

# ISSAI 130

## Кодекс етики

Стандарти INTOSAI видані Міжнародною організацією вищих органів аудиту (INTOSAI) у складі Системи професійних документів INTOSAI.

Додаткову інформацію подано на сайті [www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI



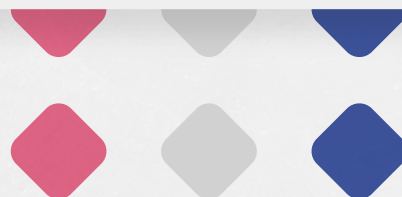
INTOSAI



#### INTOSAI, 2019

- 1) Раніше був відомий як ISSAI 30.
- 2) Першу редакцію прийнято у 1998 році.
- 3) Поточну редакцію схвалено у 2016 році.
- 4) У зв'язку з формуванням Концептуальної основи стандартів INTOSAI (IFPP) у 2019 році змінено номер на ISSAI 130 та внесено редакційні зміни.

ISSAI 130 опубліковано всіма офіційними мовами INTOSAI: арабською, англійською, французькою, німецькою та іспанською.



## ВСТУП

Етична поведінка має вирішальне значення для здобуття вищими органами аудиту (ВОА) репутації та довіри, яку вони мають викликати у своїх заінтересованих сторін. Кодекс етики формує для ВОА та їхнього персоналу набір цінностей і принципів, на основі яких вони можуть вибудовувати свою поведінку. А оскільки середовище аудиту державного сектору часто відрізняється від відповідного середовища приватного сектору, міжнародна спільнота ВОА потребує власного кодексу етики, що є додатковим керівництвом з впровадження ВОА цих цінностей у повсякденну діяльність та в конкретних ситуаціях.

Перший Кодекс етики Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI) було прийнято XVI Конгресом INTOSAI у Монтевідео в 1998 році. У червні 2013 року на своєму засіданні у Стокгольмі Керівний комітет Комітету INTOSAI з професійних стандартів ухвалив рішення про проведення оцінки щодо необхідності перегляду Кодексу етики для забезпечення його доречності в сучасному середовищі аудиту державного сектору. Для цього всій спільноті INTOSAI було запропоновано подати свої пропозиції, взявши участь в онлайн-опитуванні. Як засвідчили результати, спільнота INTOSAI вважала, що перегляд Кодексу є необхідним для збільшення корисності стандарту для вищих органів аудиту і його доречності з огляду на сучасні виклики. У переважній більшості відповідей було зазначено, що Кодекс має містити положення для ВОА, більш детальне керівництво та приклади кращої практики.

Після проходження належної процедури, яка установлює принципи перегляду стандартів INTOSAI, включно з етапом обговорення, протягом якого всі члени INTOSAI, партнери та заінтересовані сторони мали змогу висловити свої думки та подати пропозиції щодо змін, Кодекс етики в оприлюдненій тут редакції одностайно затверджено XXII Конгресом INTOSAI, що відбувся в Абу-Дабі у грудні 2016 року.

Новий Кодекс етики INTOSAI був розроблений командою у складі представників ВОА Албанії, Чилі, Угорщини, Індонезії, Кувейту, Мексики,

Намібії, Нідерландів, Нової Зеландії, Польщі (керівник команди), Португалії, Південноафриканської Республіки, Великої Британії, Сполучених Штатів Америки й Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA). Як керівник проєкту я хотів би щиро подякувати всім учасникам. Без їхнього внеску, замученості та самовідданості цей Кодекс ніколи не став би таким, яким він є зараз. Саме завдяки їхнім ідеям і повазі до потреб спільноти INTOSAI, висловленим шляхом опитування, та під час обговорення, ми сформуvalи новий підхід і нову структуру Кодексу.

Головна різниця між новою редакцією Кодексу та його редакцією 1998 року полягає в тому, що, крім розгляду з точки зору окремого працівника (як аудитора, так і неаудитора), в ньому передбачено розгляд з точки зору ВОА як організації, що має на меті визначити та наголосити на обов'язках ВОА в тому, що стосується етики. ВОА мають відігравати певну роль у формуванні етичної культури організації, щоб їхній персонал не залишався сам на сам з етичними дилемами — саме тому до Кодексу включено розділ «Загальні обов'язки вищих органів аудиту». У переглянутому документі забезпечене чітке розмежування між вимогами та керівництвом із застосування, причому це зроблено окремо для кожної основоположної етичної цінності. Ще одним нововведенням є структура документа: вимоги до етики подаються окремо для ВОА й окремо для їхнього персоналу.

Сподіваюся, що завдяки новому підходу Кодекс етики INTOSAI виявиться корисним і для ВОА як організацій, і для їхніх працівників, і разом вони зможуть краще реагувати на сучасні виклики в середовищі державного аудиту.

Яцек Єзерські (Jacek Jezierski)

Голова команди з перегляду ISSAI 30

Najwyższa Izba Kontroli – Вищий орган аудиту Польщі

# ЗМІСТ

<b>1. ПРЕАМБУЛА</b>	<b>6</b>
<b>2. ЗАГАЛЬНИЙ ПІДХІД ДО ЕТИЧНОЇ ПОВЕДІНКИ</b>	<b>8</b>
Основоположні етичні цінності	8
Ризики та заходи контролю	9
<b>3. ЗАГАЛЬНІ ОБОВ'ЯЗКИ ВИЩИХ ОРГАНІВ АУДИТУ</b>	<b>10</b>
Кодекс етики	11
Лідерство	12
Керівництво з етики	12
Управління етикою та її моніторинг	13
<b>4. ОСНОВОПОЛОЖНІ ЕТИЧНІ ЦІННОСТІ</b>	<b>15</b>
• Доброчесність	15
• Незалежність і об'єктивність	18
• Компетентність	25
• Професійна поведінка	28
• Конфіденційність і прозорість	30

- 1) До вищих органів аудиту (ВОА) висуваються високі вимоги, тож вони зобов'язані здобувати довіру заінтересованих сторін (громадян, законодавчих і виконавчих органів, об'єктів контролю та інших осіб). Отже, вони мають діяти як взірцеві організації й викликати почуття впевненості та довіри. Оскільки етична поведінка є ключовим компонентом у здобутті та збереженні необхідних довіри та репутації, Кодекс етики є передумовою для функціонування ВОА.
- 2) *ISSAI 130 «Кодекс етики»* (Кодекс) включає набір цінностей і принципів, які ВОА та їхній персонал мають брати за основу своєї поведінки. Крім того, беручи до уваги особливий характер середовища аудиту державного сектору (воно часто відрізняється від середовища аудиту приватного сектору), Кодекс є додатковим керівництвом з впровадження цих цінностей у повсякденну діяльність ВОА та в конкретних ситуаціях.
- 3) Кодекс призначений для всіх, хто працює у ВОА або від їхнього імені. Сюди входять керівник ВОА, члени ВОА в разі застосування колегіальних моделей, виконавчий управлінський персонал та всі особи, що безпосередньо є працівниками ВОА або залучаються ВОА на договірній основі для здійснення діяльності від їхнього імені. Кодекс застосовується і до тих, хто входить до структури управління ВОА. Усі ці особи, що надалі йменуються працівниками, повинні дотримуватись заявлених цінностей у своїй професійній діяльності та, залежно від ситуації, у своєму приватному житті.
- 4) На етичну поведінку працівників впливає також середовище, в якому вони працюють. З огляду на це Кодекс розглядає обов'язки ВОА з просування та захисту етики та етичних цінностей у кожному аспекті організації та її діяльності.

- 5) Кодекс містить загальний підхід до етичної поведінки, опис загальних обов'язків ВОА та п'ять основоположних цінностей, які визначають етичну поведінку.

Описи загальних обов'язків ВОА та цінностей включають:

- a) вимоги, яких повинні дотримуватись ВОА та їхній персонал;
  - b) керівництво з застосування, що має допомогти ВОА та їхньому персоналу виконувати вимоги, включно з поясненням вимог, базовими концепціями, пропонованими процедурами виконання вимог і прикладами кращої практики.
- 6) Жоден Кодекс не здатен охопити усі етичні обставини, що виникатимуть на практиці. З огляду на це Кодекс виписано на рівні принципів. ВОА та їхній персонал повинні застосовувати до обставин, з якими вони стикаються, своє професійне судження й дотримуватись відповідних вимог, викладених у цьому Кодексі.
- 7) Для врахування розмаїття культур, правових і суспільних систем (зокрема, конкретних правил, що застосовуються до ВОА судового характеру), кожному з ВОА рекомендується розробити або схвалити кодекс етики й відповідну систему етичного контролю для його реалізації. Цей Кодекс є підґрунтям для кодексу кожного ВОА, який має бути щонайменше настільки ж суворим, наскільки таким є Кодекс INTOSAI.

## ОСНОВОПОЛОЖНІ ЕТИЧНІ ЦІННОСТІ

- 8) У цілях цього Кодексу:
- a) етичні цінності — це концепції того, що є важливим, а отже, мають спрямовувати рішення ВОА та персоналу ВОА;
  - b) етичні принципи визначають, як ці цінності повинні реалізовуватися на практиці, а отже, в чому має полягати прийнятна поведінка.
- 9) Кодекс ґрунтується на п'яти основоположних цінностях. Ці цінності з відповідним коротким оглядом керівних принципів наведено нижче:
- a) добросовісність: діяти чесно, надійно, добросовісно та в суспільних інтересах;
  - b) незалежність та об'єктивність: бути вільним від обставин чи впливів, які компрометують професійне судження або можуть сприйматися як такі, що його компрометують, та діяти неупереджено та безсторонньо;
  - c) компетентність: здобувати та підтримувати знання й навички, що відповідають функціям, та діяти згідно з застосовними стандартами та з належною ретельністю;

- d) професійна поведінка: дотримуватись застосовних законів, підзаконних актів і норм та уникати будь-яких вчинків, що можуть дискредитувати ВОА;
- e) конфіденційність і прозорість: належним чином захищати інформацію, шукаючи баланс між цим захистом і потребою в прозорості та підзвітності.

## РИЗИКИ ТА ЗАХОДИ КОНТРОЛЮ

- 10) На ризики (які часто називають «загрозами» чи «вразливостями») недотримання зазначених вище цінностей може впливати чимало чинників. До них належать, зокрема, такі:
- a) політичний вплив і зовнішній тиск з боку об'єктів контролю чи інших сторін;
  - b) особисті інтереси;
  - c) неналежна упередженість, зумовлена попередніми судженнями ВОА чи персоналу ВОА;
  - d) захист інтересів об'єктів контролю чи інших сторін;
  - e) тривалі або тісні взаємини.

Ці ризики можуть бути реальними або потенційними.

- 11) Якщо ідентифіковано ризики, що ставлять під загрозу будь-яку з п'яти основоположних цінностей, проводиться оцінювання значущості таких загроз, а для зниження ризику неетичної поведінки до прийняттого рівня мають бути запроваджені відповідні заходи контролю (які часто називають «застережними заходами»). Ці заходи контролю можуть запроваджуватись законодавством, підзаконним актом або ВОА.

**12. ВИМОГИ**

- a) ВОА повинні схвалити та впровадити кодекс етики, що відповідає цьому стандарту, й оприлюднити його.
- b) ВОА мають підкреслювати важливість етики та заохочувати до формування в організації етичної культури.
- c) Керівництво ВОА повинно задавати тон згори своїми діями та своїм прикладом, діючи згідно з етичними цінностями.
- d) ВОА мають вимагати від усього персоналу завжди поводитися згідно з цінностями та принципами, зазначеними в кодексі етики, і надавати керівництво та підтримку у сприянні їх розумінню. ВОА повинні вимагати дотримання етичних вимог ВОА будь-якими особами, що залучаються ними на договірній основі для виконання роботи від їхнього імені.
- e) ВОА мають впровадити систему етичного контролю для ідентифікації та аналізу етичних ризиків, їх пом'якшення, підтримки етичної поведінки, реагування на будь-яке порушення етичних цінностей, включно з захистом осіб, що повідомляють про підозри в неправомірних діях.
- f) ВОА повинні запроваджувати процедури реагування на виявлені конфлікти між своїми етичними вимогами та стандартами професійних організацій, членами яких можуть бути працівники ВОА.

## КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ

- 13) Для просування та забезпечення етики в кожному аспекті організації та її діяльності ВОА впроваджують систему етичного контролю, до якої належать відповідні конкретні стратегії, політика та процедури, покликані спрямовувати етичну поведінку, управляти нею та контролювати її. Система етичного контролю може бути побудована як окремий комплекс заходів контролю або інтегрована до загальної системи внутрішнього контролю ВОА.
- 14) Основними складовими системи етичного контролю є кодекс етики, лідерство, тон, що задається згори, керівництво з етики та управління етикою й моніторинг етики.

## КОДЕКС ЕТИКИ

- 15) Кодекс етики чи кодекс поведінки визначає етичні цінності та принципи, а також спосіб, у який, згідно з очікуваннями ВОА, має поводитись їх персонал, спрямовуючи тим самим індивідуальну поведінку. Критично важливо, щоб кодекс ВОА підтримував середовище, сприятливе для поведінки, яка відповідає цінностям і принципам, окресленим у цьому стандарті. Це передбачає розуміння того, що дотримання кодексу ВОА означає додержання духу, а не лише букви кодексу.
- 16) Кожний ВОА визначає свій кодекс, політику та процедури відповідно до своєї культури, правової та суспільної систем. Рівень деталізації кодексу визначається контекстом та організаційною культурою. Кодекс етики ВОА може існувати в різноманітних формах чи форматах. При цьому слід враховувати таке: заяви щодо цінностей, які спрямовують поведінку; описи відповідної очікуваної поведінки; конкретні приклади етичних дилем і делікатних ситуацій; шляхи розв'язання етичного конфлікту; процедури викриття порушень і положення щодо реагування на неналежну поведінку.
- 17) Працівники з більшою ймовірністю дотримуватимуться кодексу, якщо його розроблено в інклюзивний і прозорий спосіб.

## ЛІДЕРСТВО

- 18) Розбудова етичної культури в організації починається з її керівництва. Керівники задають тон згори:
- a) ставлячи етику на чільне місце в явний спосіб;
  - b) підкріплюючи її пріоритетність чіткими, послідовними та регулярними повідомленнями;
  - c) реалізуючи стратегії, політику та процедури, що просувають етику;
  - d) подаючи приклад;
  - e) підтримуючи високі стандарти професіоналізму, підзвітності та прозорості в ухваленні рішень;
  - f) заохочуючи відкрите середовище взаємного навчання, в якому можна порушувати та обговорювати складні та чутливі питання;
  - g) створюючи середовище, в якому працівники відчують справедливість поводження з ними, що сприяє підтриманню добрих взаємин серед колег;
  - h) визнаючи належну етичну поведінку, реагуючи при цьому на неналежну поведінку;
  - i) забезпечуючи послідовне та справедливе застосування етики, політики та процедур.

## КЕРІВНИЦТВО З ЕТИКИ

- 19) Чітка комунікація потрібна для підвищення обізнаності працівників і розуміння ними кодексу етики. Така комунікація може передбачати навчання персоналу з питань просування цінностей ВОА та розв'язання етичних дилем шляхом проведення практичних семінарів і тренінгів, залучення керівництва та поширення інформації на етичну тематику та про кращу практику.

- 20) І хоча етична поведінка є насамперед обов'язком персоналу, ВОА можуть підтримувати персонал, покладаючи на консультантів з питань етики (які в деяких випадках діють як комітети з етики, координатори з доброчесності, відповідальні за етику або радники) обов'язки з надання рекомендацій з конкретних питань. Конфіденційність і визначений належний процес є критично важливими складовими результативного використання цієї допомоги.

## УПРАВЛІННЯ ЕТИКОЮ ТА ЇЇ МОНІТОРИНГ

- 21) Включення питань етики до повсякденного управління потрібне для зміцнення цінностей. Воно включає в себе визнання етики як критерію під час наймання працівників на роботу, атестації працівників та професійного розвитку. Це передбачає також визнання належної етичної поведінки та застосування застережних заходів до конкретних ризиків на зразок тих, що виникають унаслідок конфліктів інтересів чи проблем з конфіденційністю.
- 22) Моніторингові заходи контролю допомагають ВОА пом'якшувати етичні ризики. ВОА можуть застосовувати такі моніторингові заходи контролю:
- a) ведення реєстрів з відстеження інтересів, дарунків і знаків гостинності;
  - b) проведення самооцінювання, внутрішніх та зовнішніх оглядів, що можуть використовуватись регулярно як інструменти моніторингу для виявлення та аналізу вразливостей і надання рекомендацій щодо заходів з поліпшення управління у сфері етики та/або для забезпечення підзвітності. Під час оцінювання слід брати до уваги те, що чимало етичних вимог стосуються неформалізованих (психологічних) заходів контролю, для яких потрібно використовувати відповідні специфічні методи оцінювання. До інструментів, придатних для такого оцінювання, належать IntoSAINT<sup>1</sup>, керівництва з експертних оцінок, опитування, інтерв'ю та анкети для надання зворотного зв'язку;
  - c) затвердження та впровадження політики щодо етичних порушень і політики повідомлень про порушення за допомогою інформаторів (викривачів): до них належать процедури звітування про випадки неналежної поведінки, а також своєчасного й адекватного реагування, розслідування та застосування санкцій.

<sup>1</sup> IntoSAINT — спеціалізований інструмент самооцінювання, призначений для оцінювання членами INTOSAI вразливостей і заходів контролю, пов'язаних з доброчесністю.

- 23) Інформація, зібрана за результатами виконання вищезазначених процедур, може використовуватись для регулярного оцінювання, оновлення та вдосконалення політики з питань етики. ВОА можуть звітувати про ці оцінювання перед відповідними заінтересованими сторонами (наприклад, у складі свого річного звіту про діяльність).

# 4

## ОСНОВОПОЛОЖНІ ЕТИЧНІ ЦІННОСТІ

### ДОБРОЧЕСНІСТЬ

#### **24. Вимоги на рівні ВОА**

- a) ВОА повинні підкреслювати, демонструвати, підтримувати й просувати добродесність.
- b) ВОА мають забезпечувати сприятливе внутрішнє середовище для подання персоналом повідомлень про порушення етичних норм.
- c) ВОА повинні реагувати на порушення добродесності своєчасно та адекватно.

## **25. Вимоги на рівні персоналу ВОА**

- a) Керівництво ВОА повинне бути прикладом.
- b) Персонал ВОА повинен бути належним прикладом, діючи чесно, надійно, добросовісно та в суспільних інтересах. У своїй роботі має бути гідний довіри і дотримуватись політики та стандартів, установлених організацією.
- c) Персонал ВОА повинен стежити за тим, щоб виконувати обов'язки й використовувати наявні повноваження, інформацію та ресурси лише в суспільних інтересах, не використовувати своє становище для одержання привілеїв чи особистої вигоди для себе або третіх сторін.
- d) Персонал ВОА повинен знати про вразливості, пов'язані з доброчесністю, і способи їх пом'якшення, та діяти у відповідний спосіб.

### **КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ**

#### **КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ НА РІВНІ ВОА**

- 26) Для просування доброчесності ВОА впроваджують та підтримують систему етичного контролю, що являє собою добре збалансований комплекс заходів контролю. Розділ цього стандарту «Загальні обов'язки вищих органів аудиту» описує основні компоненти, актуальні для ВОА на організаційному рівні.

#### **КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ НА РІВНІ ПЕРСОНАЛУ ВОА**

- 27) Для підтримання довіри громадськості очікується, що персонал ВОА діятиме, не даючи приводів для нарікань, і не вестиме жодної неналежної діяльності.

#### **» ВРАЗЛИВОСТІ, ПОВ'ЯЗАНІ З ДОБРОЧЕСНІСТЮ**

- 28) На індивідуальному рівні працівники мають уважно ставитись до обставин, що можуть наражати їх на вразливості, пов'язані з доброчесністю, у зв'язку

з роботою у ВОА та в середовищі державного сектору, й уникати їх або розкривати інформацію про них. Ці обставини можуть бути пов'язані з:

- a) особистими, фінансовими чи іншими інтересами або взаєминами, що суперечать інтересам ВОА;
  - b) прийняттям дарунків або виплат;
  - c) зловживанням владою заради особистої вигоди;
  - d) замученістю до політичної діяльності, участю у групах впливу, лобіюванні тощо;
  - e) доступом до чутливої та/або конфіденційної інформації;
  - f) доступом до цінних ресурсів ВОА та їх використанням.
- 29) Обставини, пов'язані з приватним життям персоналу ВОА, теж можуть загрожувати їхній доброчесності: це, наприклад, фінансовий стан працівників чи їхні особисті стосунки

Обов'язки персоналу під кутом зору доброчесності ВОА

- 30) Персоналу потрібно ознайомитися з політикою, підзаконними актами та правилами ВОА з питань доброчесності; він відповідає за підтримку та дотримання їх вимог. Дотримання політики, підзаконних актів і правил ВОА — це не просто формальність, а й процес, що враховує мету цієї політики, цих підзаконних актів і правил.
- 31) Працівникам потрібно знати, з ким консультуватися з питань, пов'язаних з доброчесністю: наприклад, для одержання рекомендацій чи подання повідомлень про занепокоєння або підозри щодо порушення доброчесності.
- 32) Для забезпечення актуальності заходів контролю щодо доброчесності важливо, щоб керівництво та персонал ВОА регулярно брали участь у навчанні, нарадах і заходах, щоб просувати культуру доброчесності та дізнаватися про нові ризики та специфічні випадки.

- 33) Якщо персонал вважає, що у ВОА контроль за доброчесністю має слабкі місця, то доводить інформацію про них до уваги консультантів з етики або управлінського персоналу ВОА.

## НЕЗАЛЕЖНІСТЬ І ОБ'ЄКТИВНІСТЬ

### 34. Вимоги на рівні ВОА

- a) ВОА повинні бути незалежними у тому, що стосується статусу, мандату, звітування та самостійності управлінського персоналу. ВОА повинні мати повну свободу дій у виконанні своїх функцій. Ця незалежність має бути встановлена належною та результативною конституційною та нормативно-правовою базою. ВОА повинні ухвалити політику, що забезпечує їх незалежне та об'єктивне функціонування.
- b) ВОА мають створити основу, що забезпечує ідентифікацію значних загроз незалежності та об'єктивності й застосування заходів контролю для їх пом'якшення, а також надавати персоналу у зв'язку з цим відповідне керівництво та інструкції.
- c) ВОА повинні ухвалити політику, що забезпечує невстановлення аудиторським персоналом, особливо на вищому рівні, взаємин з об'єктами контролю, що можуть поставити під загрозу незалежність або об'єктивність.
- d) ВОА не мають надавати об'єктові контролю консультаційних або інших неаудиторських послуг, якщо такі послуги пов'язані з взяттям на себе обов'язків управлінського персоналу.

### 35. Вимоги на рівні персоналу ВОА

а) Персонал ВОА повинен бути вільний від дії чинників, що послаблюють його незалежність і об'єктивність — як реальну, так і потенційну — внаслідок політичної упередженості, участі в управлінні, власної оцінки, фінансового або іншого особистого інтересу, взаємин з іншими особами або неналежного впливу з боку інших осіб. З цією метою персонал ВОА повинен:

I. зберігати незалежність від політичного впливу та бути вільним від політичної упередженості;

II. не бути залученим до ухвалення рішень управлінським персоналом об'єкта контролю;

III. не проводити аудит власної роботи;

IV. уникати проведення аудиту суб'єктів, працівником яких він нещодавно був, без вжиття належних застережних заходів;

V. уникати обставин, за яких особисті інтереси можуть впливати на ухвалення рішень;

VI. уникати обставин, за яких взаємини з управлінським персоналом чи персоналом об'єкта контролю або інших суб'єктів можуть впливати на ухвалення рішень;

VII. відмовлятися від дарунків, виплат або привілейованого становища, що може послабити незалежність або об'єктивність.

б) Персонал ВОА повинен ідентифікувати можливі загрози та ситуації, в яких його незалежність або об'єктивність можуть бути послаблені.

в) Персонал ВОА повинен інформувати управлінський персонал про будь-які попередні взаємини та ситуації, що можуть загрожувати незалежності чи об'єктивності.

### КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ

36) Незалежність охоплює фактичну незалежність і зовнішні прояви незалежності. Фактична незалежність — це ситуація, в якій особи мають змогу здійснювати діяльність, не підпадаючи під вплив відносин, що можуть впливати на професійне судження та компрометувати його, що

дозволяє їм діяти добросовісно та проявляти об'єктивність і професійний скептицизм. Зовнішні прояви незалежності — це відсутність обставин, які спонукали б розсудливу та поінформовану третю сторону, якій відома доречна інформація, обґрунтовано сумніватися в добросовісності, об'єктивності або професійному скептицизмі аудитора (аудиторів), чи дійти висновку про те, що їх було поставлено під загрозу.

- 37) Об'єктивність — це психічне ставлення, завдяки якому люди мають змогу діяти в неупереджений і безсторонній спосіб, подаючи або оцінюючи питання на підставі фактів, а не власних почуттів та інтересів, не підпорядковуючи своїх суджень іншим.

### **КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ НА РІВНІ ВОА**

- 38) Основні принципи незалежності ВОА описано в документі INTOSAI-P 10 «Мексиканська декларація незалежності ВОА».
- 39) Важливою складовою системи етичного контролю, про яку згадано в розділі «Загальні обов'язки вищих органів аудиту» цього стандарту, є відповідальність ВОА за впровадження заходів контролю, пов'язаних з незалежністю та об'єктивністю, як-от:
- a) заяв про інтереси та конфлікти інтересів, що покликані допомогти ідентифікувати й пом'якшити загрози незалежності;
  - b) заходів, покликаних допомогти керівному персоналу контролювати та перевіряти роботу за професійними критеріями, розробленими так, щоб усунути зовнішні впливи, здатні впливати на незалежність або об'єктивність ВОА та їх персоналу;
  - c) положень щодо порядку дій у разі, коли ВОА зобов'язані надавати неаудиторські послуги об'єктові контролю, або стосовно сфер, що підлягають аудиту, на зразок публічних закупівель;
  - d) політики та процедур усунення загроз, як-от виключення особи з конфліктом інтересів зі складу контрольної групи чи перегляду всіх значущих суджень, зроблених такою особою під час перебування у складі групи;

- e) політики та процедур ідентифікації та розв'язання ситуацій, у яких представник аудиторського персоналу нещодавно був працівником об'єкта контролю чи проводив аудит того самого предмета аудиту від іншої організації;
  - f) політики періодичної ротації персоналу або вжиття еквівалентних заходів, якщо ротація неможлива;
  - g) сприяння формуванню середовища, в якому попередня робота, виконана ВОА, не впливає на об'єктивне професійне судження.
- 40) Відповідно до свого мандату ВОА можуть бути не в змозі відмовитись від проведення чи продовження аудиту. Якщо заходи контролю є нерезультативними для усунення чи зменшення рівня загрози для незалежності або об'єктивності до прийнятого рівня, керівництво ВОА може розглянути можливість звітування про загрозу.

## **КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ НА РІВНІ ПЕРСОНАЛУ ВОА**

- 41) Нижче описано поширені ситуації, в яких можуть виникати загрози незалежності та об'єктивності.
- 42) ВОА та персоналу слід знати, що значущість цих загроз потрібно оцінювати в кожному конкретному випадку. Рішення має ухвалюватися згідно з вимогами нормативно-правової бази ВОА з урахуванням конкретних обставин випадку, його можливих наслідків і з забезпеченням узгодженості з цінностями та принципами, що опинилися під загрозою.

### **» ПОЛІТИЧНА НЕЙТРАЛЬНІСТЬ**

- 43) Попри організаційні застережні заходи, запроваджені для мінімізації політичного впливу, керівництво та персонал ВОА відповідають за ідентифікацію ситуацій, у яких особисті політичні погляди можуть послабити їхню незалежність або об'єктивність, і в яких їхні політичні погляди чи їхня політична діяльність можуть наражати на небезпеку репутацію ВОА та довіру до його роботи.
- 44) Участь у політичній діяльності може впливати на здатність керівництва чи персоналу ВОА неупереджено виконувати свої професійні обов'язки. Навіть

якщо їм дозволено здійснювати таку діяльність чи брати участь у ній, вони мають знати, що ці ситуації можуть призводити до професійних конфліктів. Зовнішні прояви незалежності є так само важливими, як фактична незалежність: участь у публічній політичній діяльності, публічне висловлення політичних поглядів чи висунення своєї кандидатури на виборах на державну посаду може сприйматись заінтересованими сторонами як таке, що позначається на здатності ВОА формувати неупереджені судження.

## » УЧАСТЬ В УПРАВЛІННІ ОБ'ЄКТОМ КОНТРОЛЮ

- 45) До обов'язків з управління належать керівництво, спрямування та контролювання суб'єкта, в тому числі ухвалення рішень щодо залучення й використання людських, фінансових, матеріальних і нематеріальних ресурсів, та контроль за ними. Ці обов'язки мають зберігатися за управлінським персоналом об'єкта контролю. Нижче подано приклади обставин, пов'язаних з управлінням об'єктом контролю, що можуть послабляти незалежність чи об'єктивність персоналу ВОА:
- a) член контрольної групи, який є або нещодавно був керівником або представником вищого управлінського персоналу об'єкта контролю;
  - b) працівник ВОА, який є членом управлінського комітету або ради директорів об'єкта контролю з правом голосу, що ухвалює рішення з питань політики, які впливають на подальший напрямок і подальше функціонування програм об'єкта контролю, здійснює нагляд за працівниками об'єкта контролю, розробляє чи затверджує політику, схвалює правочини об'єкта контролю або утримує на відповідальному зберіганні активи об'єкта контролю;
  - c) працівник ВОА, який рекомендує конкретну особу на конкретну посаду, що має для об'єкта контролю ключовий характер, або в інший спосіб ранжирує кандидатів, яких добирає управлінський персонал, чи впливає на вибір;
  - d) працівник ВОА, який готує план коригуючих заходів об'єкта контролю з усунення недоліків, виявлених під час аудиту.

» **ЗДІЙСНЕННЯ АУДИТУ ВЛАСНОЇ РОБОТИ**

- 46) До пов'язаних з попередньою роботою працівників обставин, що можуть послабляти їхню незалежність чи об'єктивність, належать, зокрема, ті, в яких працівник:
- a) брав особисту участь у конкретній діяльності, що стає предметом аудиту;
  - b) нещодавно був працівником об'єкта контролю;
  - c) нещодавно проводив аудит того самого предмета аудиту, працюючи в іншій аудиторській організації.

» **ОСОБИСТІ ІНТЕРЕСИ**

- 47) До прикладів обставин, у яких особисті інтереси можуть послабляти незалежність чи об'єктивність, належать ситуації, коли працівник:
- a) розпочинає переговори щодо працевлаштування з об'єктом контролю або іншим суб'єктом, з яким ВОА мають договірні або інші відносини;
  - b) відповідає за завдання з аудиту чи думку, кінцевий результат яких може вплинути на фінансові або інші інтереси цієї особи;
  - c) веде зовнішню господарську або іншу неаудиторську діяльність з об'єктом контролю чи іншим суб'єктом, з яким ВОА мають договірні або інші відносини, кінцевий результат якої може вплинути на їхні фінансові або інші інтереси;
  - d) має прямий фінансовий інтерес в об'єкті контролю чи в іншому суб'єкті, з яким ВОА мають договірні або інші відносини.

» **ВЗАЄМИНИ З УПРАВЛІНСЬКИМ ПЕРСОНАЛОМ ЧИ ПЕРСОНАЛОМ ОБ'ЄКТА КОНТРОЛЮ АБО ІНШОГО СУБ'ЄКТА, З ЯКИМ ВОА МАЮТЬ ДОГОВІРНІ АБО ІНШІ ВІДНОСИНИ**

- 48) Тісні приватні чи професійні взаємини з об'єктом контролю або іншим суб'єктом, з яким ВОА мають договірні або інші відносини, чи взаємини, що можуть спричинити неналежний вплив з боку особи поза ВОА, можуть послабити незалежність чи об'єктивність персоналу. Це може статись, наприклад, коли працівник ВОА:
- a) підтримує тісні або тривалі особисті чи професійні зв'язки з керівниками або працівниками, що обіймають впливові посади в об'єкті контролю або іншому суб'єкті, з яким ВОА мають договірні або інші відносини;
  - b) має члена родини або друга, який є керівником чи працівником, що обіймає впливову посаду в об'єкті контролю чи іншому суб'єкті, з яким ВОА мають договірні або інші відносини;
  - c) приймає дарунки, виплати або привілейоване ставлення від керівників або працівників об'єкта контролю чи іншого суб'єктам, з яким ВОА має договірні або інші відносини.
- 49) Очікується, що персонал відвертатиме загрози незалежності чи об'єктивності або уникатиме їх. У разі будь-якої невизначеності навколо питання про незалежність чи об'єктивність або про шляхи їхнього розв'язання, й перед тим, як повідомити про них, персоналу ВОА рекомендується проконсультуватися з консультантом з етики або іншими відповідними сторонами, що допоможуть оцінити значущість загрози й визначити прийнятні засоби її пом'якшення.

## КОМПЕТЕНТНІСТЬ

### 50. Вимоги на рівні BOAR

а) BOA повинні ухвалити політику, що забезпечує виконання завдань, передбачених його мандатом, персоналом, який має відповідні знання й навички для їхнього успішного виконання, в тому числі:

I. запровадити політику найму працівників і політику роботи з людськими ресурсами на основі компетентності;

II. призначати команди з виконання робіт, які колективно мають необхідний для виконання кожного завдання досвід;

III. забезпечувати персонал належною підготовкою, підтримкою та наглядом;

IV. надавати інструменти для зміцнення знань і обміну інформацією, та заохочувати використання цих інструментів персоналом;

V. реагувати на виклики, зумовлені змінами в середовищі державного сектору

### 51. Вимоги на рівні персоналу BOA

а) Персонал BOA повинен виконувати свою роботу згідно з застосовними стандартами та з належною ретельністю.

б) Персонал BOA повинен діяти згідно з вимогами завдання, ретельно, сумлінно та своєчасно.

в) Персонал BOA повинен підтримувати та розвивати свої знання й навички, щоб бути в курсі розвитку свого професійного середовища для виконання своєї роботи в оптимальний спосіб.

## КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ

### КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ НА РІВНІ ВОА

52) Довіра заінтересованих сторін до суджень ВОА та достовірність цих суджень спираються на виконання роботи в компетентний спосіб. Отже, ВОА повинні зібрати відповідні компетенції, в яких є потреба, а також підтримувати безперервний професійний розвиток.

#### » ЗБИРАННЯ ВІДПОВІДНИХ КОМПЕТЕНЦІЙ

53) Для забезпечення виконання завдань компетентним персоналом, ефективного й результативного управління ресурсами та роботи персоналу над завданнями, для виконання яких працівники є компетентними, ВОА:

- a) ідентифікують відповідні знання та навички, що потрібні для виконання кожного типу завдань, передбачених їхнім мандатом; це може зумовлювати утворення багатoproфільних команд, що колективно мають необхідні знання й навички командної роботи;
- b) доручають персоналу спеціальні завдання відповідно до його ідентифікованих здібностей і згідно з його спроможностями.

54) Для деяких завдань — наприклад, аудитів ефективності та спеціальних розслідувань — можуть бути потрібні спеціалізовані прийоми, методи або навички з певних дисциплін, фахівців з яких у ВОА немає. У такому разі для надання знань чи виконання специфічних завдань можуть залучатись зовнішні експерти.

#### » БЕЗПЕРЕРВНИЙ ПРОФЕСІЙНИЙ РОЗВИТОК

55) Підтримання та розвиток професійної компетентності — це основний спосіб іти в ногу з технічним, професійним та діловим розвитком, реагувати на зміни в середовищі та зростання очікувань заінтересованих сторін. До сфер, у яких у ВОА може виникнути потреба у вкладанні часу

та ресурсів для їх підтримання в актуальному стані, належать інформаційні технології, а також еволюція концептуальних основ управління в державному секторі та бухгалтерського обліку.

- 56) Середовище безперервного навчання, що має підтримувати персонал у застосуванні та розвитку його компетентності, реалізується у формі:
- a) стратегій і програм початкового та безперервного навчання у ключових для діяльності ВОА сферах;
  - b) розроблення та оновлення посібників і письмових керівництв;
  - c) наставництва, нагляду та механізмів зворотного зв'язку;
  - d) планів особистого розвитку;
  - e) інструментів обміну знаннями на кшталт внутрішньої мережі (інтранету) та баз даних.

### **КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ НА РІВНІ ПЕРСОНАЛУ ВОА**

- 57) Виконуючи вимоги, персонал ВОА:
- a) розуміє функції та завдання, які потрібно виконувати;
  - b) знає застосовні технічні, професійні та етичні стандарти, яких слід дотримуватись;
  - c) здатен працювати в широкому колі контекстів і ситуацій залежно від вимог роботи чи завдання;
  - d) здобуває нові знання та спроможності, оновлюючи та вдосконалюючи навички в міру потреби.
- 58) У разі невідповідності чи недостатності досвіду персоналу ВОА для виконання конкретного завдання, персонал ВОА доводить це до відома своїх керівників чи відповідального управлінського персоналу.

## ПРОФЕСІЙНА ПОВЕДІНКА

### 59. Вимоги на рівні ВОА

- a) ВОА повинні знати стандарт професійної поведінки, якої очікують заінтересовані сторони, визначений законами, підзаконними актами та нормами суспільства, в якому він функціонує, і вести свою діяльність у відповідний спосіб та згідно зі своїм мандатом.
- b) ВОА мають допомагати персоналу дотримуватись зазначеного стандарту.

### 60. Вимоги на рівні персоналу ВОА

- a) Персонал ВОА повинен дотримуватись законів, підзаконних актів і норм суспільства, в якому вони працюють, а також керівництва щодо їхньої поведінки, виданого ВОА.
- b) Персонал ВОА не повинен вдаватись до вчинків, що можуть дискредитувати ВОА.
- c) Персонал ВОА повинен інформувати своє керівництво про будь-які конфлікти, що виникають між етичними вимогами ВОА та етичними вимогами їхньої професії.

## КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ

- 61) Поведінка, що відповідає цінностям професійної поведінки, передбачає поводження у спосіб, який спонукав би розсудливу та поінформовану третю сторону, якій відома доречна інформація, дійти висновку про те, що робота відповідає застосовним стандартам.

## **КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ НА РІВНІ ПЕРСОНАЛУ ВОА**

- 62) Для просування найвищого стандарту професійної поведінки та визначення видів діяльності, що не відповідають зазначеному стандарту, ВОА надають керівництво щодо очікуваної поведінки та впроваджують заходи контролю для моніторингу, виявлення та врегулювання невідповідностей. Основні політики та заходи контролю входять до складу системи етичного контролю, описаної в розділі «Загальні обов'язки вищих органів аудиту» цього Кодексу.
- 63) Керівництво ВОА просуває професійну поведінку, дотримуючись чинних політик і процедур, та подаючи приклад.

## **КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ НА РІВНІ ПЕРСОНАЛУ ВОА**

- 64) Персоналу потрібно знати політики та процедури ВОА, що стосуються професійної поведінки, застосовні професійні стандарти, а також закони, підзаконні акти та норми суспільства, до якого вони належать, що є обов'язковими для працівників як у робочому середовищі, так і поза ним.
- 65) У цьому контексті персоналові слід розуміти наслідки своїх дій для довіри до ВОА та враховувати, в який спосіб його поведінка — як у робочому середовищі, так і поза ним — може сприйматися колегами, членами родини та друзями, об'єктами контролю, засобами масової інформації та іншими особами. Хоча очікування стосовно того, що саме являє собою прийнятну професійну поведінку, можуть бути різними залежно від того, перебуває особа на робочому місці або поза ним, персоналу під час визначення способу дій слід враховувати очікування заінтересованих сторін, що відповідають мандату ВОА. Становище працівника у ВОА є важливою складовою такого врахування.
- 66) Очікування заінтересованих сторін можуть бути різними залежно від підзаконних актів і норм суспільства, до якого належить персонал ВОА. Утім,

спільні очікування включають вчинення дій відповідно до етичних цінностей, дотримання вимог чинних законів і підзаконних актів, відсутність зловживань своїм становищем, сумлінне та ретельне виконання своєї роботи та належне поведження під час взаємодії з іншими особами.

- 67) Персонал застосовує належну обачність і ретельність, щоб його дії або думки не компрометували й не дискредитували ВОО та його роботу, наприклад, під час використання соціальних мереж.
- 68) Якщо певний спосіб дій дозволений законом, але не відповідає стандарту професійної поведінки, персонал уникає такого способу дій.
- 69) Персоналу потрібно співпрацювати, обмінюючись відповідними знаннями та інформацією в межах організації.

## КОНФІДЕНЦІЙНІСТЬ І ПРОЗОРІСТЬ

### **70. Вимоги на рівні ВОО**

- a) ВОО повинні тримати баланс між конфіденційністю пов'язаної з аудитом та іншої інформації й потребою в прозорості та підзвітності.
- b) ВОО мають створити адекватну систему збереження конфіденційності відповідно до потреб, особливо в тому, що стосується чутливих даних.
- c) ВОО повинні забезпечити укладення відповідних угод про конфіденційність з усіма сторонами, залученими до виконання робіт для ВОО на договірній основі.

## 71. Вимоги на рівні персоналу ВОА

- a) Персонал ВОА повинен бути обізнаний з правовими зобов'язаннями та політикою й керівництвами ВОА з питань як конфіденційності, так і прозорості.
- b) Персонал ВОА не повинен розкривати жодної інформації, одержаної в результаті своєї роботи без належних і конкретних повноважень, крім як у разі, якщо він має юридичне або професійне право чи юридичний або професійний обов'язок робити це.
- c) Персонал ВОА не повинен використовувати конфіденційну інформацію заради особистої вигоди чи вигоди третіх сторін.
- d) Персонал ВОА повинен бути попереджений про можливість ненавмисного розкриття конфіденційної інформації третім сторонам
- e) Персонал ВОА повинен дотримуватись професійної конфіденційності під час трудових відносин та після їх припинення.

## КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ

### КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ НА РІВНІ ПЕРСОНАЛУ ВОА

- 72) ВОА слід запроваджувати політики, що забезпечують відповідне надання інформації або її захист, і застосування заходів контролю для усунення або зниження потенційних ризиків порушення конфіденційності до прийняттого рівня.
- 73) Ось приклади заходів контролю, що їх можуть використовувати ВОА:
  - a) запровадження політики комунікації з заінтересованими сторонами включно з засобами масової інформації;
  - b) регулярне наголошування на важливості дотримання конфіденційності;
  - c) одержання від персоналу відповідних заяв про дотримання правил конфіденційності;

- d) надання керівництва стосовно того, яку інформацію, які документи та матеріали слід розглядати як конфіденційні, і стосовно етапу роботи, на якому їх слід розглядати як конфіденційні, що може включати в себе систему класифікації та позначення конфіденційної інформації;
- e) консультування щодо застосування правил конфіденційності та юридичних вимог до умов розкриття інформації;
- f) надання керівництва та рекомендацій у ситуаціях, коли перед професійним обов'язком зберігати конфіденційність можуть мати пріоритет інші юридичні обов'язки, врегульовані національним законодавством, а також встановлення конкретних процедур звітування про такі випадки;
- g) створення безпечних умов для зберігання інформації в будь-якій формі (на папері, в електронній формі, у вигляді звукозапису тощо);
- h) належний розподіл прав доступу до архівів, ІТ-систем і приміщень;
- i) встановлення порядку утилізації пристроїв для зберігання даних на папері або в електронній формі.

## **КЕРІВНИЦТВО ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ НА РІВНІ ПЕРСОНАЛУ ВОА**

- 74) Персоналові слід належно захищати інформацію та не розкривати її третім особам, крім як у разі, якщо він має належне та конкретне повноваження, або якщо існує юридичне або професійне право чи юридичний або професійний обов'язок робити це.
- 75) Ось приклади заходів контролю/застережних заходів, які можуть застосовуватись на індивідуальному рівні:
  - a) у межах ВОА — використання професійного судження стосовно конфіденційності інформації; зокрема, слід пам'ятати про конфіденційність інформації під час обговорення пов'язаних з роботою питань з іншими працівниками;

- b) у разі сумнівів з приводу того, чи потрібно інформувати відповідні органи влади (чи сторони) про підозри в порушенні законів або підзаконних актів — розгляд можливості одержання юридичної консультації в межах ВOA для визначення відповідного способу дій за обставин, що склалися;
- c) у приватному житті — підтримання конфіденційності в межах родини, в суспільному або іншому середовищі, в тому числі в соціальних мережах;
- d) убезпечення електронних носіїв даних на зразок ноутбуків і портативних пристроїв для зберігання даних;
- e) збереження конфіденційності паролів.