

Косана Вићентијевић

Висока пословна школа струковних студија, Ваљево - Република Србија

e-mail: kosana.vicentijevic@vipos.edu.rs

ЕТИЧКО РАСУЂИВАЊЕ ЛИЦЕНЦИРАНИХ РЕВИЗОРА У СВЕТЛУ УЧЕЊА ВЛАДИКЕ НИКОЛАЈА ВЕЛИМИРОВИЋА

Апстракт: У раду се истражује и указује, да се лиценцирани овлашћени ревизори могу професионално развијати, поред правила струке уз примену филозофских мисли и беседа Владике Николаја Велимировића. Кроз рад се анализира етичко понашање запослених у ревизорским друштвима у складу са Кодексом етике за професионалне рачуновође, и изводи се пресечни скуп у складу са писаним делима и беседама Владике Николаја Велимировића. На основу тога указује се на активности које би лиценцирани ревизори требали да предузму, да би у будућности у професији још боље разумели и примењивали етичко расуђивање. Изводи се закључак у раду, да је примену Кодекса етике за професионалне рачуновође и законске регулативе у ревизорској професији, могуће надоградити и осавременити Николајевим објашњењем закона. Да постоји само један закон, и то морални закон, који је од Бога објављен човеку и за човека.

Кључне речи: Владика Николај Велимировић, етичко понашање, лиценцирани ревизор, теологија

Увод

Писана дела и беседе Владике Николаја Велимировића (1881–1956), његове мисли и учења у јавном животу савременика су изазивали дивљење и поштовање. Његов живот и изражавање кроз писане и усмене речи, и данас шест деценија после његовог овоземаљског упокојења, прате се пажљиво и са љубављу. И данас се умножавају (штампају), читају, препричавају његова дела у народу и у академско истраживачким радовима научних радника различитих професија у многим земљама света. Мноштво изрека Владике Николаја, поучних речи и анегдота о њему су и данас присутни у савременом окружењу, јер му је „свака за Псалтир била“ према речима оца Рафаила¹. Свети Владика Николај Велимировић са две титуле доктора наука из области теологије једна, и друга из филозофије, је по речима Михаила Пупина највећи духовник, мислилац и просветитељ после Светог Саве. Први почасни докторат му је поверио Ректор *University of Glasgow*² (Единбург, Шкотска, „*Glasgow Honorary Degrees*“, *Evening*

1 <http://borbazaveru.info/content/view/9803/52/> (приступљено 02.05.2018.)

2 <https://www.gla.ac.uk/> (приступљено 05.06.2018.)

Telegraph, 18 Nov. 1919, p. 4 d.) дана 25. јуна 1919. године³. Ценећи допринос Владике Николаја за светски мир, несебичну жртву за своје ближње, духовни и научни углед, Председник универзитетског савета му додељује почасни докторат у име *Columbia University*⁴ на дан 04. јуна 1946. године. *Columbia University* је била част да часног човека *Nicholai Velimirovich, Bishop of Ochrida and Zicha of the Serbian Orthodox Church*, промовише у почасног доктора наука из области *Doctor of Sacred Theology (S.T.D)*⁵. Владика Николаја Велимировића који је познат по својој светости и човекољубљу, великом научном раду и проповедању, који је изнад свега велика морална личност, повезујемо у овом раду са ревизорском професијом у савременом пословном окружењу. Са његовим изванредним осећањем историје и описивањем⁶ многобројних светаца и догађаја из живота Богородице и Христа, и кроз беседе, ревизори могу наћи поуке за расуђивање и размишљање у ситуацијама када треба да примене моралне и етичке аспекте професије којој припадају.

Према Закону о ревизији⁷, ревизија финансијских извештаја, је поступак провере и оцене финансијских извештаја, као и података и метода који се примењују при састављању финансијских извештаја на основу којих се даје независно стручно мишљење о томе да ли финансијски извештаји у свим материјално значајним аспектима дају истинит и поштен приказ финансијског стања и резултата пословања правног лица у складу са одговарајућом регулативом за израду финансијских извештаја. Основна функција ревизорске професије је да осигура поверење у извештаје независног ревизора у модерној тржишној економији. Са тиме су усклађени и стриктни захтеви придржавања Етичког кодекса за професионалне рачуновође (*Code of Ethics for Professional Accountants*)⁸ у даљем тексту Кодекс. Кодекс је усвојила и обелоданила, Међународна федерација рачуновођа (*The International Federation of Accountants-IFAC*)⁹. *IFAC* доприноси усвајању и имплементацији међународних етичких стандарда високог квалитета за рачуновође првенствено путем подржавања Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође. Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође (*The International Ethics Standards Board for Accountants-IESBA*)¹⁰ је независно тело за доношење стандарда које развија Кодекс (*Code of Ethics for Professional Accountants*)¹¹ применљив на међународном нивоу.

Лиценцирани овлашћени ревизор је физичко лице које је, у складу са Законом о ревизији, положило испит за стицање звања овлашћени ревизор и има важећу лиценцу за обављање ревизије. Уз поштовање Кодекса лиценцирани овлашћени ревизори, применом савета из језгровитих реченица Владике Николаја које су дубоко хришћанске, у данашњем времену могу осавременити и подићи ниво поверења ревизорске професије.

Ревизорски извештај је извештај о обављеној ревизији који издаје друштво за ревизију, у складу са Законом о ревизији и Међународним стандардима ревизије. Из-

3 <https://www.gla.ac.uk/myglasgow/senateoffice/ceremoniesandhonoraryawards/honorarydegreesandfellowships/#/nominationsforhonorarydegrees,honorarygraduates> (приступљено 05.06.2018.)

4 <https://www.columbia.edu/> (приступљено 06.06.2018.)

5 <http://secretary.columbia.edu/honors-and-prizes/previous-recipients/complete> (приступљено 06.06.2018.)

6 Kostadinović, 2007, 201.

7 Закон о ревизији („Сл. гласник РС“, бр. 73/2019)

8 <https://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2016-IESBA-Handbook.pdf> (приступљено 05.06.2018.)

9 <https://www.ifac.org/> (приступљено 05.06.2018.)

10 <https://www.ethicsboard.org/> (приступљено 28.06.2018.)

11 <https://www.ethicsboard.org/iesba-code> (приступљено 28.06.2018.)

вештај независног ревизора је финални резултат рада ревизора током процеса ревизије. Инвеститорима и другим корисницима извештаја независног ревизора су потребне што релевантније информације¹². Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања (*International Auditing and Assurance Standards Boards - IAASB*¹³) утврђује међународне стандарде ревизије (*International Standards on Auditing - ISA*), уверавања, контроле квалитета и повезаних услуга је последњих година стандарде ревизије усавршавао са фокусом на извештавању ревизије и њеном квалитету.¹⁴ Владика Николај са стилем изражавања који је чист, бујан, понекад и громким, оштрим и плаховитим, у границама размерености, равнотеже и хармоније, својим делима дао је непресушну ризницу сваком лиценцираном овлашћеном ревизору (који потписује извештај ревизије) који жели да прихвати истину и морално пословно понашање у примени Међународних стандарда ревизије.

Кодекс, *ISA* и Закон о ревизији, доприносе професионалним вредностима и поверењу у рад ревизора на домаћем и међународном нивоу. Континуираној едукацији лиценцираних овлашћених ревизора могу допринети дела Владике Николаја, великог духовника, песника, књижевника, историчара, филозофа, беседника, да током припадања овој професији уче и науче како се светим тајнама еванђелским и светим врлинама еванђелским савлађује и побеђује: сваки грех, свака страст, свако зло, свака смрт, сваки ђаво, и тиме - сав пакао земаљски и сва искушења земаљска.

Основе етичког расуђивања лиценцираних овлашћених ревизора

У савременој пословној пракси све више се наглашава потреба за разматрањем основних моралних вредности, а нарочито питања пословне етике. Непостојање правих моралних вредности довело је до озбиљних поремећаја у економским процесима и људским односима. Управо из тих разлога се све више пажње посвећује питању пословне етике, а у циљу заштите појединих професија и доносе се различити закони, прописи као и кодекси професионалне етике. У том контексту ревизорска професија није изузетак. У циљу осигурања дигнитета и преко потребног поверења у професију, од ревизора се захтева понашање у складу с одређеним правилима. Та правила уобичајено су записана у кодексима етике који примарно наглашавају моралне норме у понашању.

У самој ствари једини Творац једини је и Законодавац. И један је само закон Његов. То је закон морални, од Бога јављен и објављен човеку и за човека¹⁵ су речи које Владика Николај упућује свим људима, на свим континентима, а примену могу наћи у професионалном раду лиценцираних овлашћених ревизора, да подстакну њихово морално расуђивање, и на стварање поверења у резултате њиховог рада. Морал је скуп неписаних правила и обичаја који утврђују међуљудске односе и просуђују шта је добро, а шта зло. Дефинише се као облик друштвене свести, систем обичаја, навика, норми. Морал је релативан, јер није исти у свим друштвеним групацијама и историјским периодима. Централне вредности морала можемо да изразимо као добро, исправно и праведно¹⁶. Дигитална економија је најважнији покретач иновација, конкурентности и раста у свету¹⁷, и као таква нови императив за моралне норме које ревизори треба да

12 Вићентијевић, 2018, 63.

13 <https://www.iaasb.org/> (приступљено 28.06.2018.)

14 Вићентијевић, 2017б, 7.

15 Владика Николај, Наука о закону, стр. 14-15.

16 Мијалковић, 2015, 265.

17 Спалевић, Вићентијевић, Атељевић, 2018, 29.

надограде у савременом дигиталном окружењу. У савременој филозофији постоје многи правци који говоре о потреби да се у разумевање света нужно укључе и неки други ирационални моменти спознаје као што су интуиција, емоција, воља итд.¹⁸, да би се осавременили етички приступи ревизорској професији. Дигитална форензичка ревизија је стручан истраживачки посао који ревизори обављају применом метода, техника истраживања, ослањајући се на рачуноводствена зњања, знања интерне и екстерне ревизије и дигиталне технологије¹⁹ уз примену одређених интелектуалних способности, придржавање заједничких правила понашања у пружању професионалних услуга и прихватање обавеза према послодавцима и друштву у целини уз тежњу ка хармонизацији личних интереса са ширим интересима професије. Свете врлине ревизора су значајне, јер на основу њих, човек долази и до правилног богопознања и до правилног човекопознања²⁰, јер јавност није у стању да оцењује квалитет професионалних услуга, она ту улогу мора да препусти самим професијама, односно јавност професијама треба да призна њихову компетентност и интегритет.

Савет који Владика Николај упућује свим људима могли би послушати ревизори када расуђују о етичком понашању у професији: Научи поштовати и волети мале и једноставне људе. Таквих је највише на земљи, таквих је највише и у Краљевству Божјем. Код њих нема охолости, тј. основног безумља, од којег болују душе богатих и сиљних овога света. Они извршавају своју дужност у овом свету често савршено, па ипак им изгледа смешно, кад их неко похвали за то, док великаши траже похвалу за свако своје дело, често и несавршено извршено²¹. Лиценцирани овлашћени ревизори би требали да знају да су најпре људи, а тек онда ревизори запослени у друштву за ревизију и да морају себи да поставе питања о греху, страстима, покајању и врлинама, која су размотрена у делима и беседама Владике Николаја наведним у овом раду (*Охридски пролог, Мисли о добру и злу, Наука о закону, Не кради државу, Љубите пријатеље своје*). Како би човек увидео своје грехе треба да познаје закон Божји²². Иако је страх Господњи дар Божији, човек га својим морално-подвижничким начином живота у неку руку мора заслужити²³. Примарна функција свих научних радова, па и теолошких, јесте да читаоцу пренесу информацију чиме утичу на њега на интелектуалном плану²⁴. У складу са тим примарни циљ овог рада је да препозна пресечни скуп моралних норми којих се придржавају ревизори и филозофских мисли, симболике, поезије, са обиљем метафора Владике Николаја. Независно од тога што се поједине одредбе кодекса различитих професија могу међусобно разликовати, заједничко им је то да су чланови конкретних професија дужни да одржавају виши стандард понашања од оног који је прописан законом. Из своје превелике љубави према људском роду, Бог је постао човек, поучавао људе Божанској науци, чинио чуда, био распет на крсту, а затим славно васкрсао²⁵.

Етика као наука о моралу, истражује смисао и циљеве моралних норми, основне критеријуме за морално вредновање припадника појединих професија. То се посебно односи на професију лекара и адвоката, али не у мањој мери и на ревизоре који имају функцију од јавног интереса. Традиционалне професије су настале у области

18 Ристић Горгиев, 2018, 278.

19 Спалевић, Вићентијевић, 2017, 211.

20 Поповић, 1980.

21 Владика Николај, 2007, 581.

22 Влажеvsка, 2015, 949.

23 Кинђић, 2018, 247.

24 Кнежевић, Ранковић, 2015, 49.

25 Станимировић, Дабић, 2017, 692.

медицине, права и теологије, док је професија у области ревизије, новијег доба, односно стара је тек око 170 година²⁶. Истина не може постојати без добра, нити добро без истине, нити обадвоје без свога плода²⁷ што упућује на професионализам ревизорске професије када се решавају етичке дилеме у циљу очувања имена и ревизора и ревизорске фирме. Често се сматра да ненадмашна величина владике Николаја Велимировића превазилази могућности обичних смртника да схвате и оцене његово дело²⁸, али сегменте његовог деловања професионалци у ревизији могу схватити и применити при решавању етичких дилема у циљу очувања дужне професионалне пажње и професионалног скептицизма.

Етички кодекс за професионалне рачуновође у светлу учења Владике Николаја

Професионалне рачуновође своје услуге обављају у интересу шире јавности, било да се баве вођењем пословних књига и састављањем финансијских извештаја или су ангажовани на пословима ревизије, суочени с једне стране са интересима послодавца за максималним профитом, а са друге стране са одговорношћу за професионално обављање услуга и очување угледа рачуноводствене професије²⁹. Едукација и практично искуство професионалних рачуновођа треба да осигурају темељ професионалног знања и вештина и професионалних вредности, етике и ставова који ће их оспособити да континуирано уче и да се прилагоде променама током њиховог професионалног деловања³⁰. Учи што хоћеш, и знај што можеш, али једно не смеш не знати: да је увек дргоценије добро владање него много знања³¹ се може пренети у пословне активности ревизорске професије у међународним оквирима. Код етичког и моралног понашања и професионалног усавршавања лиценцираних овалашћених ревизора истичемо чувену изреку Владике Николаја да није образован онај који има школе, већ који има образа, и у том духу, хришћанском и праведном треба и да се обавља професионална делатност из области ревизије финансијских извештаја.

Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође (*The International Ethics Standards Board for Accountants-IESBA*) је развио Кодекс, чија примена треба да допринесе квалитету рада и јачању поверења у ревизорску професију. Рачуновође и ревизори представљају исту професију и користе исти Кодекс, само се ради о различитим специјализацијама исте професије. У раду се фокусирамо на примену Кодекса у ревизорској професији, са акцентом на унапређење ове професије применом у професионалном раду ревизора, речи Владике Николаја, које су прилагођене сваком ревизору у овом свету, без обзира којој култури, народу, па чак и вери он припадао.

Разлика између адвоката и рачуновође (ревизора) је што адвокат има дужност првенствено према свом клијенту и та га дужност често приморава да се користи средствима која омогућавају клијенту да избегне закон и његове казне, али јавни рачуновођа има дужност према свом клијенту и јавности, а то је да обелодани истину и само истину и ништа осим истине³². Код професионалних ревизора посебно је интересантно питање да ли су интереси ревизора који обављају услуге ревизије и

26 Стојановић, 2016, 187.

27 Владика Николај, 2002, 47.

28 Vyford, 2005, 134.

29 Стојановић, 2016, 198.

30 Tušek, 2015, 49.

31 Владика Николај, 2002, 52.

32 Šefers, Pakaluk, 2009, 33.

инвеститора повезани. Клијент ревизије плаћа услуге ревизије, а мишљење независног ревизора, је од користи широј јавности, односно потенцијалним инвеститорима. Алтруизам ревизорске професије надилази алтруизам код других професија, због тога што професионални ревизор обично пружа услуге лицима која су му непозната (јавност), као и због тога што ревизор мора да буде спреман да се пре одрекне својих прихода него да уради нешто нечасно, односно мора да буде спреман да прекине ангажман ако није у стању да испоштује етичке принципе. Основни задатак ревизорске професије је обезбеђивање истинитог економског мерења и финансијског извештавања, што је основ заштите јавног интереса. Да би овај задатак успешно обављао, он мора да поседује: спекулативну мудрост (представља последицу знања, компетенција и вештина, односно принципа професионалне оспособљености и дужне пажње из *IFAC*-овог Кодекса), практичну мудрост (последица је стављања суштине изнад форме), праведност (последица је професионалне оспособљености, дужне пажње, принципа поверљивости и професионалног понашања из *IFAC*-овог Кодекса, служења јавном интересу и развијања добре репутације професије), храброст (последица поступања на прави начин, независно од последица, односно поступања са дужном пажњом) и самоконтролу (последица је господарења собом, отпорности на похлепу, спознаје сопствених слабости и свесно избегавање околности у којима би били угрожени професионални принципи)³³. Да би испоштовали наведене захтеве из Кодекса током прихватања клијента, рада на терену, и издавања извештаја независног ревизора, лиценцирани овлашћени ревизори треба да се воде и руководе изреком Владике Николаја, да у глави поквареног човека знање постаје отров, а у глави доброг човека знање постаје лек³⁴. Без обзира на све изложено, треба да будемо свесни чињенице да професионална етика захтева да се ревизори у потпуности посвете свом деловању и да су дужни да се побрину за стално повећавање квалитета ревизорских услуга и независног³⁵.

Истовремено морамо бити свесни да етику ни на којем подручју не могу надоместити закони и тржиште. Треба знати да Кодекс садржи само ограничена решења на подручју етике. Како нас и свети Владика Николај подсећа на речи из Светога писма, хришћанска благочестива наука није у преплетеним речима мудровања но у јављању духа и силе (1 Кор 2, 4)³⁶. Приликом примене Кодекса лиценцирани ревизор треба да се надогради и научи следеће речи Аве Јустина да што важи за ум човеков важи и за срце његово, и за свест, и за вољу, и за сву душу његову³⁷, чиме ће усавршити примену Кодекса, поштовати професију и штити интересе објективности и независности свог професионалног рада.

Кодекс је структуриран из три дела: део *A* – који се односи на општу примену кодекса (*General Application of the Code*), део *B* – који се односи на професионалне рачуновође у јавној пракси (*Professional Accountants in Public Practice*) и део *C* – који се односи на запослене професионалне рачуновође (*Professional Accountants in Business*). Сви делови Кодекса (*A, B, C*) се могу проверити и постићи у ревизорској професији кроз три елемента љубави које објашњава недокучива духовна величина Владика Николај а то су: познање, поштовање и жртвовање³⁸. Какву љубав према пријатељима један човек

33 Новићевић, 2010, 95-96.

34 Владика Николај, 2002, 100.

35 Koletnik, 2012, 45

36 Владика Николај, 2007, 202.

37 Владика Николај, 2007, 7. (Из Предговора „Охридски пролог“)

38 Владика Николај: Љубите пријатеље своје, беседа.

нуди, такве ће и пријатеље наћи. Свако има онакве пријатеље какве заслужује. Пријатељство је једно школовање. Какво пријатељство онакво и школовање. Некога пријатељство диже ка небу, некога вуче у пакао³⁹. У ревизорској професији ово се може лако проверити и постићи јер Комисија за контролу квалитета⁴⁰ у Републици Србији, најмање једном у шест година, односно најмање једном у три године код друштва за ревизију које обавља ревизију друштава од јавног интереса, обавља контролу квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора. Регистар изречених мера друштвима за ревизију и самосталним ревизорима⁴¹ на веб страници Коморе овлашћених ревизора Републике Србије (КОР) садржи 11 Одлука на основу предложених мера КОР-а: 10 за отклањање неправилности утврђених у поступку контроле рада друштва за ревизију, и 1 за одузимање дозволе за обављање ревизије друштву за ревизију. Регистар изречених мера лиценцираним овлашћеним ревизорима⁴² садржи укупно 24 Одлуке: 11 јавних опомена, 11 условних одузимања лиценце и 2 одузимања лиценце овлашћеним ревизорима. Овај број изречених мера би се смањио да су ревизорска друштва и лиценцирани овлашћени ревизори осим примена Кодекса изучавали и примењивали у професионалном раду, поуке васкрситеља каквог српство имало није, од Светог Саве до данас, Владике Николаја Велимировића.

Општи професионални етички принципи, који се односе на све професионалне рачуновође су у Кодексу (Део А: Општа примена кодекса *IESBA*) систематизовани као: интегритет, објективност, професионална оспособљеност и дужна пажња, поверљивост и професионално понашање. Познање себе и пријатеља својих први је елеменат узвишене и светле божанске љубави, како наводи најгенијалнији беседник и богослов Владика Николај⁴³, треба да води лиценциране овлашћене ревизоре и да се наведеним елементом љубави, руководе приликом примене Кодекса у Делу А, чиме ће на тај начин градити себе и примењивати основне принципе Кодекса.

За разлику од одељка А Кодекса у којему су дата општа начела примене Кодекса, у делу В Кодекса описује се како се основна рачуноводствена и ревизорска начела примењују у одређеним околностима на ревизоре. Наглашавамо да није могуће описати све ситуације и дилеме са којима се ревизор може суочити у свакодневном послу, али ипак значајан део ситуација је препознат и описан. Део В - који се односи на професионалне рачуновође у јавној пракси (*Professional Accountants in Public Practice*) је систематизован на следећи начин: професионално именовоње, сукоб интереса, додатна мишљења, накнаде и друге врсте награђивања, рекламирање професионалних услуга, поклони и госто-примство, располагање имовином клијента, објективност - све услуге, независност – ангажовање ревизије и прегледа, независност – остала ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Не сачињава узвишену и свету љубав само познање. Уз познање треба да дође и поштовање, други главни елеменат достојне љубави. Човек треба да уме поштовати себе и поштовати пријатеље своје⁴⁴, што ће према благотворним уцијем Владике Николаја, бити стуб и упориште, за правилну примену одељака из дела В Кодекса.

Део С – који се односи на запослене професионалне рачуновође (*Professional Accountants in Business*) Кодекса садржи одељке: сукоби интереса, припремање и презентовање информација, деловање са довољно стручности, финансијски интереси,

39 Исто.

40 Закон о ревизији, Члан 75-101.

41 http://www.kor.rs/registar_mera_drustva.asp (приступљено 14.08.2018.)

42 http://www.kor.rs/registar_mera_revizori.asp (приступљено 14.08.2018.)

43 Владика Николај: Љубите пријатеље своје, беседа.

44 Исто.

накнаде и подстицаји повезани са финансијским извештавањем и доношењем одлука, подстицаји. Трећи елемент узвишене и светле љубави јесте жртвовање. Љубав је олтар на коме се увек мора вршити жртвоприношење. Љубав је божанство, које тражи да увек пред лицем његовим гори жртва, те да се оно види у светлости. Права љубав, божанска љубав, односи се увек на оно што је најбоље у човеку⁴⁵, учи нас највећи српски црквени писац и мислилац Владика Николај. Применом овог елемената љубави, лиценцирани овлашћени ревизори уз Кодек ће подићи независност професије и постати тражени на тржишту, као представници ревизорских кућа за којима жуде сви привредни субјекти да буду њихови клијенти.

Ревизори унапређују квалитет ревизије у сарадњи са свим релевантним стручним и професионалним телима која унапређују питања квалитета ревизорског рада⁴⁶. Етичност и норме етичког понашања онајпре зависе од моралних и праведних вредности које појединац или друштво у целини негује⁴⁷. Ревизор је дужан непрекидно да се образује и прати развој професије, јер му то омогућава квалитетно извршавање ревизорских услуга⁴⁸. Свети Јустин Телијски истиче да су мислиоци и ствараоци данас заправо немудри јер превиђају да се телесна мудрост суштински разликује од духовне: „Нестрах од Бога = немудрост и лудост и глупост. Таво – нестрах од Бога = оваплоћење глупости, лажи, не мудрости. Без страха од ствари и појава пишу данас писци и зато су немудри“⁴⁹. Што упућује лиценциране овлашћене ревизоре да буду мудри, да разликују глупости од истинитих података, да лажно финансијско извештавање клијента обелодане и изразе одговарајуће независно мишљење, да буду објективни и независни и да поштено прилазе свом послу. Колико и колико пута је речено: боље и не знати, него знати па злоупотребити⁵⁰ је изрекао разборит и трезвен дух Владике Николаја. Ово ревизори могу разумети у приликама када треба да препознају природу етичке културе код клијента, и да одрже квалитет рада код расуђивања о етичким дилемама. Основни проблем који се уобичајено разматра у контексту професионалне етике јесте заштита професије од особа које би својим непримереним поступцима могле нарушити дигнитет професије⁵¹.

Ово поглавље у раду завшавамо како нас преклиње Владика Николај речима Не кради државу, не кради уопште, но нарочито не кради државу своју, ни државни новац, ни државну земљу, ни државну шуму, ни државни материјал нити ма какву државну имовину. Јер ако крадеш навлачиш проклетство на себе, на дом свој, и на саму државу. Где је крађа ту нема благослова, а где нема благослова ту је проклетство. То нам сведочи Свето писмо, у коме је на првим странама записана заповест Божија: Не кради⁵².

Закључак

Ревизорску професију обавезују одређена правила, као што су: поседовање битних интелектуалних способности и практичних вештина, стечених одговарајућим академским и стручним образовањем и континуираном едукацијом, затим, придржавање чланова професије заједничког кодекса вредности и понашања, и прихватање обавеза

45 Исто.

46 Вићентијевић, 2017а, 37.

47 Žager, Sever Mališ, Dečman, 2015, 383.

48 Grivec, 2014, 18.

49 Јустин Поповић, 2007, 212.

50 Владика Николај, 2002, 53.

51 Lajoš, 1998, 209.

52 Владика Николај, 2003, 10.

чланова професије према асоцијацијама (КОР-а у Републици Србији), послодавцима (ревизорском друштву) и друштву у целини, уз настојање хармонизације личних интереса са обавезама и ширим интересима професије. Следећа битна карактеристика ревизорске професије јесте и одговорност према јавности, поводом које лиценцирани овалашћени ревизори имају значајну улогу у привреди и друштву уопште (издавањем и потписивањем извештаја независног ревизора, за клијента ревизије), нарочито изражену у интересима улагача, кредитора, поверилаца, послодаваца, менаџмента, запослених експерата и извршилаца, владиних институција, актуелних и будућих пословних партнера, као и стручне и шире јавности. У том смислу, у интересу ревизорске професије је да, у циљу заштите сопствене одговорности која је усмерена према различитим интересним групама своје професионалне услуге пружају, у потпуности у складу са етичким захтевима и очекивањима корисника услуга и шире јавности.

Етичким кодексом за професионалне рачуновође (рачуноводствено-финансијски менаџери, менаџмент и консултанти из управљачког рачуноводства, независни и интерни ревизори, врховни државни ревизори, портфолио менаџери, порески експерти и консултанти) дефинисани су основни циљеви и принципи рачуноводствене професије.

Циљеви рачуноводствене професије према Кодексу су да у својој укупности ова професија функционише у складу са захтевима јавног интереса према највишим професионалним стандардима. Кључне етичке вредности за ревизорску професију у општем смислу су поверење (повезано са њим: поштење, интегритет, лојалност), честитост (подразумева: достојанство, уљудност, толерантност и способност усаглашавања); одговорност (вршење активности на најбољи начин уз респектовање потенцијалних последица), фер однос и правичност (равноправан однос према људима и појавама, непристрасност и искреност, као и примерен однос према чињеницама), приврженост послу и цивилизовано понашање (поштовање прописа и поштено обављање активности повезаних са друштвеним интересом).

Примену Кодекса и законске регулативе у ревизорској професији, могуће је надоградити и осавременили Николајевим објашњењем закона. Да постоји само један закон, и то морални закон, који је од Бога објављен човеку и за човека. У бројним својим књигама и беседама Владика Николај оставио нам је поуке како да лакше владамо собом, исправније корачамо кроз живот и разликујемо добар пут од лошег како бисмо били бољи људи и бољи хришћани. У сваком случају можемо рећи да места за подизање нивоа етичности пословања лиценцираних овлашћених ревизора има довољно. Овај рад добротом допуњује ревизорска професионална знања у области етичког расуђивања, јер треба стално да се враћају да уче и науче да употпуне и коригују своја знања и вештине на основу теолошких и хагиографских фресака посвећених животу, веровању и делу Владике Николаја, који је заступао реч Истине, која је за лиценцираног професионалног ревизора кључна реч, током рада и издавања извештаја независног ревизор.

У овом раду се показује да нема ни једне, увек језгровите мисли и реченице Владике Николаја Велимировића, која не би могла да послужи лиценцираном овлашћеном ревизору, као повод за даље проширење и обogaћивање професионалних знања у области етичког понашања,

Уз страхопоштовање раскошних дарова којима је Бог украсио Владика Николаја Велимировића, пре свега његовом ученошћу и умношћу, јединственом комуникативношћу, отварају се могућности академској јавности за нова истраживања из области ревизорске професије за анализу, разумевање и примену у етичком расуђивању, и данас релевантног и савременог мислиоца и духовника.

Литература

- Blaževska Daniela (2015): *Budućnost masovnih medija: pokajanje*. Centar za filozofiju medija i mediološka istraživanja. Zagreb. 940-950.
- Byford Jovan (2005): *Potiskivanje i poricanje antisemitizma, sećanje na vladiku Nikolaja Velimirovića u savremenoj srpskoj pravoslavnoj kulturi*. Helsinški odbor za ljudska prava u Srbiji. Beograd.
- Владика Николај, (2007): *Охридски пролог*. Епархија ваљевска, Манастир Лелић.
- Владика Николај: Љубите пријатеље своје. <http://manastirvavedenje.org/sveti-vladika-nikolaj-velimirovic-ljubite-prijatelje-svoje/> приступљено 28.06.2018.
- Владика Николај (2002): *Мисли о добру и злу*. Библиотека Теодул. Књига VII. Зрењанин: Петровград.
- Владика Николај Српски, (2003): *Не кради државу*, Манастир Лелић.
- Владика Николај, *Наука о закону*, Српска православна црквена општина Линц-Аустрија.
- Вићентијевић Косана, (2018): *Ефекти кључних питања ревизије на извештај независног ревизора*, Ревизор, Vol. XXI, No.81, Београд. 63 – 74.
- Вићентијевић Косана, (2017а): *Нова форма и садржај извештаја независног ревизора*, Ревизор, Vol. XX, No. 77, Београд. 37-48.
- Вићентијевић Косана, (2017б): *Поступци ревизора за идентификовање кључних питања ревизије*, Ревизор, Vol. XX, No. 79, Београд. 7 – 17.
- Grivec, Malčić, (2014): *Etika u računovodstvu*. Praktični menadžment, 5 (2), Virovitica, Hrvatska. 17-22.
- Žager Katarina, Sever Mališ Sanja, Dečman Nikolina, (2015): *Značaj kodeksa profesionalne etike za djelovanje računovođa i revizora*, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, (Posebno izdanje 2015), 381-400.
- Закон о ревизији („Сл. гласник РС“, бр. 73/2019)
- Јустин Поповић (2007): *Богоносни Христослов: изабрани списи оца Јустина*. Манастир Хиландар.
- Кинђић Зоран (2018): *О страху Божијем*. Црквене студије, бр. 15. Центар за црквене студије Ниш, 247-262.
- Кнежевић Ивана, Ранковић Зоран, (2015): *Научни стил и жанрови научних радова у области теологије*. Комуникација и култура online, година VI, број 6, Београд. 46-58.
- Koletnik Franc, (2012): *Kodeks poklicne etike računovodij*. Revizor Vol XXIII br. 4. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana. 45–55.
- Kostadinović Vladan, (2002): *Bischof Nikolaj Velimirović – das Leben im Exil*. Саборност, теолошки годишњак. Епархија Браничевска, Пожаревац. 201-224.
- Lajoš Žager, (1998): *Profesionalna etika računovođa i revizora*. XXXIII simpozij HZRFD, Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima, Pula 1998 Zagreb : Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Pula, Hrvatska, 209-220.
- Мијалковић Д. Ненад (2015): *Однос вере и морала у свештеним канонима цркве*. Црквене студије, бр. 12. Центар за црквене студије Ниш, 263-286.
- Новићевић Благоје, (2010): *Етика - conditio sine qua non опстанка рачуноводствене професије*. Зборник радова 14. Конгреса рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Врућица.

Поповић, Јустин (1980): *Писмо будућем монаху о о молитвљењу ума и о свеpravославном сабору*. Преподобни отац Јустин На богочовечанском путу, Београд, Манастир Ђелије.

Ристић Горгиев Слађана (2018): *Тертулијанове тезе о сведочанству душе*. Црквене студије, бр. 15. Центар за црквене студије Ниш, 277-285.

Спалевих Жаклина, Вићентијевић Косана, Атељевић Милутин, (2018): *Правно – економска анализа степена развоја дигиталне економије*. Трендови у пословању, Vol. VI, No. 11. Крушевац, 29 – 38.

Спалевих Жаклина, Вићентијевић Косана, (2017): *Форензичко рачуноводство и ревизија у дигиталном окружењу*, Култура полиса, Vol. XIV, No. 33, Нои Сад. 203 – 216.

Станимировић Мирко, Дабић Марко (2017): *Литургијска функција у архитектури српског православног храма*. Црквене студије, бр. 14. Центар за црквене студије Ниш, 689-702.

Стојановић Рада (2016): *Импликације концепта фер вредности на поузданост финансијских извештаја*. Докторска дисертација, Универзитет у Нишу, Економски факултет Ниш.

Tušek Boris, (2015): *Kodeks etike i Međunarodni standardi edukacije za profesionalne računovođe*. Zbornik radova 50. Simpozij HZRFD “Uloga regulatora u razvoju gospodarstva Hrvatske“ HZRFD , Опатја, Hrvatska, 49-79.

<http://borbazaveru.info/content/view/9803/52/>

<https://www.columbia.edu/>

<https://www.gla.ac.uk/>

<https://www.gla.ac.uk/myglasgow/senateoffice/ceremoniesandhonoraryawards/honorarydegreesandfellowships/#/nominationsforhonorarydegrees,honorarygraduates>

<https://www.ethicsboard.org/>

<https://www.ethicsboard.org/iesba-code>

<https://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2016-IESBA->

Handbook.pdf

<https://www.iaasb.org/>

<https://www.ifac.org/>

http://www.kor.rs/registar_mera_drustva.asp

http://www.kor.rs/registar_mera_revizori.asp

<http://secretary.columbia.edu/honors-and-prizes/previous-recipients/complete>

Šefers Mark, Pakaluk Majkl (2009): *Разумевање рачуноводствене етике*. Službeni glasnik. Београд.

Kosana Vicentijevic

**ETHICAL REASONING OF LICENSED AUDITORS IN THE LIGHT OF
LEARNING BY BISHOP NICHOLAI VELIMIROVICH**

The paper examines and points out that licensed certified auditors can be professionally reasoning, in addition to the rules of the profession with the application of philosophical thoughts and the word of Bishop Nicholai Velimirovich. Throughout the work, the ethical behavior of employees in audit companies is analyzed in accordance with the Code of Ethics for professional accountants, and a cut-off meeting is carried out in accordance with the written works and the words of Bishop Nicholai Velimirovich. On this basis, it points to the activities that licensed auditors should take in order to better understand and apply ethical judgment in the future in the profession. The conclusion is drawn that the application of the Ethics Code for professional accountants and legal regulations in the auditing profession can be upgraded and modernized by Nicholai's explanation of the law. That there is only one law, and this moral law, which is God's revealed to man and to man.