njemačkog etičkog vijeća su javna i dostupna na njihovoj web stranici a 2010. uspostavljen je i „CSR in Germany“ (društveno odgovorno poslovanje) koje se odnosi na odgovornost organizacije i njezinog utjecaja na društvo koji je socijalne, ekološke i ekonomske naravi. Njemačka mnogo ulaže u etiku javnog sektora, ali i privatnog. Efikasnost primjene etike očituje se i indeksom korupcije prema kojem se Njemačka 2020. godine nalazi na osmom mjestu (RH 63. mjesto) s 80 bodova (RH 47 boda). U istraživanju je sudjelovala i Grčka čiji se javni sektor susretao s pitanjima vezanim uz etiku u području gradnje na javnim područjima, netransparentnim postupcima bolnica, naplatom poreza, te javnim radovima i nabavom koji su u centru pozornosti zbog problema s korupcijom, neetičnim ponašanjem uzrokovanim globalizacijom, novim javnim menadžmentom i privatizacijom. Nakon 2000. godine poduzete su određene mjere i donesene odluke da je pasivno i aktivno podmićivanje javnih službenika i prihvata mita prekršaj zakona, povećavaju kazne za javne službenike i Kodeks o državnim službenicima navodi da određena kaznena djela zaposlenika javnog sektora mogu rezultirati otkazom. Napravljene su reforme oporezivanja, financiranja političkih stranaka. Osnovana je Agencija za reviziju kao javno tijelo s ciljem zaštite transparentnosti javnog sektora i kao rezultat istraživanja Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj uspostavljen je Kodeks ponašanja državnih službenika.⁵³ Europska organizacija vrhovnih revizorskih institucija je osnovala Radnu grupu za reviziju i etiku (TFA&E) kao instrument koji promovira relevantnost etičkog ponašanja u organizacijama javnog sektora. U periodu od 2012-2014. godine Radna grupa je anketirala vrhovne revizijske institucije o njihovim praksama u reviziji etike.

Anketa je bila namijenjena rukovodstvu u 204 subjekta i stopa povratnih odgovora bila je 80%.⁵⁴ Odabrana država iz proučavanja Radne grupe za reviziju i etiku jest Island jer je Zakon

⁵³ OECD, Trust in Government, Ethics measures in OECD countries, (2000), dostupno na: <https://www.oecd.org/gov/ethics/48994450.pdf>, posjećeno 21. svibnja 2021.

⁵⁴EUROSAI Task Force on Audit & Ethics 2014, Auditing Ethics in Public Sector, Portugal, EUROSAI, str.17., Dostupno na: http://www.euroesai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Auditing%20Ethics/TFAE_paper

o državnim službenicima bio jedina formalna smjernica etičkog ponašanja za javne djelatnike u Islandu do 2003. godine, i to u samo par rečenica i samo 15% islandskih javnih subjekata je imalo već uspostavljen kodeks ponašanja, 40% je izjavilo da planira uspostaviti kodeks, a preostali su izjavili da će čekati da država uspostavi opći kodeks ponašanja. Islandski državni ured za reviziju upozorio je na potrebu da zaposlenici javnog sektora slijede određeni kodeks u svome radu i 2003. je objavljen Etički kodeks temeljen na ISSAI 130. Cilj kodeksa je podizanje svijesti o etici u javnome sektoru i da se analizira etička infrastruktura subjekata javnog sektora. Kriteriji za kodeks ponašanja za državne službenike donesen je 2006. godine te Kodeks ponašanja za ministre 2011., Kodeks ponašanja za zaposlene u državnim uredima donesen 2012. godine i Kodeks ponašanja državnih službenika 2013. godine. Na službenoj stranici Islandskog državnog ureda za reviziju navodi se kako je utvrđeno da se uvođenjem Kodeksa ponašanja u subjekte javnog sektora poboljšava etičnost i da je osoblje svjesnije svoje uloge i odgovornosti.⁵⁵

[%20Auditing%20Ethics%20in%20Public%20Sector%20\(Serbian\).pdf](#), posjećeno 2. lipnja 2021.

⁵⁵ Islandski nacionalni ured za reviziju, dostupno na: <https://rikisendurskodun.is/en/>, posjećeno 21. svibnja 2021.

5. ZAKLJUČAK

Etično postupanje u javnim poslovima podrazumijeva da bi državni službenici i nositelji javnih dužnosti trebali služiti javnom interesu, pravilno upravljati javnim resursima i donositi pravedne odluke. Građani očekuju od zaposlenika javnog sektora da obavljaju svoje poslove nepristrano, pošteno i profesionalno. Neprihvatljivo je bilo kakvo neetično djelovanje osoblja javnog sektora jer takvo ponašanje izaziva veliko zanimanje javnosti i smanjuje povjerenje u javni sektor. Subjekti javnog sektora trebali bi uspostaviti etičke okvire kojima bi minimizirali rizike od neetičnog ponašanja. Svaka institucija javnog sektora trebala bi imati prilagođene etičke zahtjeve ovisno o djelatnosti koju obavljaju i prema rizicima s kojim se susreću i temelj je ISSAI 130 Kodeks etike. Jedna od najvažnijih akcija koje rukovoditelji organizacije mogu napraviti je voditi po uzoru. Ako žele da zaposlenici djeluju etično, profesionalno, predano i motivirano, prvi korak je da sami budu takvi. Problem društva čine postupci koji možda nisu etički potpuno ispravni, a smatraju se opravdanim ako se postigne željeni cilj. Društvo je samo odgovorno za svoju budućnost, a svaki pojedinac doprinosi tome na svoj način. Javni sektor zajedno s privatnim unapređuje društvo i u poslovnome svijetu javni sektor je uzor. Kada prevladava etično poslovanje u javnome sektoru stječe se povjerenje građana, ostvaruju se javni interesi i postiže društveni rast i razvoj. Međunarodne organizacije uočile su izazove koji se javljaju kada djeluje neetično ponašanje i revizijom etike pomažu u uspostavljanju etičke infrastrukture i buđenju svijesti zaposlenika da samo etično ponašanje vodi uspjehu poslovnog subjekta u kojem djeluju. Primjena poslovne etike u javnome sektoru i prihvaćanje etike kao vlastite odgovornosti na razini pojedinca temelj je međuljudskog prihvaćanja i razvoja nacionalnog gospodarstva. Revizija etike doprinosi značaju i primjeni etike i kada bi bila prihvaćena kao posebna vrsta revizije, ne samo kao dio drugih vrsta revizija, ovlasti bi bile veće, analize detaljnije, rezultati i preporuke značajnije i korisnije.

POPIS LITERATURE

- Akrap, V., Brozović, M., Klešić, I., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Pernar, L., Rogošić, N., Sever Mališ, S., Stegić, I., Vuletić-Antić, B., Žager, L., (2020), Državna revizija, pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Zagreb, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 381.
- Audit of ethics in public sector organisations, Guideline, EUROSAI Task Force on Audit & Ethics, Portugal 2017, Dostupno na: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/materials/TFAE_paper-Auditing-Ethics-in-Public-Sector.pdf [4. siječnja 2021.]
- Bebek, B., Kolumbić, M. (2005) Poslovna Etika, Sinergija, Zagreb
- Chair of the Task Force on Audit & Ethics (TFA&E) 2017., Enhancing ethical behaviour in the Public Sector: The Role of SAIs, EUROSAI magazine, str. 68-70., br.23, Dostupno na: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai23_en.pdf [6. siječnja 2021.]
- Ciboci, L., Labaš, D., Afera Indeks – u središtu pozornosti medija i javnosti, (2011), str.7, dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/277983424_Afera_Indeks_-_u_sredistu_pozornosti_medija_i_javnosti [2. lipnja 2021.]
- Dabić, M.; (2009) Ponašanje i stavovi hrvatskih zaposlenika prema etičkim normama poslovanja, Market- Tržište, Vol. 21 No. 1, str. 55-64, Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/80993> [5. siječnja 2021.]
- Dees, M., Eimers, P., Alderman, P., (2017), Focusing on the Public Interest Should Imply Passion for the Public Sector, IFAC, Dostupno na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/focusing-public-interest-should-imply-passion-public-sector> [6. siječnja 2021.]
- Državni ured za reviziju, dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/7>, [29. travnja 2021.]

- Državni ured za reviziju, Etički okvir Državnog ureda za reviziju, dostupno na: <https://www.revizija.hr/o-nama/zakoni-i-akti/eticki-okvir-drzavnog-ureda-za-reviziju-1431/1431> , [29. travnja 2021.]
- Državni ured za reviziju, Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti funkcioniranja etičke infrastrukture u tijelima državne uprave (2013), dostupno na: <https://www.revizija.hr/izvjesca/10?pojamlzvjesce=Izvj%C5%A1%C4%87e+o+obavljenoj+reviziji+u%C4%8Dinkovitosti+funkcioniranja+eti%C4%8Dke+infrastrukture&godinalD=571> , [29. travnja 2021.]
- EUROSAI Task Force on Audit & Ethics 2014, Auditing Ethics in Public Sector , Portugal, EUROSAI, Dostupno na: [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Auditing%20Ethics/TFAE_paper%20Auditing%20Ethics%20in%20Public%20Sector%20\(Serbian\).pdf](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Auditing%20Ethics/TFAE_paper%20Auditing%20Ethics%20in%20Public%20Sector%20(Serbian).pdf) [17. prosinca 2020.]
- European Organisation of Supreme Audit Institutions -Task Force on Audit & Ethics – EUROSAI TFAE: Audit of Ethics in Public Sector Organisations – Guideline, 2017., str. 8., dostupno na: <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Guidance/Activities/TFAE%20Guidelines%20to%20audit%20ethics/b-serbian-TFAE-%20Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf> , [5. svibnja 2021.]
- Europski revizorski sud, Ethical guidelines for the European Court of Auditors, dostupno na: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/ETHICALGUIDE/ETHICALGUIDE_EN.PDF , [29. travnja 2021.]
- Europski revizorski sud, Tematsko izvješće br. 13/2019.:Etički okviri u institucijama EU-a nad kojima je provedena revizija: ima prostora za poboljšanja, dostupno na: <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/ethics-13-2019/hr/#chapter2>, [29. travnja 2021.]
- Fadnis, M., Yong, J.,(2019), Case Studies On Compliance with the IESBA Code of Ethics, IFAC, Dostupno na : <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/case-studies-compliance-iesba-code-ethics> [6. siječnja 2021.]

- Gagnon, S., Gould, S., (2019), Paying Professional Ethics More than Lip Service. IFAC, Dostupno na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/paying-professional-ethics-more-lip-service> [6. siječnja 2021.]
- Grupa autora (2020) Državna revizija - Pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Ekonomski fakultet Zagreb, Dostupno na: <http://ebook.efzg.hr/greenstone3/library> [5. siječnja 2021.]
- GUID INTOSAI 5270 Guideline for the Audit of Corruption Prevention, str. 29., dostupno na: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Guid-5270.pdf> , [8. svibnja 2021.]
- Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, (2021) dostupno na: <http://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=32207> , [28. travnja 2021.]
- IESBA, Foreword from IESBA Chairman, Ethics and Independence Considerations, IFAC, (2020), dostupno na: https://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/COVID-19-Ethics-and-Independence-Considerations-04082020.pdf?_cf_chl_jschl_tk_=dfc3f0c1a200abed830863e8730ac462ddb0654c-1621510750-0-ASLvRbh-L7mJEqx7uzUlXwJdq1aJFm-jpRxsL3IQwfWYRZtLu8H9MkjPs9yp_whibZnxRolrvCy5jBQwgm4klgsbUQP_8QLR8JIJ9zP7DrykqRgvQZrB5fgOoR6SP-pASce0msPx2Qns1KmwvX-_dKuCHUPvKfpPUgrRdTK_TZ4m1tYW5-dQW3_n7d_Hg1qL6uytdP3iqCDmYvyZnWz9H6Js_Ukp9H-Uu1-agU_GHffcAKEY5jbuzUgumx8dSee0T9pVpEjcDfDD9ntM1SsjsBauhlCLGB9aSPBdVyQfOJCns2FJG0D9_elGEOVqrYohOBBJokQp4miAAN7ROWcYdDmvDnMZgXRqKm6XqHvMy-AxfXD-Uh8iHNtyPWe2rk5_6cHmb11qHw45JYtfW0Xs-rsE5IQcb1j8IWkqkEdSFYAp6MVRcSVcp6EIZ8q6vmEQr-K5PNXmp5G55kwFC80lzo9OkkEmoV946Gkt6ARhxW8Z71dYTntsfQlpr0XEvh2iOGTSys8sMCnWn3WCKYZg4Y , [28. travnja 2021.]
- IFAC: IFAC Code of Ethics for Professional Accountants, International Ethics Standards Board for Accountants, 2009.

- IMF, Government Finance Statistics Manual 2014, Dostupno na: <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>, [25. travnja 2021.]
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS & INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, (2020), Implications for Audit Committees Arising from COVID-19, IFAC, Dostupno na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/implications-audit-committees-arising-covid-19> [6. siječnja 2021.]
- INTOSAI, GUID INTOSAI 5270 Guideline for the Audit of Corruption Prevention, str. 32., dostupno na: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Guid-5270.pdf> , [28. travnja 2021]
- INTOSAI P-12, The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens, 2019, str. 5, dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf , [9. svibnja 2021.]
- INTOSAI, ISSAI 130 Code of Ethics, International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_130/ISSAI_130_en.pdf, [28. travnja 2021.]
- INTOSAI, ISSAI 140 Quality Control for SAIs, str. 13., dostupno na: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_140/ISSAI_140_en.pdf , [8. svibnja 2021.]
- Islandski nacionalni ured za reviziju, dostupno na: <https://rikisendurskodun.is/en/> , [21. svibnja 2021.]
- Klešić, I.; (2020) Etički kodeks državnog ureda za reviziju, Zagreb, Državni ured za reviziju
- Koprić, I.; Marčetić, G.; Musa, A.; Đulabić, V.; Lalić Novak, G.; 2014, Upravna znanost - javna uprava u suvremenom europskom kontekstu

- Korunić Križarić, L.; Kolednjak, M.; Petričević, A.; (2011) KORUPCIJA I SUZBIJANJE KORUPCIJE U RH, Veleučilište u Varaždinu, Varaždin, Tehnički glasnik, Vol. 5 No. 1, Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/127742> [4. siječnja 2021]
- Lewis, C., Gilman, S., The Ethics Challenge in Public Service, second edition, 2005, dostupno na: https://www.ucursos.cl/inap/2013/2/ADP301/2/material_docente/bajar?id_material=799316, [25. travnja 2021.]
- Hrvatska revizorska komora, Narodne novine (2020), Kodeks etike za profesionalne računovođe (s međunarodnim standardima neovisnosti), Zagreb, Narodne novine d.d., NN 65/2020, Dostupno na: <https://narodnenovine.nn.hr/clanci/sluzbeni/202006651304.html>
- Narodne novine (2019), Zakon o državnim službenicima, Zagreb: Narodne novine d.d., NN 92/05, 140/05, 142/06, 77/07, 107/07, 27/08, 34/11, 49/11, 150/11, 34/12, 49/12, 37/13, 38/13, 01/15, 138/15, 61/17, 70/19, 98/19, članak 4, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/108/Zakon-o-dr%C5%BEavnim-slu%C5%BEbenicima>, [25. travnja 2021.]
- Narodne novine (2015), Zakon o proračunu, Zagreb: Narodne novine d.d., NN 136/12, 15/15, članak 3, točka 21, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/283/Zakon-o-prora%C4%8Dunu>, posjećeno 25. travnja 2021.
- Narodne novine (2011), Etički kodeks državnih službenika. Zagreb, Narodne novine d.d., NN 40/2011
- Narodne novine, (2015), Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. Godine, 5.1.5. Etika u javnoj upravi, Zagreb, Narodne novine d.d., Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2015_06_70_1329.html#footnote-29081-37 [26. travnja 2021]
- Nzorubara, D., (2020), Ethics Is Inseparable from Accounting Practices, IFAC, Dostupno na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/ethics-inseparable-accounting-practices> [6. siječnja 2021.]

- OECD, (1996): Ethics in the Public Service – Current Issues and Practice, Public Management Occasional Papers No. 14, Dostupno na: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.194.8759&rep=rep1&type=pdf>, [25. travnja 2021.]
- OECD, Trust in Government, Ethics measures in OECD countries, (2000), dostupno na: <https://www.oecd.org/gov/ethics/48994450.pdf> , [21. svibnja 2021.]
- Pflugrath, G., (2014), Ethics and Trust, IFAC, Dostupno na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/ethics-and-trust>, [6. siječnja 2021.]
- Shaw, W.H.: Business Ethics, Wadsworth Publishing Company, Belmont, CA, osmo izdanje, 2014. Dostupno na: <https://studydaddy.com/attachment/33106/8x2y96gs5r.pdf> posjećeno. [25. travnja 2021.]
- Steenwijk, E., Gould, S., (2019), Dealing with Ethical Dilemmas with Confidence, IFAC, Dostupno na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/dealing-ethical-dilemmas-confidence> [6. siječnja 2021.]
- Transparency International, dostupno na: <https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl> , [25. travnja 2021.]
- Transparency International Hrvatska, dostupno na: <https://transparency.hr/hr/novost/afeta-fimi-medija-ukratko-818> [2. lipnja 2021.]
- USKOK, Državno odvjetništvo, Ured za suzbijanje korupcije i organiziranog kriminaliteta, dostupno na: <http://www.dorh.hr/17112014> [2. lipnja 2021.]
- Žager, K.; Sever Mališ, S.; Dečman, N.; (2015) Značaj kodeksa profesionalne etike za djelovanje računovođa i revizora, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, No. Posebno izdanje 2015, str. 381-400

POPIS SLIKA

Slika 1 Javni sektor i njegov odnos s drugim institucionalnim sektorima gospodarstva.....	4
Slika 2 Struktura javnog sektora u RH.....	5

POPIS TABLICA

Tablica 1 Demografski podaci ispitanika RH.....	10
Tablica 2 Stavovi ispitanika RH o etičkim pitanjima.....	10
Tablica 3 Ispitanici RH o manipulacijama poslovnim informacijama.....	11
Tablica 4 Ispitanici RH o ekološkim pitanjima.....	11
Tablica 5 Ispitanici RH o pravnim pitanjima.....	11
Tablica 6 Profesionalna načela, standardi i smjernice INTOSAI.....	15
Tablica 7 Pitanja vezana uz osobna znanja državnih službenika vezana uz etiku.....	22
Tablica 8 Pitanja vezana uz funkcioniranje etičke infrastrukture i primjene etičkih načela u radnom okruženju.....	23

ŽIVOTOPIS



Elena Jambrek

Datum rođenja: 16. listopada 1997. | **Državljanstvo:** hrvatsko | **Spol** Žensko |
ejambrek@net.efzg.hr | <https://www.linkedin.com/in/elena-jambrek-53b321200/> |
42000, Varaždin, Hrvatska

● JEZIČNE VJEŠTINE

Materinski jezik/jezici: HRVATSKI

Drugi jezici: ENGLESKI

● OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE

Trg John F. Kennedy 6, Zagreb, Hrvatska
MAGISTRA EKONOMIJE – Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

<https://www.efzg.unizg.hr/>

● RADNO ISKUSTVO

2015 – 2020 – Varaždin
ASISTENT U ADMINISTRACIJI

- arhiviranje dokumentacije
- unos podataka u bazu podataka
- izrada faktura
- izrada raznih izvještaja i drugi slični poslovi po potrebi

2019 – 2019
BLAGAJNICA – KONZUM

- rad na blagajni
- razvrstavanje i slaganje proizvoda na police