

Половинчак Л.А.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту і оподаткування
Херсонського національного технічного університету

ОСОБЛИВОСТІ ЕТИЧНИХ НОРМ І ПРИНЦИПІВ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНИХ АУДИТОРІВ

У статті розглянуто проблему формування вимог до професійних якостей та особистісних характеристик державних аудиторів з урахуванням етичних норм і принципів діяльності аудиторів. Систематизована сукупність професійних та психологічних якостей державних аудиторів може бути використана в процесі складання посадових інструкцій державних аудиторів, розроблення професійних вимог і соціально-психологічних засад відповідності державного аудитора займаній посаді.

Ключові слова: державний аудит, державний аудитор, професійні якості, етичні норми, принципи діяльності.

В статье рассмотрена проблема формирования требований к профессиональным качествам и личностным характеристикам государственных аудиторов с учетом этических норм и принципов деятельности аудиторов. Систематизированная совокупность профессиональных и психологических качеств государственных аудиторов может быть использована в процессе составления должностных инструкций государственных аудиторов, разработки профессиональных и социально-психологических основ соответствия государственного аудитора занимаемой должности.

Ключевые слова: государственный аудит, государственный аудитор, профессиональные качества, этические нормы, принципы деятельности.

The article deals with the problem of the formation of requirements for professional qualities and personal characteristics of state auditors, taking into account the ethical norms and principles of auditors' activity. A systematic set of professional and psychological qualities of public auditors can be used in the process of compiling job descriptions of state auditors, developing professional requirements and socio-psychological grounds for the public auditor's adequacy for the job.

Keywords: state audit, state auditor, professional qualities, ethical norms, principles of activity.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Державний аудит – специфічна сфера діяльності, основним завданням якої є здійснення незалежного об'єктивного публічного контролю діяльності суб'єктів державного сектору. Державний аудитор працює на стику різних галузей знань: менеджменту, обліку фінансового аналізу, юриспруденції, сучасних інформаційних технологій у сфері економіки. Діяльність державних аудиторів є інтелектуальною, відповідальною та високопрофесійною. До таких фахівців висуваються особливі вимоги в частині професійної поведінки і психологічних характеристик.

Формалізація правил поведінки аудиторів пояснюється тим, що ця професія є суспільно значущою. Питанням дотримання аудиторами етичних принципів у своїй діяльності нині приділяється велика увага.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. У сучасному науковому середовищі теоретичні аспекти державного аудиту як складової частини державного фінансового контролю досліджуються досить широко, зокрема у працях таких науковців, як Л.В. Дікань, Ю.А. Лядова, М.О. Никонович, С.В. Степашина В.П. Хомутенко, Д. Шевчук та ін. Проте, незважаючи на значні наукові розробки, науковцями приділяється недостатньо уваги питанням професійних та якісних характеристик осіб державних аудиторів. Слід відзначити, що питання принципів та етичних норм поведінки державних аудиторів висвітлюються однобічно, переважна більшість науковців погоджується з нормами вітчизняного чи міжнародного законодавства або взагалі не досліджує практичні аспекти діяльності державних аудиторів.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Головна мета статті – систематизувати професійні й психологічні якості державних аудиторів з урахуванням етичних норм і принципів діяльності державних аудиторів.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У міжнародній практиці питання якості кадрового потенціалу контролюючих органів, уповноважених здійснювати державний фінансовий аудит, зокрема професійності та компетентності державних аудиторів, дотримання ними етичних норм, принципів і встановлених стандартів під час виконання своїх функціональних обов'язків, є об'єктом особливої уваги. Оскільки діяльність державного аудитора передбачає виконання важливих завдань щодо контролю над законним та ефективним використанням державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю, то вимоги до їхньої професійної поведінки є особливими.

На діяльність державного аудитора впливають як об'єктивні, так і суб'єктивні чинники. Об'єктивні чинники – це суспільні відносини, морально-психологічний клімат, а також рівень розвитку суспільства у цілому. Суб'єктивні чин-

ники – це, перш за все, зміст, вкладений аудитором у професійну діяльність, у його вчинки й дії, а також знання про засоби, способи, умови досягнення поставлених цілей. Адекватне ставлення передбачає не тільки точність сприйняття і розуміння аудиту, а й вірний емоційний настрій, ставлення до суспільства і самого себе [6].

Для професії державного аудитора характерно те, що його професійні якості тісно переплітаються з особистісними психологічними якостями. Сукупність професійних та психологічних якостей державних аудиторів представлено на рис. 1.

Зміст професійної компетентності державних аудиторів включає:

- певні теоретичні та науково-практичні знання у сфері законодавства, економіки, соціальних закономірностей, психології та інших галузей;
- потенціал особистих якостей, що дає змогу успішно виконувати свої службові обов'язки і функції;
- певний набір професійних навичок.

Одна з найважливіших професійних якостей, яка повинна бути притаманна державному аудитору, – відповідальність. Відповідальність державного аудитора полягає у готовності відповідати за свої дії й обґрунтовувати свої висновки щодо здійснюваних аудиторських заходів.



Рис. 1. Сукупність професійних та психологічних якостей державних аудиторів

Серед найважливіших вимог до професійних якостей державного аудитора можна назвати доброзичливість, лояльність, неупередженість та дотримання вимог конфіденційності.

Ключові психологічні характеристики особистості державного аудитора – чесність і порядність.

Державний аудитор – службовець державної структури. Відповідно, психологічні характеристики його особистості можуть бути описані з опорою на психологічний портрет державного службовця. Державний аудитор у прагненні до самореалізації націлений на практичне застосування своїх особистих і професійних якостей.

Ураховуючи специфіку професійної діяльності державних аудиторів, фахівці у цій галузі повинні володіти стійкістю в настрої, бути несприйнятливими до тиску системи, мати здатність адекватно реагувати на конфліктні ситуації і зі свого боку не проявляти конфліктності. Психологічні особливості особистості державного аудитора повинні забезпечувати йому здатність уживати заходів щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів, попередження корупції.

Вимоги, які висуваються до державних аудиторів:

- певна компетентність на підставі особливих знань, необхідних державним аудиторам для здійснення професійної діяльності;
- вміння і навички у сфері аудиторської діяльності в державному секторі;
- аналітичні здібності.

Ключові психологічні властивості державного аудитора, які сприятимуть розвитку його професійних навичок:

- стриманість;
- урівноваженість;
- чесність і порядність;
- об'єктивність.

Для регулювання етичних норм і принципів діяльності державних аудиторів, а також визначення цінностей, якими вони повинні керуватися та дотримуватися у повсякденній професійній роботі, Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) розробила і затвердила стандарт ISSAI 30 «Кодекс етики» [4]. Відповідно до положень Кодексу етики, державні аудитори у своїй діяльності повинні дотримуватися етичних принципів чесності, незалежності й об'єктивності, конфіденційності та компетентності.

Дотримання принципу чесності є одним із фундаментальних принципів Кодексу етики. Ознаками чесності є правильність і справедливість поведінки та діяльності державних аудиторів під час виконання своїх обов'язків. Окрім того, дотримання принципу чесності державними аудиторами має велике значення для забезпечення високого рівня суспільної довіри до якості результатів діяльності органу, вповноваженого здійснювати державний фінансовий аудит. Поведінка державних аудиторів у процесі професійної діяльності та у відносинах із підконтрольними суб'єктами має бути вищою за підозри і звинувачення.

Державні аудитори мають поводитися так, щоб жодним чином не применшувати своєї незалежності та об'єктивності, а лише підвищувати їх. Зокрема, державні аудитори, здійснюючи державний фінансовий аудит, повинні бути об'єктивними, а також незалежними від підконтрольних суб'єктів та інших зацікавлених груп.

У всіх питаннях, що належать до професійної аудиторської діяльності, свої або чужі інтереси не мають завдавати шкоди незалежності державних аудиторів. Наприклад, незалежність аудиторів можуть вплинути зовнішній тиск, упереджена думка аудитора щодо осіб, яких перевіряють, організацій, проектів або програм, особисті або фінансові відносини, що можуть стати причиною конфлікту лояльності або інтересів. Державні аудитори зобов'язані уникати в процесі професійної діяльності, зокрема під час організації та здійснення державного фінансового аудиту, залучення до будь-яких справ, у яких вони можуть бути особисто зацікавлені. Крім того, для державних аудиторів неприпустимо використовувати офіційний статус в особистих цілях, їм слід уникати стосунків, що тягнуть за собою ризик корупції або викликають сумніви в їх об'єктивності чи незалежності.

Аксіоматичним є те, що державні аудитори повинні бути об'єктивними і неупередженими у професійній діяльності, особливо в підготовці звітів. Зокрема, аудиторські звіти слід ґрунтувати виключно на даних, отриманих у процесі державного фінансового аудиту, та складати їх відповідно до прийнятих порядків (стандартів).

Окрім того, у процесі діяльності державні аудитори повинні дотримуватися політичного нейтралітету. Це особливо актуально у зв'язку з тим, що державні аудитори, виконуючи професійні обов'язки, тісно співпрацюють з орга-

нами законодавчої, виконавчої влади, іншими державними органами та органами місцевого самоврядування.

Державним аудиторам заборонено розголошувати відомості й дані, отримані під час проведення державних фінансових аудитів та виконання службових обов'язків, третім особам усно чи у письмовій формі, за винятком випадків, передбачених відповідними стандартами або нормативно-правовими актами. Тобто державні аудитори не мають використовувати інформацію, отриману під час виконання обов'язків, для особистої вигоди або на користь інших. Так само не можна розголошувати інформацію, яка забезпечить несправедливу або необґрунтовану перевагу іншим особам чи організаціям, а також не користуватися цією інформацією для заподіяння шкоди іншим особам.

Державні аудитори зобов'язані під час виконання службових обов'язків поводитися професійно, грамотно, неупереджено та дотримуватися основних постулатів і загальноприйнятих норм законодавства, постійно розвиватися у професійному плані та вдосконалювати свої знання, а також добре розуміти конституційні, правові та організаційні принципи, що регламентують діяльність органу, вповноваженого здійснювати державний фінансовий аудит.

У міжнародній практиці Кодекс етики – один із фундаментальних стандартів, яким керуються вищі органи фінансового аудиту всіх країн – членів INTOSAI у процесі своєї діяльності. Посилання на необхідність дотримання органом, уповноваженим здійснювати державний фінансовий аудит, Кодексу етики є в усіх прийнятих INTOSAI стандартах державного фінансового аудиту.

В Україні моральні засади діяльності державних службовців, зокрема принципи етики державної служби, регулюються Правилами етичної поведінки державних службовців, затвердженими Постановою Кабінету Міністрів України від 11.02.2016 № 65 [5]. Відповідно до зазначеного нормативного акта, державні службовці у своїй діяльності керуються принципами етики державної служби, що ґрунтуються на положеннях Конституції України, законодавства про державну службу та запобігання корупції: служіння державі й суспільству, гідної поведінки, добросовісності, лояльності, політичної нейтральності, прозорості, підзвітності, сумлінності.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Сьогодні в міжнародній та вітчизняній практиці надзвичайно актуальним є питання професійної етики та поведінки державних аудиторів, а також забезпечення їх обов'язкового дотримання. Поведінка державних аудиторів має бути завжди і за будь-яких обставин бездоганною і професійною. Неправильна професійна або особиста поведінка кидає тінь на чесність аудиторів, зокрема на контролюючий орган, який вони представляють, на якість і законність аудиторської діяльності, а також викликає сумнів у надійності та компетентності самого контролюючого органу. Для того щоб контролюючий орган мав репутацію надійного і вагомому органу, викликав довіру, державні аудитори повинні дотримуватися етичних вимог, виражених у таких ключових поняттях, як «чесність», «незалежність», «об'єктивність», «конфіденційність» та «компетентність».

Наведена у статті систематизація професійних і психологічних якостей державних аудиторів з урахуванням етичних норм та принципів діяльності державних аудиторів може бути використана в процесі складання посадових інструкцій державних аудиторів, розроблення професійних вимог і соціально-психологічних засад відповідності державного аудитора займаній посаді.

Бібліографічний список:

1. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-XII / № 2265-VIII (зі змінами станом на 27.01.2018). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
2. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T172258.html.
3. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
4. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TESIS «Аудит державних фінансів». К.: Рахункова палата України 2002. 48 с.
5. Правила етичної поведінки державних службовців, затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 11.02.2016 № 65. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP160065.html.

6. Ибраева А.С. Профессиональные и психологические характеристики государственных аудиторов. Концепт. Киров, 2016. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=26303171>.
7. Лядова Ю.О. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю. Економіка: реалії часу. 2015. № 4(20). С. 27–32.
8. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики: монографія. К.: УБС НБУ, 2013. 431 с.
9. Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Державний аудит як форма фінансового контролю: сутність та інституційні особливості. Вісник соціально-економічних досліджень. 2011. № 2(42). С. 124–130.
3. Cabinet of Ministers of Ukraine (2007), «Stratehiia modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori na 2007–2015 r.», available at: [http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF)
4. Rakhunkova palata Ukrainy (2002), «Standarty z audytu INTOSAI», Proekt TESIS «Audyт derzhavnykh finansiv», p.48.
5. Cabinet of Ministers of Ukraine (2016), “Pravyla etychnoi povedinky derzhavnykh sluzhbovtsiv”, available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP160065.html
6. Ibraieva A.S. (2016), «Professional and psychological characteristics of state auditors», available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=26303171>
7. Liadova, Yu.O. (2015), «Classification of state audit as a component of state financial control», Naukovyi zhurnal, Ekonomika: realii chasu. no. 4 (20), pp. 27-32.
8. Shevchuk O.A. (2013), Derzhavnyi finansovyi kontrol: pytannia teorii ta praktyky [State financial control: issues of theory and practice], UBS NBU, Kyiv, Ukraine.
9. Khomutenko V.P., Khomutenko A.V. (2011), «State Audit as a Form of Financial Control: Essence and Institutional Peculiarities», Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen. no. 2 (42), pp. 124-130.

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2018), The Law of Ukraine «Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine «Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist», available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T172258.html

Polovynchak L.A.

Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Accounting, Audit and Taxation,
Kherson National Technical University

FEATURES OF ETHICAL NORMS AND PRINCIPLES OF ACTIVITIES OF STATE AUDITORS

Since the activities of the state auditor are important tasks for controlling the lawful and effective use of state or communal funds and property, other assets of the government, the correctness of accounting, the reliability of financial reporting, the functioning of the internal control system, the requirements for their professional behaviour are special.

Both the objective and the subjective factors influence the activity of the state auditor. For the profession of the public auditor, it is characteristic that his professional qualities are closely intertwined with personal psychological qualities.

Today, the issues of professional ethics and conduct of state auditors, as well as ensuring their mandatory observance, are extremely relevant in international and domestic practice. Indeed, operating on the results of the study, the conduct of state auditors should always and in all circumstances be impeccable and professional. Incorrect professional or personal behaviour throws a shadow over the integrity of the auditors, in particular, the controlling organs they represent, on the quality and legality of the audit activity, and also raises doubts about the reliability and competence of the controlling body itself. Therefore, in order for the supervisory authority to have a reputation as a reliable and powerful body, it has become

credible, public auditors must adhere to the ethical requirements expressed in key terms: honesty, independence and objectivity, confidentiality and competence.

The systematization of professional and psychological qualities of state auditors in the article, taking into account ethical norms and principles of activity of state auditors, can be used in the process of compiling official instructions of state auditors, elaboration of professional requirements and socio-psychological grounds for the compliance of the state auditor of a position.