



**ПОДДРШКА НА ВРИ ЗА ПОДОБРУВАЊЕ
НА ЕТИЧКАТА ИНФРАСТРУКТУРА**

ДЕЛ I
*Општ преглед
на етичките
стратегии и
пракса на ВРИ*

EUROSAI
јули 2013 година

Ревидирано во јуни 2014 година

Повеќе информации на www.eurosai-tfae.tcontas.pt

Вовед

Работата што ја преземаа Врховните ревизорски институции е наменета за зајакнување на довербата на заинтересираните страни во управувањето со јавниот сектор.

За да се осигура истото, потребно е да нема сомневање во независноста, етиката и кредибилитетот на ВРИ, како што е истакнато во стандардите на Меѓународната организација на врховни ревизорски институции – INTOSAI (ISSAI). Токму затоа, постојат високи етички барања што им се наложуваат на државните ревизори.

Управниот одбор на Европската организација на Врховни ревизорски институции воспостави **Работна група за ревизија и етика (TFA&E) на EUROSAI** како инструмент што ќе им даде поддршка на европските ВРИ за промовирање на **значењето на етичкото однесување**, особено преку размена на соодветни искуства.

Една од двете главни активности на Работната група е промовирање на **етиката во рамките на ВРИ**. Според тоа, првата цел на Работниот план на Работната група за ревизија и етика за периодот 2012 - 2014 година е да **придонесе за зголемување на јавната доверба во ВРИ преку обезбедување поддршка за имплементација на ISSAI 30** (Кодекс на етика).

Како прв чекор, Работната група за ревизија и етика спроведе анкета за членовите на EUROSAI во декември 2012 година, со цел да обезбеди информации во поглед на неколку етички прашања. Меѓу останатото, европските ВРИ беа прашани за нивните етички кодекси и регулативи, политики за човечки ресурси, комитети за разгледување на етички прашања, давање насоки и спроведување обуки за етиката, практични дилеми, како и оперативни алатки и алатки за оценување.

Од вкупно 50 членови на EUROSAI, 32 ВРИ одговорија на анкетата, обезбедувајќи ѝ на Работната група за ревизија и етика богата колекција од искуства и пракса, како и релевантни документи за анализа од страна на кои со цел да утврди добра пракса во оваа област.

Врз основа на резултатите од гореспоменатата анкета, во јануари 2014 година беше одржан семинар во Лисабон за **„Подобрување на етиката во рамки на Врховните ревизорски институции“**. На семинарот присуствуваа 100 учесници од 34 европски ВРИ, кои ги споделија нивните гледишта, искуства и пракса во врска со етичкото однесување во ВРИ.

Овој документ има за цел да ги разгледа главните резултати од спроведената анкета во однос на **Етиката во рамките на ВРИ**, а притоа да ги идентификува главните трендови, пристапи и силни страни кои се клучни за осигурување на придржување кон етичките барања, да ги истакнува можностите за подобрување на етичкото однесување во ВРИ и да ги идентификува областите кои заслужуваат понатамошен развој. Таквите прашања, заедно со резултатите добиени од спроведената анкета се презентирани во извештајот, а резултатите се дадени во прилог на извештајот. Вклучени се неколку примери.

Овој поднесок е прв во низата документи на оваа тема.

Преку гореспоменатата анкета и семинар, Работната група собра одговори од европските ВРИ на поставените прашања, како и релевантни документи, опис на искуства и корисни резултати од дискусиите. Можноста за понатамошно истражување на оваа документација и продлабочување на анализата на релевантни етички прашања преку семинари, како и дополнителните информации може да се соберат од други Регионални работни групи на INTOSAI и на тој начин да и обезбедат на оваа Работна група идеална можност да ги идентификува и анализира најзначајните прашања кои се сметаат за релевантни во овој поглед.

Таквите цели и пристапи ќе бидат детално разгледани со доставување на Дел II од овој труд, кој ќе се фокусира на специфични искуства на ВРИ, според главните теми кои произлегуваат и кои се идентификувани од Работната група во поглед на етичката инфраструктура и нејзините соодветни барања.

Работната група очекува информациите обезбедени во овој поглед да бидат од корист и во интерес на ВРИ, особено кога истите се разгледуваат во контекст на подобрувањата во нивните соодветни способности за управување со етиката.

Би сакал да искажам голема благодарност до сите ВРИ за нивниот придонес во дополнувањето на овие документи, како и за нивната волја и напори да ја опишат праксата и искуствата во соодветните институции.

[своерачен потпис]

Претседавач на Работната група за ревизија и етика на EUROSAI

Претседател на Судот за ревизија на Португалија (Tribunal de Contas)

1. Зошто управувањето со етиката е важно за Врховните ревизорски институции

Како независни надворешни ревизори на јавни финансии, на Врховните ревизорски институции (ВПИ) мора да се гледа со чувство на сигурност, доверба и кредибилитет.

Како што е наведено во ISSAI 1 (Изјавата од Лима) и ISSAI 30 (Кодекс на етика на INTOSAI), сигурноста длабоко се заснова на независност, непристрасност и морален интегритет на членовите и ревизорите во ВПИ, кои треба да постапуваат според јасен кодекс на вредности и принципи.

Кодексот на етика на INTOSAI ги опишува основните вредности при вршење јавна ревизија. Овој Кодекс е класифициран како ISSAI 30 во второто ниво во рамката на ISSAI, што значи дека, иако е наменет за поединци кои работат за или во име на ВПИ, во него исто така се дефинирани и предусловите за нејзиното функционирање како институција.

Со други зборови, ВПИ мора да осигура дека опишаните етички и деонтолошки принципи се почитуваат и се постапува во согласност со нив, за да може организацијата да ја оствари вистинската улога на една ВПИ и да биде признаена како таква.

Покрај тоа, како што истакна Организацијата за економска соработка и развој (OECD), високите стандарди за интегритет и транспарентност во секојдневното работење на ВПИ ја подобруваат улогата на ВПИ како институција што претставува модел за отчетност. Ова е многу важно за ширење на релевантноста и влијанието од работењето на ВПИ во време, како што е во моментот, обележано од потребата за повторно градење на доверба во јавните институции како клучен елемент за враќање на одржлив и сеопфатен раст.

2. Етички барања на ISSAI

Етичките барања на ISSAI главно се опишани во ISSAI 30 (Кодекс на етика на INTOSAI), иако етички одредби се исто така вклучени и во други ISSAI. Овие одредби може да се најдат во ISSAI 20, 40, 100¹ и 200², како и во ISSAI 1200, 3000, 4100 и 4200.

Во повеќето случаи, стандардите наложуваат ревизорите да постапуваат согласно принципите за **интегритет, независност, објективност, непристрасност, доверливост и компетентност**, понекогаш давајќи опис на очекуваните ставови и однесувања кои произлегуваат од овие принципи.



Етиката се однесува на правење совесни избори во согласност со рамката на вредности и принципи



**ISSAI 30
Кодекс на етика**

Кодекс на етика е сеопфатна изјава за вредности и принципи според кои треба се раководат ревизорите во нивното секојдневно работење.

¹ Нацрт документ

² Нацрт документ



ISSAI 40
Контрола на
квалитет за ВПИ

ВПИ треба да утврди политики и процедури дизајнирани разумно да осигураат дека ВПИ, вклучувајќи ги сите вработени и други страни со кои е склучен договор за извршување работа за ВПИ, ги почитуваат релевантните етички барања.

Во врска со организациската перспектива на ВПИ, ISSAI 30, 20 (принцип 4) и 40 (елементи 2 и 4), јасно утврдуваат дека секоја ВПИ е одговорна да:

- **состави сопствен Кодекс на етика**, во кој ќе ги разјасни етичките концепти, утврдени во принципите наведени во ISSAI 30 и во применливата законска и регулативна рамка;
- ги **направи етичките барања** и обврски достапни на **јавноста**;
- осигура дека сите оние кои вршат ревизорска работа **се запознаени со вредностите и принципите** содржани во кодексот;
- ја **истакнат важноста од** исполнувањето на **релевантните етички барања** при извршување на работата;
- се **промовира** активно **етичкото однесување** низ организацијата;
- осигура **транспарентност и законитост** на своите сопствени активности;
- имплементира **политики и пракса усогласени со ISSAI 30**;
- усвои соодветни политики и процедури кои **ќе обезбедат заштита на независноста**;
- спроведат политики и процедури кои ги **намалуваат ризиците од блиски односи** со организацијата во која се врши ревизија, имено преку ротација на клучните вработени за спроведување на ревизија;
- осигура дека сите ревизори или договорени страни за вршење работа за ВПИ **постапуваат согласно** релевантните етички принципи;
- има во предвид, за таа цел, изјави во пишана форма за потврдување на **усогласеност со етичките барања**;
- **спречи** внатрешни **судири на интереси** и корупција;
- склучи соодветни **договори за доверливост** со договорените страни за вршење работа за ВПИ ; и
- имплементира процедури за навремено **известување** во случај на **непочитување** на етичките барања и да преземе соодветни активности за **нивно решавање**.

Критериумите за оценување на усогласеноста со овие етички барања може да се најдат во Прилогот кон ISSAI 5600 (насоки за експертски преглед), како и во нацртите на Рамката за мерење на изведбата (PMF) и на Алатките за оценување на усогласеност со ISSAI (iCATs).



3. Од етичка инфраструктура до рамка за интегритет

Од Работната група за ревизија и етика се очекува да ги поддржува европските ВРИ во процесот на имплементација на етичките барања идентификувани и утврдени преку релевантни ISSAI.

Таа цел може да се постигне со осмислување на **управувањето со етичко однесување на ВРИ**, така што ВРИ ќе може на тој начин истото да го зајакне и да има поголемо влијание врз постигнувањето на вредностите и изведбата на очекуваните однесувања од страна на поединци.



На концептуално ниво на анализа, управувањето со етичко однесување може да се смета како логична рамка, како онаа што ја употребува и препорачува Организацијата за европска соработка и развој (OECD).

Низ годините, Организацијата за европска соработка и развој (OECD) развила концепт на **Етичка инфраструктура**, која неодамна беше ажурирана како **Рамка на интегритет**, способна да поддржи опкружување кое охрабрува високи стандарди на однесување. Оваа инфраструктура има неколку елементи кои може да се применат во организации како што се ВРИ, кои доколку се соодветно имплементирани, треба да функционираат на доследен и поврзан начин. Овие елементи може да се категоризираат според главните функции кои тие ги вршат, односно на **давање насоки, управување и контрола**.

1998
Препорака на Советот за подобрување на етичкото однесување во јавните служби, вклучувајќи принципи за управување со етика во јавните служби

Давањето насоки се обезбедува преку:

- Изјави за вредности и стандарди на однесување, како што се кодекси на однесување;
- Силна посветеност од страна на раководството; и
- Активности за професионално социјализирање како што е едукација, обука и советување за подигнување на свеста и развивање на вештини за примена на закони и стандарди во текот на секојдневното работење.

Политики и пракса за **управување**:

- Создавање услови за обезбедување праведен и непристрасен избор, промоција и надоместок; и
- Придонесување од социјален аспект.

Контрола се осигурува преку:

- Ефективна законска рамка што ги утврдува основните стандарди на однесување;
- Ефективни механизми за отчетност, како што е внатрешна контрола и надворешна ревизија;
- Процедури за спроведување; и
- Механизми за транспарентност што обезбедуваат пристап до јавни информации, олеснување на вклученоста на јавноста и нејзина критика.

4. Агенда за интегритет: лекции од земјите од Организацијата за европска соработка и развој (OECD)

Гледиште на OECD



ВРИ еволуираат преку соочување со длабоките влијанија од кризата

од Јанос Берток (János Bertók), Раководител на Одделот за интегритет во јавниот сектор, OECD

Како резултат на неуспехите на раководството што придонесоа за финансиската криза и историја на постојана економска и општествена несигурност, владите се соочуваат со предизвик повторно да ја изградат довербата во јавните институции како клучен елемент за поврат на одржлив и сеопфатен раст. За да се соочат со предизвиците и можностите во една сè посложена политичка средина, **од ВРИ се бара да направат интроспективен преглед на способностите и изведбите на нивните сопствени институции, доколку сакаат да останат релевантен извор на објективни и сигурни информации** за поддршка на структурални реформи и институција која ќе послужи како модел за отчетност, како што се очекува во 21-иот век.

За да се поддржат постратешки и понапредни концепти, многу ВРИ преземаа амбициозни иницијативи за институционално зајакнување, развој на капацитети, транспарентност и граѓанско учество, со цел да се прошири важноста и влијанието од нивната работа. Внатрешните реформи, а особено воведувањето на стратешко планирање, зголемување на професионалните капацитети на работната сила за развој на нови производи и услуги, со цел да се исполнат зголемените барања на креаторите на политика и целото

општество сепак, не се доволни за да се стане институција за пример, доколку овие реформи не се надополнети со **високи стандарди на интегритет и транспарентност во нивното секојдневно работење.**

Од ВРИ се очекува да направат збирка на основни алатки и мерки за интегритет - вклучувајќи кодекс на етика, обука и совет – во доследна Рамка за интегритет.

Интегритетот, транспарентноста и отчетноста се основи за добро раководство и средства за враќање на довербата. Сепак, градењето на култура на интегритет и осврнувањето кон корупцијата како сложен проблем главно бара **сеопфатен пристап кој ефективно комбинира спречување, откривање и судско гонење.** OECD ги поддржува земјите во процесот на градење регулативни и институционални рамки кои се базираат на докази за градење на култура на интегритет во јавниот сектор. Некои од научените лекции од искуствата на земјите при градење на цврста Рамка на интегритет може да ги поддржат напорите на ВРИ за поттикнување на култура на интегритет:

Градење цврста
Рамка за интегритет:
Научени лекции.

- **Утврдување на основното право со редефинирање на основните вредности**

Еволуцијата на основните вредности на јавните служби во минатите децении, покажуваат како интегритетот, искреноста и транспарентноста достигнале сличен статус како оној на непристрасноста и законитоста, кои се традиционални основни вредности. На пример, транспарентноста е признаена дури во неколку институции.

- **Потребен е спектар на алатки и мерки за да се направат вредностите ефективни**

Воведувањето на карактеристични мерки за спречување, откривање, судско гонење и санкционирање во доследен систем останува постојан предизвик при градење отпорност на корупција и култура на интегритет.

- **Основните алатки и мерки за интегритет** особено вклучуваат кодекси на однесување, правила за судири на интереси, барања за пријавување на имот, политика за подароци и награди, мерки по вработувањето, канали за пријавување и заштита на дојавувачи, обука за интегритет и достапен совет и советување, итн.

- **Процесите за поддршка на управувањето** особено се однесуваат на внатрешни финансиски контроли, управување со човечки ресурси (вклучувајќи вработување, проценка и напредување во кариерата), управување со изведбата (вклучувајќи процеси за контрола на квалитет и надворешни проценки), јавни набавки, внатрешна и надворешна ревизија, вклучувајќи и надзор и следење на препораките.
- **Актери на интегритет**, вклучувајќи советници или менаџери за етика кои ја поддржуваат имплементацијата и координацијата на алатките и мерките за интегритет.

- **Рационализирање на интегритетот во управувањето**

Разбирањето на изворите на корупција и недолично однесување станува се поголемо барање. Ефективниот графички приказ на ризиците и олеснителните околности бараат не само податоци и анализа туку и посветеност на раководството за да се осигура мотивација и ресурси за нивно применување. На пример, вклученоста на интегритетот во обуката или управувањето со изведбата е најзадолжителна алатка во земјите на OECD.

- **Имплементацијата е тест**

Многу земји и јавни организации се соочуваат со препреки во процесот на имплементацијата. На пример, давањето совет на време, кога службениците навистина имаат потреба од таков совет (на пр. соочување со дилеми за интегритетот) или потврдување на точноста при пријавување на имот (на пр. не само дали обрасците биле поднесени, туку и преглед дали сите потребни информации биле обезбедени и дали таквите информации се точни).

- **Воочлив успех од донесувањето закони но, искуството влијае на разбирањето и однесувањето**

Постигнувањето на промена во однесувањето и градењето култура на интегритет има потреба од доследни, а не *ad hoc* напори. Фокусирањето на спречување (на пример преку графички приказ на растечките ризици), помага да се затворат изворите на корупција и недолично однесување и да се изгради доверба во карактеристични алатки и мерки. Контролните списоци и тестови за само-оценување, на пример за подароци и придобивки, може да им помогнат

на службениците при самата примена на правилата и политиките во одредена ситуација. Друг пример е навремена истрага на пријавеното недолично однесување и ефективна заштита на дојавувачот што може да ја зајакне довербата во процесот на пријавување. **Транспарентноста е правило:** на пример, во изјавите за имот се применува принципот „колку е повисока позицијата, толку треба да е поголема транспарентноста“.

- **Оценката на имплементацијата и влијанието**, особено од страна на внатрешната контрола и надворешната ревизија, поддржува подобро разбирање на мерките за интегритет и интервенција за зајакнување или ажурирање на Рамката за интегритет.

5. Етички стратегии и политики на европските ВРИ – Главни пристапи

Резултатите од анкетата спроведена во декември 2012 година од страна на Работната група за ревизија и етика се резимирани во извештајот даден во прилог.

Во споредба со етичките барања на ISSAI и со елементите на рамката за интегритет која добро функционира, може да се донесат следниве заклучоци:

- **Кодекси на однесување**

Изјавите за вредности и стандарди на однесување се централни делови од барањата на ISSAI и од етичката инфраструктура и се добро утврдени елементи во европските ВРИ. Повеќето од европските ВРИ имаат одобрено свои сопствени Кодекси на етика.

- **Едукација, обука и советување**

Сесиите за обука или предавањата за вработените и користењето на Интранет најчесто се употребуваат од страна на Членовите на EUROSAI за подигнување на свеста за етичките вредности и прашања и истовремено за нагласување на важноста од исполнување на етичките барања.

Повеќе од половина ВРИ кои одговориле на анкетата имаат специјална служба или лице кои ги советуваат вработените и менаџерите за етички дилеми и однесување.

- **Политики и пракса на управување**

Членовите на EUROSAI се чини дека се свесни дека управувањето со човечки ресурси мора да вклучува етички разгледувања. Нивните политики и пракса во поглед на вработување, оценувањето на изведбата и обуките честопати се осврнуваат на оваа димензија.

Особено судирите на интереси (интеракцијата со независност, објективност и непристрасност на институцијата) се чини дека се главна грижа на европските ВРИ. Многу ВРИ имаат имплементирано политики, рутини и процедури со цел да избегнат погрешни постапки во врска со ова прашање.

И покрај тоа, пишаните политики за ротација беа усвоени само од 41% од ВРИ кои одговориле на спроведената анкета.

- **Транспарентност и јавна критика**

Многу европски ВРИ обезбедуваат документи во врска со нивните соодветни етички барања кои се јавно достапни (барем дел од нив), додека пак повеќе од половина ВРИ кои одговориле на анкетата укажале на тоа дека тие утврдиле рутини и политики за справување со дојавувањето.

За разлика од тоа, само мал дел од ВРИ ги прашале ревидираните субјекти за изведбата поврзана со етиката на вработените во ревизија за време на спроведување на ревизијата.

- **Алатки и пракса за контрола и оценка**

Најголемиот дел од ВРИ имаат утврдено мерки за специфична контрола на отсуството на судири на интереси во ревизорското работење.

Сепак, мал дел од нив имаат алатки за само-оценување во врска со етиката или спроведуваат внатрешни или надворешни/независни проценки на изведбата поврзана со етиката.

Оттука, може да заклучиме дека, како општ тренд, европските ВРИ се стремат кон исполнување на главните етички барања на INTOSAI. Од одговорите собрани од спроведената анкета може јасно да се види дека во моментот ВРИ се главно фокусирани на утврдување и спроведување на насоки и мерки за ориентираност во врска со етиката. Од друга страна, контролната функција на етиката инфраструктура е помалку развиена.

6. Пракса на ВРИ

При доставувањето на одговорите од гореспоменатата анкета, европските ВРИ пријавиле неколку конкретни политики и пракса кои биле усвоени во поглед на управувањето со етиката во рамки на нивните соодветни институции. Овде е даден избор на идентификуваните политики и пракса во врска со етиката. Како што е претходно посочено, Работната група за ревизија и етика ќе продолжи да истражува и да ги дополнува овие примери во идните трудови, со што ќе ја олесни корисната размена на релевантни искуства на ВРИ.

Насочување на етичкото однесување

Кодекси на однесување и други документи за давање насоки за етиката

Како што споменавме, поголемиот број од европските ВРИ имаат одобрено нивен сопствен Кодекс на етика. Во поглед на содржината на овие кодекси, искуствата се разликуваат но, во многу случаи, тие вклучуваат:

- Изјави за вредностите и принципите за насочување на однесувањето;
- Описи на поврзаните очекувани однесувања;
- Конкретни примери за дилеми и чувствителни ситуации во врска со, меѓу другото, судири на интереси, политичка неутралност, како и подароци и гостопримливост; и
- Одредби за справување со недолично однесување.

Обично етичките рамки на европските ВРИ исто така се осврнуваат и на:

- Изјави за финансиски интереси и имот;
- Обврски по завршување на функцијата; и
- Користење на официјални објекти и опрема.

Некои ВРИ имаат специфични одредби и поврзани политики и алатки насочени кон менаџерите и нивната улога во насочувањето и управувањето со етичкото однесување. Таквите одредби ја признаваат релевантната улога на раководството и значењето на неговите примери во промовирање на интегритетот во рамки на една организација.



Упатството за етика е поврзано со давањето изјави за вредности и принципи и нивно објавување и разбирање



**ISSAI 20
Принципи за
транспарентност и
отчетност**

Принцип 5: (...) Аутсорсирањето на експертиза и ревизорски активности на надворешни субјекти, јавни или приватни, спаѓа под одговорност на ВРИ и е предмет на политики за етика (особено судир на интереси) и политики за гарантирање интегритет и независност

iCAT за вршење ревизија:

Пред да користи експерти, ВРИ осигурува дека експертот (...) е информиран за условите и потребната етика.

Покрај тоа, поголемиот број на ВПИ ги применуваат нивните етички правила и процедури на ангажираните вработени и експерти од страна на институцијата, што всушност е во согласност со барањата на ISSAI.

Подигнување на свеста за Етичката рамка

Етичките барања и обврски на членовите и вработените на ВПИ треба да бидат добро познати на оние кои треба истите да ги почитуваат и истите треба да бидат достапни на јавноста (види принцип 4 од ISSAI 20).

Повеќето од европските ВПИ ги објавуваат нивните документи поврзани со етиката преку нивниот корпоративен Интранет и, во целост или делумно, преку нивните соодветни Интернет страници.

Покрај тоа, одреден број други средства се користат за подигнување на свеста и ширење на информации за етичките вредности и принципи, како и документи и политики во врска со нив. Некои ВПИ користат традиционални алатки во нивните напори при ширење на информациите, додека пак други развиле поиновативни пристапи. Таквите иновативни пристапи вклучуваат системи на само-оценување, споделување на искуства и користење на комуникациски алатки.

Средствата кои се користат се следниве:

- Доставување на структурирани информации до ново регрутираните вработени;
- Доделување на обврска на менаџерите и надзорниците да ги информираат ревизорите за етички прашања;
- Официјализирање на посветеноста на вработените кон етичките принципи на институцијата;
- Подготвување редовни извештаи, доколку е можно на годишна основа, опишувајќи го стандардот и добрата пракса во овој поглед;
- Користење на брошури, инструменти и постери;
- Спроведување сесии за обука за подигнување на свеста и пренесување на знаење за етиката;
- Користење на прашалници за само-оценување;
- Спроведување на само-оценувања за интегритет (на пр. IntoSAINT);
- Организација на средби за размена на искуства;
- Користење на техники со раскажување приказни; и
- Користење на техники со раскажување приказни.
- Користење на актери за идентификување на (не)етичко однесување на работното место.

Обуката за етика им овозможува на ВРИ и нивните вработени подобро да го разберат нивниот интегритет, да ги идентификуваат ризиците што се базираат на идентитет и да стекнат знаење за тоа како да го спречат неетичкото однесување. Повеќето од европските ВРИ имаат интерес за обука во врска со етиката и силно ја препорачуваат. Методите за обука што ги употребуваат ВРИ во оваа област се претежно:

- Сесии за обука или предавања за нови вработени;
- Сесии за обука за сите вработени организирани во периодични циклуси;
- Семинари базирани на реални ситуации;
- Обука за сметководители; и
- Курсеви за е-учење за етика.

Покрај традиционалните сесии за обука, клучни за подигнување на свеста во поглед на етичките прашања се и дискусиите кои се базираат на реални ситуации и системи за само-оценување. Покрај тоа, споделените искуства на средбите обезбедуваат практични насоки за очекуваните однесувања и процеси за донесување одлуки во овој поглед, со што се помага развојот на свеста за актуелни етички практики и олеснување на навременото признавање на проблемите. Таквите можности создаваат отворена атмосфера, во која вработените комуницираат и имаат желба да учат едни од други.

Воспоставувањето врски со други организации кои не се ВРИ исто така се смета како аспект од голема важност за одреден број европски ВРИ, со што се дозволува идентификувањето на други искуства во смисла на методите што се користеле за подигнување на свеста за етиката и етичките прашања. Пријавени се врски од следниов вид:

- Контакт и заедничка работа со агенциите за борба против корупција;
- Размена на искуства помеѓу комесарите за етика;
- Заеднички работилници и средби со други организации кои не се ВРИ;
- Поднесување извештаи и размена на информации за решавање на сомнителни ситуации; и
- Поттикнување соработка помеѓу невладини организации, јавни и приватни сектори во врска со етички прашања

Формална посветеност на етички и деонтолошки вредности и принципи

Постојат неколку начини на кои ВРИ бараат формални изјави поврзани со етички и деонтолошки вредности, како и принципите кои тие ги прифаќаат. Додека некои ВРИ користат само една од следниве процедури, други користат неколку или сите од нив:

- Потпишување на изјава со која се потврдува познавањето на, и придржувањето кон, Кодексот на етика на ВРИ при преземање функции во рамки на ВРИ;
- Редовно потпишување на потсетници кои соодветствуваат на етичките обврски (на пр. на годишна основа);
- Повремено (на пр. на годишна основа) давање изјава за почитување на етичките обврски; и
- Вклученост, како ревизорска процедура за секоја ревизија, на официјална изјава за исполнување на применливите етички барања, како што е отсуство на судири на интереси.

Специјализирани служби/лица за етика

Европските ВРИ беа прашани дали имаат Комитет / Службеник / Советник / Контакт лице за етика и, доколку е тоа така, од нив се побара детален опис на нивната соодветна улога.

Повеќе од половина ВРИ дадоа потврден одговор, изјавувајќи дека имаат специјална служба или лице за постапување по етички прашања. Сепак, доставените одговори исто така укажаа дека овие служби или лица имаат многу различни улоги во зависност од случајот.

Номенклатурата што се употребува во овој поглед значително се разликува и вклучува:

- Комитет за етика;
- Комесар за етика;
- Директор за етика;
- Координатор за интегритет;
- Советници за ревизија; и
- Партнер за етика.

Како второ, а во врска со прашањето покренато погоре, нивните улоги исто така се предмет на значителни отстапки. Во некои случаи, тие имаат убедливо стратешки карактер, додека пак во други, тие играат улога на советници. Сепак, во повеќето од случаите, тие главно се сметаат како органи за контрола. Идентификуваните улоги за овие етички служби во ВПИ беа следниве:

- Осигурување соодветност на политиките и процедурите за интегритет, објективност и независност;
- Промовирање ефективност на комуникацијата до највисокото раководство и вработените;
- Воведување на превентивни мерки и олеснување на решенијата;
- Осигурување усогласеност со етичките стандарди;
- Пријавување случаи на судир на интереси и прекршувања на Кодексот на етика; и
- Добивање, истражување и водење евиденции на приговори.

Исто така, пријавено е и ангажирање на внатрешни и надворешни доверливи советници за помош на вработените во дадени етички ситуации.

Управување со етичко однесување

Управување со човечки ресурси

Политиките и праксата за управување со човечки ресурси обично вклучуваат некои од инструментите кои се веќе спомнати во функцијата за давање совети, како што е политиката за обука.

Потребно е да се истакнат некои други составни делови од политиките за човечки ресурси како дел од функцијата за управување со етика. Како што е посочено во елемент 4 од ISSAI 40, политиките и процедурите за човечки ресурси на ВПИ ставаат соодветен акцент на посветеноста на етичките вредности на ВПИ и овие политики и процедури вклучуваат вработување, проценка на изведбата, професионален развој, етичка компетентност, развој на кариера, промоција и надоместок.

Управувањето со етика се однесува на усвојување на политики и пракса за управување кои промовираат и ги почитуваат наведените вредности и принципи

Одговорите на анкетата потврдуваат дека повеќето европски ВПИ сметаат дека етичкото однесување е нешто што треба да се земе во

предвид **во процесот на регрутирање** на ревизорите и вработените. Загриженоста во овој поглед се однесува на тоа како најдобро да се направи такво оценување. Практиките споменати од ВРИ во врска со ова го вклучуваат следново:

- Издвојување на реакциите во врска со етички дилеми за време на испитувањата и интервјуата;
- Вршење психолошки тестирања и испитувања; и
- Вршење проверки на минати активности за време на процедурите за доделување право за пристап до информации.

Друга област во која треба да бидат вклучени разгледувања во поглед на етиката се критериумите за оценка за **годишното оценување на изведбата**. Значителен број на ВРИ пријавиле дека вклучиле такви критериуми на овој начин. Примери за користење на критериуми за оценување на етиката се следниве:

- Чувство на одговорност;
- Интегритет и професионално однесување;
- Лични квалитети;
- Однесување за време на и по завршување на должноста, вклучувајќи и професионална етика;
- Посветеност на институцијата и интегритетот;
- Општо и професионално однесување;
- Активна поддршка за корпоративни политики, и
- Демонстрирање на позитивно професионално однесување.

Политики за ротација

Елемент 2 од ISSAI 40 ја истакнува важноста од ротација на клучните вработени за ревизија, за намалување на ризикот од воспоставување блиски односи со организацијата каде се врши ревизија.

И покрај тоа, мал број на ВРИ во Европа изјавиле дека усвоиле пишани политики за ротација за нивните вработени во ревизија.

ВРИ кои имаат усвоени пишани политики за ротација на вработените, посочиле дека тие имаат утврдено (во зависност од случаите):

- Најдолг временски период за вршење ревизија во иста институција да биде две, пет или седум години;
- Задолжителна промена за ревизорите по периодот од пет, седум или осум години во ист сектор; и
- Задолжителна промена на позициите на раководството по период од седум години.



ISSAI 40
Контрола на
квалитетот за ВПИ

Утврдување на карактерот на највисокото раководство

Во самата пракса на раководството мора да се истакне важноста да се постави пример за другите.

Како што е веќе споменато погоре, етичките барања поставени од ISSAI особено наведуваат дека ВПИ треба да осигура транспарентност и законитост на нивните сопствени активности, како и дека менаџерите треба да бидат земени како примери за соодветно етичко однесување.

Примерно однесување од страна на раководството, праведен третман и добри односи помеѓу колегите се всушност важен придонес за моралната свест на вработените. Покрај тоа, пријателските односи помеѓу вработените и праведниот третман помагаат да се промовира етичко однесување во поглед на работата. Ова укажува на тоа дека постоењето на не толку строги контроли суштински придонесува за интегритет на вработените на работното место.

Контрола на етичкото однесување

Судир на интереси

Како што е споменато погоре, а доследно со барањата на ISSAI, **судирот на интереси** (кој е директно поврзан со независноста, објективноста и непристрасноста на институцијата) е главна грижа на голем број на ВПИ, кои за таа цел користат политики, рутини и процедури за да спречат или да решат такви случаи. Примери за овие политики, рутини и процедури вклучуваат мерки за давање насоки, систематски изјави и улога на службите за етика.

Најголемиот број на европски ВПИ изјавиле дека имаат утврдено мерки, според кои отсуството на судири на интереси мора официјално да се изјави. Ваквите изјави заземаат една или неколку од следниве форми:

Раководителот на ВПИ и највисокото раководство во ВПИ треба да послужат како примери за соодветно етичко однесување.

ВПИ треба да осигура дека (...) етички принципи се главни механизми за оценување на изведбата на вработените и други договорени страни за вршење работа за ВПИ.

Контролата на етиката е поврзана со праксата за воспоставување механизми за отчетност и процедури за надзор на придржувањето кон наведените вредности и принципи и очекуваното однесување



ISSAI 40
Контрола на
квалитетот за ВПИ

ВПИ треба да има во предвид употреба на пишани изјави од вработените за придржување кон етичките барања на ВПИ.

- Редовно обновување на заклетви или изјави за независност и непристрасност;
- Повремено (на пр. еднаш годишно) давање на изјави за придржување кон етичките обврски;
- Официјална изјава, како ревизор и при секоја ревизија, за почитување на применливите етички барања, вклучувајќи и отсуство на реални судири на интереси;
- Официјална изјава, како ревизорски контролор и при секоја ревизија, дека се потврдува отсуството на било каков судир на интереси во рамки на ревизорскиот тим; и
- Редовно пријавување на јавни и приватни интереси.

Само-оценувања, внатрешни и надворешни проценки

Повеќето европски ВПИ признаваат и потврдуваат дека немаат утврдени алатки за само-оценување во врска со етичкото однесување.

Мал број од нив вршат внатрешни и/или надворешни проценки на изведбата поврзана со етиката.

Оние ВПИ кои пријавиле дека спроведуваат такви проценки, посочиле дека внатрешните оценувања биле главно спроведени од страна на Комитетите за етика или со имплементација на IntoSAINT.

IntoSAINT е алатка за **само-оценување** дизајнирана од страна на холандскиот Суд за ревизија, која им овозможува на ВПИ да ја оценат нивната слабост и отпорност кон прекршувањата на интегритетот и да дадат препораки за тоа како да се подобри управувањето со интегритет.

Искуството со IntoSAINT досега покажало дека:

- Структурирана проценка на ризици во врска со интегритетот не е честа појава во рамки на ВПИ;
- Потребата од политичка рамка за интегритет е меѓу најчесто споменуваните препораки;
- Ризиците поврзани со независноста на ВПИ се од голема важност; и
- Препораките во поглед на „меки контроли“ ја истакнуваат важноста од праведност, јасност, комуникација и лидерство.

Онаму каде што биле спроведени надворешни проценки, тие биле главно дел од експертски прегледи.

Одреден број ВРИ исто така вклучуваат ревидирани субјекти во оценувањето на изведбата поврзана со етиката на вработените во ревизија. Ова главно се постигнува преку анкети за ревизорската пракса и преку управувањето со прашалниците со повратни информации од клиентите и само-оценувањата за време на и по завршување на ревизорските задолженија.

Недолично однесување

Околу половина од ВРИ пријавиле рутини или политики во врска со дојавувања. ВРИ кои имаат утврдени такви политики ја имаат земено во предвид заштитата на оние кои пријавуваат сомнителни работи (вклучувајќи ја заштитата на идентитетот и стекнатите права на работен однос), како многу важен дел од нивната работа.

Најчестиот начин на кој се постапува во вакви случаи вклучува користење на специјални тимови, распоредени служби или Комитети за етика.

Како што е споменато погоре, посебните служби за етика честопати се користат за постапување со случаи на недолично однесување, примање поплаки, нивно истражување и пријавување.

7. Случај: Воведување измени во етичкото управување на ВРИ

Неколку ВРИ имаат пријавено дека неодамна спровеле значителни измени во нивното глобално етичко управување, по спроведена анализа на разлики помеѓу реалната и посакуваната изведба. Ова е случајот на Европскиот суд на ревизори (ЕСА).

Искуство на Европскиот суд на ревизори

од Едуардо Руиз Гарсиа (*Eduardo Ruiz Garcia*),

Генерален секретар на ЕСА

euraud@eca.europa.eu

Во последните години, Европскиот суд на ревизори ја разгледувал својата етичка рамка. Во 2011 година, во ЕСА усвоиле сопствени „Етички насоки“ за сите вработени, а во 2012 година тие издале нов „Кодекс на однесување за Членови“. Покрај тоа, во 2011 година била воведена нова процедура за обезбедување разумно уверување за почитување на етичките барања, а особено за избегнување судири на интереси во било каква ситуација, што би можело да ја наруши независноста на ревизорите на ЕСА. Оваа збирка инструменти понатаму ја утврдила етичката рамка и барањата на институцијата, и ги усогласила со стандардите на INTOSAI, а особено со ISSAI 30.



ISSAI 40
Контрола на
квалитетот за ВРИ

ВРИ треба да осигура дека се утврдени политики и процедури за навремено известување на Раководителот на ВРИ за прекршувања на етичките барања и да овозможи на Раководителот на ВРИ да преземе соодветни активности за нивно решавање.



Целта на етичката рамка е да осигура дека на ЕСА се гледа како на објективна, независна и професионална институција во која заинтересираните страни имаат потполна доверба. Тоа е клучен елемент за зачувување и промовирање на угледот и кредибилитетот на институцијата, што е од суштинска важност за нејзината задача за критикување и потврдување на работата на други јавни менаџери. Угледот на ЕСА е изграден врз основни правила, стандарди и вредности кои произлегуваат од разновидни извори: нормативни (Договор за функционирањето на Европската унија, Регулативи за вработените), професионални (кодекси на INTOSAI и IFAC) и корпоративни (изјава за мисијата и вредности). Општо гледано, угледот и кредибилитетот на институцијата зависи од нејзините вработени кои ги исполнуваат овие барања – од индивидуалното однесување на ревизорите, менаџерите и Членовите.

Во предговорот на Етичките насоки, г-дин Витор Калдеира, Претседател на ЕСА, посочува дека истите се утврдени со намера да ни помогнат да се осигураме дека нашите секојдневни одлуки, во врска со вршењето ревизија и раководење со институцијата, се во согласност со етичките барања. Етиката ги надминува обврзувачките закони или правила и истата се применува на сценарија во кои една одлука или однесување може да биде законско и во согласност со правилата, но не и во согласност со вредностите на институцијата или на поединците.

Германскиот филозоф Хана Арендт изјавила дека единствените лица на кои може да им се верува се оние кои доколку се соочуваат со етички избор, ја донесуваат својата одлука врз основа на *„Не треба да го направам тоа“*, наместо на *„Не можам да го направам тоа“* или *„Не ми е дозволено да го направам тоа“*. Одлуката, изборот го прават поединци, но институциите се тие што се одговорни да обезбедат соодветна рамка и опкружување за да се овозможи донесување правилна одлука.

Институцијата на врховниот суд треба да ги преземе сите потребни чекори за да усвои и воведи етичка рамка согласно јавното управување и меѓународните професионални стандарди на однесување. И покрај тоа, ефективната имплементација на дефинираните етички барања ќе зависат од нивните вработени. Тие се одговорни да го изберат најдоброто етичко решение кога се соочуваат со дилема. За да го направат тоа, вработените треба да бидат свесни за барањата, потенцијалните импликации и последиците од различни текови на дејствувања кои се можни за нив; тие мора особено да се охрабруваат да дејствуваат со здрав разум и да зборуваат отворено со претпоставените и колегите. Во оваа вежба, споделувањето на искуствата и сомнежите е од суштинско значење.

Европскиот суд на ревизори става голем акцент на овластувањето на нивните вработени со соодветни етички алатки; обуките за Насоките се задолжителни за сите вработени.

На крајот на 2013 година, околу 89% од вработените посетувале курсеви за етика на ЕСА; 90% од менаџерите исто така посетувале курсеви. Ново вработените лица добивале специфична обука и се покривале понатамошни етички прашања во работилниците на раководството.

ЕСА посветува големо внимание на било каков развој во оваа област и учествува во Работната група на INTOSAI. Ние сакаме да придонесеме за прегледот на ISSAI 30 кој ќе биде раководен од полската Врховна ревизорска институција (NIK). Сите овие активности ќе ни помогнат да ја прегледаме и подобриме нашата тековна практика и понатаму да го зајакнеме и заштитиме угледот на Европскиот суд на ревизори како институција, како и угледот на вработените во таа институција.



8. Случај: Управување со етика во мали ВРИ

Неколку политики и алатки за управување со етика се поврзани со поделба на функции, со што се спречува учествување во процесот на донесување одлуки и ревизии и периодична ротација на вработени. Ова може да претставува предизвик за мали ВРИ кои функционираат во помали земји или региони. Таков е случајот со малтешката ВРИ.

Управување со етика во мала Врховна ревизорска институција
од Кит Мерсијека (Keith Mercieca), Национална Канцеларија за ревизија (National Audit Office), Малта
nao.malta@gov.mt

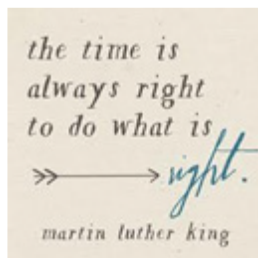
Националната Канцеларија за ревизија на Малта има приближно 60-ина вработени и истата се категоризира како релативно мала ВРИ. Тоа што оваа ВРИ е мала установа, се смета за предизвик кога станува збор за етиката, во поглед на функцијата за управување со етиката и ревизорското опкружување во кое ваквата установа функционира.

Како мала установа, малтешката ВРИ не дозволува развој на специјализирана улога за управување со етика, туку таквата улога е вклучена во други корпоративни функции. Без да е во спротивност со ова ограничување, оваа ВРИ се стреми да промовира етичко однесување во рамки на организацијата преку својот Кодекс на професионално однесување, кој се осврнува на различни аспекти на етичка коректност како што е доверливоста, судири на интереси, независност и објективност. Покрај тоа, овој документ се осврнува на друг етички кодекс, односно на Кодексот на етика за вработени во јавниот сектор, кој исто така важи и за службениците на оваа ВРИ. Понатаму, од вработените се бара да дадат заклетва за тајност, која ги спречува да обелоденат било какви информации стекнати како резултат на извршување на нивната функција.

Покрај напорите на оваа ВРИ, еден аспект во кој малата установа има влијателна улога е во врска со веројатноста за судир на интереси. Поради малата ангажираност на владините активности, постои поголем ризик ревизорите да познаваат или порано да работеле кај потенцијален субјект каде треба да се врши ревизија. За да се олесни ваквиот предизвик, а имајќи ги во предвид ограничените ресурси, ВРИ на Малта утврди двегодишен период, во кој ревизорите не смеат да вршат ревизија во организации во кои биле претходно вработени или обезбедувале консултантски услуги.

Секогаш постои елемент на преостанат ризик, особено во врска со ограничувањата на капацитетот на ВРИ на Малта. Постојат видливи тешкотии при утврдувањето и имплементирањето на структурирана политика за ротација на вработените, со најочигледен ризик од недостаток на континуитет кој може да се појави како резултат на неповрзано ревизорско работење. Сепак, ВРИ на Малта се обидува да ги реструктурира своите ревизорски тимови секогаш кога е тоа можно, со што ќе го намали таквиот ризик.

Друг аспект каде се предизвикува управувањето со етика е во поглед на наоѓањето на надворешни консултанти. Тешкотиите кои се појавуваат во овој поглед се поврзани со многу ограничениот избор на надворешни консултанти кои се специјализирани за одредена област за која ВРИ на Малта бара помош. Таквите експерти најверојатно се веќе ангажирани од самиот субјект каде се врши ревизија, во врска со други задолженија. Во суштина, покрај одредбите утврдени во Кодексот на професионално однесување на малата установа во врска со тековните и неодамнешните односи на експертот со ревидираниот субјект, елементот на етичка несигурност сè уште постои, а установата честопати прибегнува кон воспоставување соодветен баланс помеѓу оперативните потреби и етичката коректност врз основа случај-по-случај.



*Секогаш е вистинско време да се направи она што е **исправно**.*

Мартин Лутер Кинг

Токму оваа крајна точка навистина го отсликува најголемиот предизвик со кои се соочува една мала ВРИ при управување со етиката, односно, правилната приоритизација помеѓу постигнување на основните деловни цели и истите да се остварат на етички начин. Ваквата поделба може да бара понатамошни размислувања, со можност за спојување на етичките разгледувања со основните деловни цели, како поубедливо сценарио.

7. Перспектива

Во овој труд, Работната група за ревизија и етика ги идентификуваше етичките барања на ISSAI, важните елементи на етичката инфраструктура, главната слика за статусот на европските ВРИ во поглед на горенаведените барања и елементи, додека во исто време обезбеди бројни примери за политики, пракса и алатки што ВРИ може да ги усвојат за исполнување на нивните обврски за етичко управување.

Во наредните трудови, Работната група за ревизија и етика подлабоко ќе ги разгледа овие примери и ќе ги сподели со европската заедница на ВРИ понатамошни детали за практиките кои може да се користат за имплементирање на ISSAI 30 и останатите етички барања на ISSAI, со што ќе придонесе за подобрување на етичките инфраструктури на ВРИ и зголемена доверба на јавноста во ВРИ.