

**Качан Т. В.,**

*аспірантка Науково-дослідного фінансового інституту  
Академії фінансового управління  
Міністерства фінансів України,  
заступник начальника відділу реформування  
системи державного внутрішнього фінансового контролю  
Департаменту реформування бюджетної системи  
Міністерства фінансів України*

### **КАДРОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ ПРИ ЗАПРОВАДЖЕННІ ПРОФЕСІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

Урядом України з 2005 р. започатковано процес реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю з метою перетворення її на дієвий інструмент нагляду за управлінням державними ресурсами, що враховуватиме найкращий міжнародний досвід та відповідатиме міжнародним стандартам.

Основним документом, що регламентує наміри уряду щодо реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, є Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та План заходів щодо її реформування.

Одним із заходів реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю є поступове запровадження, починаючи з 2010 р., внутрішнього аудиту у кожному органі державного сектора.

Тому на сьогодні актуальним є питання запровадження професії внутрішнього аудитора та визначення його професійних та кваліфікаційних вимог, оскільки Україна поки що не має національного “Кодексу етики” внутрішніх аудиторів державного сектора.

Окремі питання професійної етики та поведінки аудиторів досліджено Н. І. Дорошем у книзі “Аудит: теорія і практика” та І. К. Дрозд у статті “Професійна етика внутрішнього аудитора державних фінансів”.

Зокрема, Н. І. Дорош зазначає, що “однією з головних рис професійного бухгалтера-аудитора має бути розуміння ним його відповідальності перед суспільством. Довіра суспільства, уряду, ділових кіл до змісту фінансових звітів та порад з проблем бізнесу, важливість зазначеного для економічного і суспільного аспектів життя накладають особливу відповідальність на аудиторів. Тому представники бухгалтерської професії – аудиторів – вважають за необхідне розробку відповідних етичних норм і забезпечення їх обов’язкового дотримання”.

Кодекс етичної поведінки надає відповідні рекомендації, які чітко визначають критерії поведінки, характерні для цієї професії. У кодексах професійної етики, на відміну від теорії загальної етики, можна знайти рішення конкретних проблем. Крім того, ці кодекси вміщують і професійні вимоги. З погляду певної професії кодекс є декларацією жорстких норм по-

ведінки і сприяє виконанню цих норм. Без цього стала б неможливою професійна дисципліна<sup>1</sup>.

І. К. Дрозд досліджено підходи до змісту етичних стандартів професійної діяльності державних та незалежних аудиторів. Вивчаючи питання професійної етики внутрішнього аудитора, І. К. Дрозд зазначає, що суспільна довіра до якості професійних послуг зростає в тих випадках, коли існують високі стандарти поведінки і професійної діяльності. І, безперечно, у разі, коли їх дотримуються<sup>2</sup>.

Оскільки внутрішній аудит передбачає важливі завдання щодо вдосконалення системи управління, попередження фактів незаконного та неефективного використання державних ресурсів, запобігання виникненню помилок у діяльності відповідного органу державного сектора, тому і вимоги до професійної етики та кваліфікації внутрішнього аудитора є особливими.

Поведінка внутрішніх аудиторів у жодному разі не має стати приводом для нарікань за будь-яких обставин, тому що будь-які недоліки в їхній професійній діяльності чи в особистому житті можуть викликати сумніви щодо надійності та компетентності власне аудиту. Отже, при запровадженні професії внутрішнього аудитора одним із основних питань є встановлення вимог до його професійної етики та кваліфікації.

Про пильну увагу, яка приділяється питанням професійної етики аудиторів, свідчить міжнародний досвід. Так, у Сполучених Штатах Америки, у 1941 р. засновано Інститут внутрішніх аудиторів, діяльність якого як міжнародної професійної організації спрямована на впровадження та дотримання високих професійних та етичних стандартів, зокрема “Кодексу етики” внутрішніх аудиторів.

Інститут внутрішніх аудиторів у “Кодексі етики” визначає основні принципи професії, а також правила поведінки внутрішніх аудиторів. Зокрема, основними принципами, яких мають дотримуватися внутрішні аудитори, визначено: чесність, об’єктивність, конфіденційність та професійна компетентність.

Міжнародною організацією вищих органів контролю – INTOSAI у 1998 р. схвалено “Кодекс етики”, який призначається для фінансових контролерів та аудиторів державного сектора. Ключовими принципами професійної етики є сумлінність, незалежність, об’єктивність, конфіденційність і компетентність.

Директива 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 р. Європейського парламенту та Ради про обов’язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності визначає, що аудитори повинні дотримуватися найвищих етичних стандартів. Це означає, що до них мають застосовуватися вимоги професійної етики, що регулюють, як мінімум, їхні функції, що стосуються суспільних інтересів, сумлінність та об’єктивність, а також їхню професійну компетентність. Функція аудиторів у частині суспільних інтересів означає, що від якості ауди-

---

<sup>1</sup> Дорощ Н.І. Аудит: теорія і практика/ Н. І. Дорощ. – К.: Знання, 2006. – 495 с.

<sup>2</sup> Дрозд І. К. Професійна етика внутрішнього аудитора державних фінансів / І. К. Дрозд // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. – С. 41–44.

ту залежить діяльність багатьох людей та установ щодо впорядкованості функціонування ринків, ефективності фінансової звітності. Комісія може вжити заходів з впровадження мінімальних стандартів професійної етики<sup>3</sup>.

Слід зауважити, що “Кодекси етики” міжнародних організацій визначають лише загальні принципи професійної етики, тому кожна країна з огляду на мовні, культурні, правові та соціальні особливості має розробити власний Кодекс. Крім того, у такому “Кодексі етики” внутрішніх аудиторів державного сектора повинні визначатися деонтологічні принципи роботи.

Що стосується аудиторської діяльності, яка здійснюється відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність”, то згідно з рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 № 122, принципи професійної етики аудиторів регулюються “Кодексом етики” професійних бухгалтерів, прийнятим Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Зокрема, згідно з “Кодексом етики” Міжнародної федерації бухгалтерів, основними принципами професійної етики аудиторів є чесність, об’єктивність, професійна компетентність і ретельність, конфіденційність і професійна поведінка.

Крім того, постановою Правління Національного банку України від 12.02.2003 № 50 схвалено Кодекс професійної етики внутрішніх аудиторів банківських установ, який регламентує правила поведінки та принципи етики, яких має дотримуватися внутрішній аудитор банківської установи. Головним завданням цього Кодексу є встановлення моральних принципів етики та поведінки внутрішнього аудитора для забезпечення гарантії високої якості його роботи, ефективної діяльності банківської установи, а також підвищення організаційного статусу служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) банку.

Варто зазначити, що для України ухвалення та застосування “Кодексу етики” внутрішніх аудиторів, які здійснюватимуть діяльність в органах державного сектора, надасть впевненості в аудиторській роботі, а також підвищить довіру громадськості до діяльності уряду.

Загалом “Кодекс етики” декларує загальні принципи та правила поведінки внутрішніх аудиторів з метою встановлення та дотримання етичних стандартів професії внутрішнього аудитора.

При розробленні національного “Кодексу етики” доцільно враховувати загальні професійні принципи внутрішніх аудиторів державного сектора: сумлінність, об’єктивність, неупередженість, конфіденційність та професійну компетентність, а також недопущення у своїй діяльності конфлікту інтересів.

Сумлінність внутрішніх аудиторів передбачає відповідальне і точне виконання завдань, що забезпечить довіру з боку громадськості до їхньої діяльності, а також дотримання певних правил поведінки. Зокрема, внутрішні аудитори:

- мають виконувати свою роботу з чесністю, старанністю та відповідальністю;

---

<sup>3</sup> Про обов’язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності : директива Європейського парламенту та Ради № 2006/43/ЄС від 17.05.2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

- повинні поважати та дотримуватися норм чинного законодавства;
- не мають бути причетними до дій, що дискредитують професію внутрішнього аудитора.

*Об'єктивність та неупередженість.* Внутрішні аудитори демонструють високий рівень професійної об'єктивності у процесі збору, оцінки та передачі інформації про діяльність, що вивчається, а також збалансовано оцінюють відповідні обставини та не перебувають під впливом власних інтересів чи взагалі будь-кого при формулюванні своїх суджень. Зокрема, внутрішні аудитори повинні:

- бути незалежними та об'єктивними при розгляді питань та проблем, над якими вони працюють;
- давати відсіч впливу власного чи зовнішнього інтересів або тиску (тобто упередженням у судженнях про осіб, установи, проекти чи програми, приватні чи фінансові зв'язки, що можуть викликати конфлікт інтересів);
- користуватися інформацією, поданою установою, аудит якої проводиться, або іншими сторонами та неупереджено її враховувати, проте власний висновок внутрішнього аудитора не має зазнавати впливу такої інформації;
- надавати чіткі та об'єктивні аудиторські висновки та звіти (тобто висновки повинні базуватися виключно на доказах, отриманих та зібраних із дотриманням стандартів внутрішнього аудиту).

*Конфіденційність.* Внутрішні аудитори поважають право власності на інформацію, яку вони отримують і не розкривають її, якщо тільки їх не зобов'язує так вчинити закон.

Внутрішні аудитори:

- повинні бути виваженими у використанні та захисті інформації, отриманої в ході виконання своїх обов'язків;
- не мають використовувати інформацію в особистих цілях;
- не повинні ні в усній, ні у письмовій формі надавати третім особам відомості, отримані під час аудиту, за виключенням випадків, передбачених законодавством.

*Професійна компетентність.* Внутрішні аудитори застосовують набуті знання, навички та досвід, необхідні для проведення внутрішнього аудиту. Зокрема, внутрішні аудитори:

- не повинні займатися діяльністю, яка виходить за межі їхньої компетенції;
- мають здійснювати внутрішній аудит відповідно зі стандартами внутрішнього аудиту;
- повинні постійно підтримувати на належному рівні та вдосконалювати свої професійні знання й вміння, а також підвищувати ефективність та якість роботи.

*Недопущення конфлікту інтересів.* Якщо внутрішнім аудиторам дозволяється консульгувати чи надавати послуги установі, не пов'язані з проведенням аудиту, вони повинні переконатися, що ці послуги не призведуть до конфлікту інтересів, тобто, чи не включають вони управлінської відпові-

дальності або повноважень, які чітко належать до сфери виключної компетенції відповідальних посадових осіб установи, аудит якої проводиться. Завданнями внутрішніх аудиторів є:

- захист своєї незалежності та уникнення будь-якого можливого конфлікту інтересів, відмовляючись від подарунків чи знаків подяк, які можуть вплинути або бути сприйняті як такі, що впливають на їхню незалежність та чесність;
- уникнення будь-яких відносин з керівниками та персоналом організації, аудит якої проводиться, та інших сторін, які можуть скомпрометувати чи вплинути на здатність аудиторів діяти та виглядати у своїй діяльності незалежно;
- невикористання свого службового стану для досягнення особистих інтересів та уникнення відносин, які включають ризик корупції чи можуть спричинити сумніви щодо їх об'єктивності та незалежності.

Слід наголосити, що кожний внутрішній аудитор має бути ознайомлений із “Кодексом етики”, дотримуватись його вимог при здійсненні діяльності з внутрішнього аудиту та у суспільному житті і нести відповідальність за його порушення.

Відповідальність за недотримання “Кодексу етики” внутрішнім аудитором доцільно визначити на законодавчому рівні, зокрема в проекті Закону “Про державний внутрішній фінансовий контроль”, розробка якого передбачена Планом заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.

Крім того, кожний внутрішній аудитор має дотримуватися професійної етики та правил поведінки, він також повинен відповідати певним кваліфікаційним вимогам. Як свідчить міжнародний досвід, кожна країна, яка запровадила внутрішній аудит у державному секторі, має відповідні програми навчання, атестації, а також кваліфікаційні вимоги до внутрішніх аудиторів.

Загальні вимоги до кваліфікації внутрішніх аудиторів, що їх мають такі країни, як Македонія, Хорватія, Словенія, Болгарія та Румунія – це вища освіта у галузі економіки чи права, досвід роботи від одного до трьох років у сфері внутрішнього чи зовнішнього аудиту, бухгалтерського обліку чи управління фінансами.

Також внутрішні аудитори державного сектора мають пройти державну атестацію.

Крім того, внутрішні аудитори повинні постійно вдосконалювати свої уміння та знання, тобто дотримуватися вимог безперервної освіти. Це можуть бути або навчальні курси з внутрішнього аудиту, або семінари з відповідними практичними програмами, результатом яких є підсумковий іспит.

Щодо України, то з урахуванням норм національного законодавства можна визначити такі загальні кваліфікаційні вимоги до внутрішніх аудиторів. А саме, внутрішніми аудиторами можуть бути громадяни України, які спроможні за особистими, діловими і моральними якостями, освітнім і професійним рівнем виконувати відповідні службові обов'язки та які мають:

- вищу освіту (економічну або юридичну);

- досвід професійної діяльності у сфері внутрішнього аудиту, бухгалтерського обліку, права, управління фінансами не менше двох років;
- успішно склали іспит для внутрішніх аудиторів у державному секторі і мають відповідну атестацію.

Оскільки в нашій державі професія внутрішнього аудитора в органах державного сектора ще не запроваджена, проблемним питанням є досвід роботи у цій сфері. На початковому етапі запровадження цієї професії корисними можуть стати навчальні програми, які включатимуть отримання практичного досвіду чи стажування терміном до двох років.

До керівників підрозділів внутрішніх аудиторів доцільно встановити, крім зазначених, такі додаткові кваліфікаційні вимоги:

- досвід професійної діяльності у сфері внутрішнього аудиту не менше трьох років;
- на початковому етапі запровадження професії внутрішнього аудитора – державна атестація та підтвердження професійних знань конкурсною комісією з відбору претендентів на посаду керівника внутрішнього аудиту органу державного сектора, а в перспективі – наявність посвідчення дипломованого внутрішнього аудитора (наприклад, за програмами Інституту внутрішніх аудиторів (ІА) чи програми внутрішнього контролю державного сектора Інституту державного фінансування і бухгалтерської справи (СІРФА)).

З урахуванням національного законодавства доцільно встановити обмеження щодо призначення на посаду внутрішнього аудитора в органі державного сектора. Зокрема, внутрішніми аудиторами не можуть бути особи, які:

- визнані у встановленому порядку недієздатними;
- мають судимість, що є несумісним з обійманням посади;
- у разі прийняття на посаду внутрішнього аудитора будуть безпосередньо підпорядковані особам, які є їх близькими родичами;
- в інших випадках, встановлених законами України.

Запровадження професії внутрішнього аудитора в державному секторі передбачає виконання таких умов:

- складання правил професійної етики та поведінки, які відповідно до міжнародного досвіду називають “Кодексом етики”;
- розроблення певних кваліфікаційних вимог до нової професії та відповідних навчальних програм з підготовки та перепідготовки внутрішніх аудиторів;
- встановлення норм, що передбачатимуть покарання тих, хто не дотримуватиметься професійних вимог.

При цьому розробка відповідного правового поля для цієї професії має ґрунтуватися на досвіді країн, що пройшли етап впровадження внутрішнього аудиту в державному секторі, з дотриманням міжнародних стандартів та національного законодавства.

### **Література**

1. Інститут внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.iaa-ru.ru/international\\_professional\\_standards/](http://www.iaa-ru.ru/international_professional_standards/).

2. Кодекс етики INTOSAI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.as-rada.gov.ua](http://www.as-rada.gov.ua).
3. Про схвалення Кодексу професійної етики внутрішніх аудиторів банківських установ та Змін до Методичних вказівок щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в комерційних банках України: постанова Правління Національного банку України від 12.02.2003 № 50.
4. Про затвердження Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні: рішення Аудиторської палати України від 21.09.2007 № 182/3 / Аудиторська палата України // Аудитор України. – 2007. – № 18. – С. 18.
5. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р /Кабінет Міністрів України// Офіційний вісник України. – 2007. – № 22 (17.06.2005). – ст. 1224.
6. Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2015 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р / Кабінет Міністрів України // Офіційний вісник України. – 2008. – № 82 (07.11.2008). – ст. 2767.