

ГОЛОВАЧ

Володимир  
Володимирович

УДК 657.631:341

## ПРАВОВИЙ СТАТУС МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

## THE LEGAL STATUS OF INTERNATIONAL STANDARDS OF AUDIT

кандидат юридичних  
наук, директор  
аудиторської фірми  
"Аналітик"

*В статті розглянуто правовий статус міжнародних стандартів аудиту та юридичні підстави їх запровадження в Україні.*

*В статье рассмотрен правовой статус международных стандартов аудита и юридические основания их внедрения в Украине.*

*The legal status of international standards of audit and legal basis of its introduction in Ukraine are considered in this article.*

**Ключові слова:** аудит, міжнародні стандарти

**Ключевые слова:** аудит, международные стандарты

**Keywords:** audit, international standards

## ВСТУП

Міжнародні стандарти аудиту всебічно вивчаються в різних країнах світу. Значна увага вивченню міжнародних стандартів аудиту приділяється і в нашій державі.

Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 року № 122/2 міжнародні стандарти аудиту запроваджено в якості національних. Таке рішення прийнято без належного з'ясування юридичної природи міжнародних стандартів аудиту та рекомендацій Міжнародної федерації бухгалтерів щодо порядку запровадження міжнародних стандартів аудиту в конкретних країнах. Не узгоджується наведене вище рішення Аудиторської палати України і з вимогами Закону України "Про аудиторську діяльність" стосовно розробки національних стандартів аудиту на основі міжнародних.

Подаваючи більшість авторів підручників та навчальних посібників залишає осторонь питання правового статусу міжнародних стандартів аудиту. Хоча в передмові до міжнародних стандартів аудиту це питання має певне висвітлення. В той же час свого належного відображення передмова до міжнародних стандартів аудиту у виданнях аудиторської палати України не знайшла.

Викладені обставини призводять до необґрунтованого і хибного застосування в Україні міжнародних стандартів аудиту.

## МЕТА РОБОТИ

Визначити правовий статус міжнародних стандартів аудиту та шляхи їх запровадження в Україні.

## МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для досягнення поставленої мети використано структурно логічний аналіз щодо побудови плану та схеми дослідження. Застосовано історико-правовий та економічний аналіз для визначення правової природи міжнародних стандартів аудиту та повноважень Міжнародної федерації бухгалтерів.

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, нормативно-правові акти, ресурси Internet.

## РЕЗУЛЬТАТИ

Питання правового статусу міжнародних стандартів по різному розглядається в науковій літературі. Одні автори відносять їх до категорії "м'якого права" (soft law), а інші вважають міжнародні стандарти нормами "твердого права" (hard law) [1,2].

Зарахування тими чи іншими фахівцями міжнародних стандартів до категорії "м'якого" чи "твердого" права залежить в основному від того, в якій мірі зазначені стандарти мають обов'язковий характер для конкретних суб'єктів. Для одних суб'єктів вони є еталоном бажаної поведінки. Інші суб'єкти враховують міжнародні стандарти при формуванні власної системи правил. Деякі суб'єкти беруть на себе зобов'язання повністю дотримуватися в своїй діяльності міжнародних стандартів. В окремих випадках в міжнародних стандартах передбачається обов'язковий характер та дотримання незалежно від їх визнання певними суб'єктами.

Частіше всього джерелом міжнародних стандартів виступають норми договірної права у вигляді взаємних зобов'язань засновників та учасників міжнародної організації. В таких випадках обов'язок дотримуватися певних стандартів покладається

виключно на засновників та повноправних учасників конкретної міжнародної організації. Асоційовані члени таких організацій можуть частково дотримуватися стандартів цієї організації, а афілійовані члени виступати в ролі спостерігачів.

Правовий статус актів неурядових організацій в більшості випадків є похідним від правового статусу таких організацій, які в тій чи іншій формі здійснюють міждержавне співробітництво в певній сфері діяльності. Зокрема, Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants — IFAC) ставить за мету запровадження високоякісних професійних стандартів у сфері бухгалтерського обліку та аудиторської діяльності шляхом гармонізації національних стандартів в міжнародному масштабі. Згідно Конституції і Статуту Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) міжнародні стандарти аудиту (МСА) мають обов'язковий характер для повноправних членів цієї організації. Асоційованим членам дозволяється частково дотримуватися міжнародних стандартів, а афілійовані члени мають право бути спостерігачами. Більш детально права та обов'язки членів МФБ викладені в Положенні про обов'язки членів МФБ [3] та Програмі відповідності вимогам, що висуваються до організацій-членів МФБ [4].

З установчих та програмних документів МФБ вбачається, що за своїм правовим статусом цю організацію логічно віднести до категорії неурядових міжнародних організацій, оскільки вона об'єднує неурядові структури у вигляді національних організацій бухгалтерів і аудиторів. Правовий статус неурядових міжнародних організацій в загальних рисах визначено статтею 71 Статуту ООН [5] та більш конкретно в Рекомендаціях Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам стосовно правового статусу неурядових організацій в Європі № CM/Rec (2007)14 [6].

В названих Рекомендаціях міжнародна неурядова організація визначається як добровільна, самоврядна структура, що ставить за мету виконання некомерційних завдань її засновниками та членами. В цих Рекомендаціях визнається за можливе запровадження в законодавстві держави обов'язковості членства в неурядовій міжнародній організації для регулювання професійної діяльності.

При цьому звертається увага на те, що вимога про обов'язковість входження до професійного об'єднання в межах нормативного контролю за представниками цієї професії не буде викликати заперечень до того моменту, доки не буде обмежуватися право членів створювати свою власну організацію в доповнення тої, до якої зобов'язанні ввійти.

Наведені вище положення орієнтують на те, що навіть за умови обов'язкового входження до міжнародного професійного об'єднання нормативне регулювання професійної діяльності не повинно обмежувати право членів такої організації на створення іншої, подібної організації, з власним нормативним регулюванням. В даному випадку не усувається різноманітність організацій та особливостей нормативного регулювання їх діяльності на різних рівнях, в тому числі на

міжнародному. Навпаки, така різноманітність визнається в якості основи для гармонізації і позитивного регулювання об'єктивно існуючих протиріч. Саме на такому методологічному підході і ґрунтується правовий статус переважної частини міжнародних стандартів, а також міжнародних стандартів аудиту [7, 8, 9].

За своєю правовою природою МСА покликані гармонізувати нормативне регулювання аудиторської діяльності на міжнародному рівні, а не регламентувати порядок проведення аудиту в конкретних країнах. У зв'язку з цим застосування МСА в якості національних потребує обов'язкового визначення певних уточнень та обмежень по окремо взятому МСА.

Саме такий правовий статус МСА визначено в передмові до них, яка затверджена Радою МФБ ще в 1994 році. В цій передмові зазначено, що згідно Конституції МФБ, організації-члени підписують зобов'язання щодо виконання місії по впровадженню уніфікованих стандартів обліку та аудиту в своїх країнах шляхом їх гармонізації.

З метою сприяння організаціям-членам у проведенні такого роду заходів Комітет з міжнародної аудиторської практики надає відповідну допомогу стосовно запровадження МСА. Характерно, що допомога у запровадженні МСА надається не будь-кому, а тільки організаціям-членам МФБ, які взяли на себе певні зобов'язання. Щоб отримати право запроваджувати МСА в певній країні, організації такої країни необхідно спочатку відповідати вимогам, які висуваються для повноправних або асоційованих членів МФБ. Тільки після виконання зазначених вимог можливо вести мову щодо запровадження МСА в тому чи іншому вигляді у конкретній країні. Само собою зрозуміло, що будь-яке офіційне використання МСА є абсолютно недоречним за відсутності належних умов для цього в тій чи іншій країні. Спочатку необхідно створити елементарні умови для здійснення аудиторської діяльності в окремо взятій країні, а потім проводити заходи щодо її гармонізації за допомогою МСА.

Таким чином, основна місія МСА полягає не в тому, щоб замість національних стандартів запровадити міжнародні. Навпаки, МСА повністю визнають наявність різноманітних національних стандартів. У зв'язку з цим ставлять за мету здійснювати заходи щодо їх гармонізації шляхом визначення суттєвих і найбільш актуальних аспектів, яких доцільно дотримуватися в сфері аудиторської діяльності. Як зазначено в наведеній передмові, основна мета МСА полягає саме в гармонізації нормативного регулювання аудиту в різних країнах, оскільки в кожній країні існують національні стандарти аудиту і супутніх послуг, які відрізняються за формою і змістом. Саме тому Комітет з міжнародної аудиторської практики приділяє головну увагу відмінностям національних нормативних актів з аудиту з метою врахування таких відмінностей при підготовці МСА.

Основні рекомендації МФБ щодо застосування МСА зводяться до наступного:

1. МСА належить застосовувати тільки щодо суттєвих аспектів.

2. В окремих випадках аудитор може не дотримуватися вимог МСА за умови обґрунтування такого рішення.

3. МСА не відмінюють місцевих нормативних актів, які регламентують аудит фінансової та іншої інформації в окремій країні.

4. В тій мірі, в якій МСА відповідають з конкретних аспектів місцевим нормативним актам, аудит фінансової та іншої інформації в цій країні, проведений згідно місцевих нормативних актів, буде автоматично відповідати тому чи іншому МСА, що регламентує цей аспект аудиту.

5. У випадку, якщо місцеві нормативні акти відрізняються або суперечать МСА з певних аспектів, то організаціям-членам МФБ необхідно дотримуватися взятих зобов'язань, передбачених в конституції МФБ стосовно МСА.

*(Назва організації-члена) вирішила прийняти МСА в якості основи для затвердження стандартів аудиту і супутніх послуг в (назва країни). Рада підготує пояснюючу передмову щодо статусу кожного затвердженого МСА, прийнятого в якості національного.*

*Можливе формулювання такої передмови:*

*МСА (номер) (назва)*

*Пояснююча передмова*

*Рада (назва організації-члена) вирішила прийняти цей МСА з (дата).*

*Якщо МСА містить норму, яка в значній мірі відрізняється від закону або практики (назва країни) пояснююча передмова до затвердженого МСА забезпечить пояснення щодо цієї розбіжності.*

*В необхідних випадках додаткові стандарти можуть бути розроблені Радою стосовно аспектів, що мають суттєве значення для (назва країни), але не висвітлених в МСА.*

На підставі викладеного виникає питання щодо того, яким чином запроваджено в Україні МСА в якості національних? Яка саме національна організація набула членства в МФБ і отримала право на здійснення таких заходів?

*"Прийняти Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів 2003 року в якості Національних стандартів аудиту з 1 січня 2004 року.*

*Доручити Комісії з стандартів та практики аудиту Аудиторської палати України разом з Комісією по національним стандартам аудиту Спільки аудиторів України розробити Положення з національної практики аудиту (Науково-практичний коментар порядку застосування Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в практиці аудиту в Україні)*

*Прийняті Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в якості Національних стандартів аудиту підлягають обов'язковому застосуванню суб'єктами аудиторської діяльності до річної фінансової звітності за 2003 р., але допускається їх застосування до фінансової звітності попередніх періодів."*

Особливу увагу необхідно звернути на те, що цим рішенням АПУ було доручено Комісії з стандартів та практики аудиту АПУ разом з Комісією по національним стандартам аудиту Спільки аудиторів України розробити Положення з національної практики аудиту (науково-практичний коментар порядку застосування Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в практиці аудиту в Україні). В дійсності ніякого Положення у вигляді науково-практичного коментаря до міжнародних стандартів аудиту не розроблено до цього часу. Натомість Аудиторська палата України

6. Конституція МФБ вимагає від організацій-членів всіяко підтримувати діяльність МФБ щодо гармонізації нормативного регулювання аудиту і направляти свої зусилля для того, щоб:

6.1. Працювати у напрямку використання МСА в міру можливостей і в тому обсязі, який видається реальним в місцевих умовах.

6.2. Включати в свої національні стандарти аудиту принципи, на яких ґрунтуються МСА, розроблені МФБ.

7. Країни, які визнають за необхідне прийняти МСА в якості національних стандартів повинні від імені організації-члена МФБ звернутися з відповідною заявою на адресу МФБ. Текст такої заяви викладено в додатку до передмови МСА. Сам зміст цієї заяви заслуговує на більш детальний розгляд.

Всім добре відомо, що Аудиторська палата України (АПУ) 18.04.2003 року прийняла рішення №122/2 "Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів" такого змісту:

прийняла додаткове рішення від 30.11.2006 р. № 168/7 "Про застосування Міжнародних стандартів аудиту 2006 року". В цьому рішенні записано, що Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики видання 2006 року є обов'язковими для застосування суб'єктами аудиторської діяльності в якості Національних стандартів аудиту, починаючи з січня 2007 року. Подібного змісту рішення прийнято Аудиторською палатою України і 30.03.2011 року № 229/7 під дещо модифікованою назвою "Про застосування стандартів аудиту". Цими рішеннями не просто прийняли, а затвердили для обов'язкового застосування при виконанні завдань з 1 травня 2011

року в якості національних стандартів аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, впевненості та супутніх послуг видання 2010 року.

Само собою зрозуміло, що АПУ не є організацією-членом МФБ, а відповідно не зверталася з офіційною заявою на адресу МФБ щодо запровадження в Україні МСА в якості національних. АПУ згідно Меморандуму про порозуміння з МФБ здійснила переклад і видання МСА в 2001, в 2004 і в 2010 роках. У виданнях МСА 2001, 2004 і 2010 років зазначено, що вони використовуються як посібник для аудиторів, бухгалтерів, керівників фінансових установ, а також для студентів та викладачів вищих навчальних закладів. Тобто, навчальним посібникам АПУ своїми рішеннями надала статусу нормативно-правових актів. Такі рішення АПУ прийняті навіть без врахування того, що за своїм змістом зазначені переклади МСА не є аутентичними і містять цілий ряд помилок та довільних тлумачень. Перекладені на українську мову тексти МСА ніким не визнані в якості офіційних перекладів. Тому ще більше дивує той факт, як явно недосконалому перекладу МСА у вигляді навчального посібника АПУ спромоглася надати статусу національного нормативно-правового акту.

***Згідно Закону "Про аудиторську діяльність" повинно бути все навпаки: прийматися національні стандарти аудиту на основі міжнародних.***

Законом України "Про аудиторську діяльність" передбачена необхідність прийняття національних стандартів аудиту на основі міжнародних. Про запровадження міжнародних стандартів аудиту в якості національних в цьому Законі, а також в інших нормативно-правових актах, нічого не зазначено. У статті 6 Закону України "Про аудиторську діяльність" прямо записано, що стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Викладене дає підстави вважати рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2 та всі інші рішення про прийняття Стандартів аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів в якості національних такими, що суперечить законодавству України.

При прийнятті МСА в якості національних Аудиторська палата України проігнорувала не тільки Закон України "Про аудиторську діяльність", а також державний суверенітет України. Він полягає у праві держави самостійно вирішувати внутрішні та зовнішні питання без втручання інших держав, організацій та окремих осіб. Державний суверенітет поширюється і на міжнародні відносини, в яких України виступає в якості самодостатнього суб'єкта міжнародного права [10, 11, 12].

Згідно Конституції України юрисдикцію міжнародних організацій та їх актів на території України має право визнавати тільки Верховна Рада України, як єдиний орган законодавчої влади. У статті 17 Конституції України також передбачено, що захист суверенітету України, забезпечення її

економічної та інформаційної безпеки є найважливішими функціями держави, справою всього Українського народу [13].

Таким чином, Аудиторська палата України за відсутності будь-яких повноважень поширила юрисдикцію МСА на територію України навіть всупереч вимогам самих МСА стосовно порядку їх запровадження в якості національних. Недоречність прийнятих рішень Аудиторською палатою України щодо запровадження МСА в якості національних є занадто очевидною і в значній мірі компрометує аудиторську діяльність в нашій державі. З таким же успіхом багаточисельні самоврядні професійні організації можуть без наявності законодавчих повноважень запроваджувати акти міжнародних організацій на території України, які їм виявляються до вподоби. Внаслідок цього настане правовий хаос, яким і так страждає наша держава.

На відміну від України в Російській Федерації до запровадження міжнародних стандартів підійшли більш коректно і виважено. Рада з аудиторської діяльності Російської Федерації в 2011 році схвалила Порядок і Програму розробки федеральних стандартів аудиторської діяльності на 2012–2014 роки. При їх розробці попередньо визначено основні напрямки запровадження МСА в Російській Федерації [14.15].

В такому ж руслі рухаються Казахстан, Узбекистан та інші країни СНД. Зокрема Президентом Республіки Узбекистан затверджено комплексний план заходів щодо забезпечення економічної та фінансової стабільності в країні, в якому доручено Міністру, Мінфіну за участю професійних організацій підготувати концепцію запровадження міжнародних стандартів аудиту [16]. Ніякого волюнтаризму з боку саморегульованих організацій аудиторів щодо запровадження МСА в тій чи іншій країні в якості національних не спостерігається. В Україні всі проблеми щодо запровадження МСА вирішили занадто спрощено, майже примітивно.

#### **ВИСНОВОК**

Наведені обставини вказують на те, що рішення АПУ від 18.04.2003 № 122/2 щодо прийняття МСА в якості національних не має під собою не тільки належних юридичних підстав, а суперечить вимогам самих МСА щодо їх запровадження в окремо взятих країнах. Таке рішення АПУ потребує відміни або суттєвого корегування.

В першу чергу потрібно чітко визначити саму процедуру запровадження МСА в Україні. Чи будуть розроблятися національні стандарти аудиту на основі МСА? Чи замість національних стандартів аудиту доцільно запровадити МСА? Яка саме національна організація аудиторів стане членом МФБ і належним чином виконає необхідні процедури щодо запровадження МСА?

У зв'язку з цим буде логічним, щоб в нашій державі спочатку, подібно іншим країнам, сформувалася національна організація аудиторів, яка стане повноправним членом МФБ і візьме на себе відповідальність щодо запровадження МСА. Для цього виникає необхідність передбачити в Законі

України "Про аудиторську діяльність" наявність Національної організації аудиторів України та її повноваження. Не буде зайвим визначити в цьому Законі і правовий статус МСА.

### Література

1. Лукашук И.И. Международное "мягкое право"// Государство и право, 1994. — № 8–9 с. 159–167
2. Черниченко С.В. Теория международного права: в 2 т. М.: НИМП 1999, т.1 — 336 с., т.2 — 531 с.
3. Положення про обов'язки членів МФБ// Інтернет ресурс// Офіційний сайт МФБ//<https://www.ifac.org/publications-resources/statements-membership-obligations-smos-1-7-revised>
4. Програма відповідності вимогам, що висуваються до організацій — членів МФБ// Інтернет ресурс// Офіційний сайт МФБ//<http://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program>
5. Статут ООН// Інтернет ресурс// Офіційний сайт ООН// <http://www.un.org/ru/documents/charter/>
6. Рекомендація Комітету Міністрів Ради Європи № CM/Rec (2007) 14 // Інтернет ресурс// Офіційний сайт Верховної ради України// [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994\\_937](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_937), //Офіційний сайт Комітету Міністрів Ради Європи//<https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=1194609>
7. Шибаева Е.А. Право междунаrodnых организаций. М.: Международные отношения, 1986. — 160 с.
8. Крылов С.Б. Правотворческая деятельность международных организаций. М., Наука, 1988. — 170 с.
9. Ковалева Т.М. Правотворчество международных организаций и его виды. Калининград, 1999. — 247 с.
10. Скаун О.Ф. Теория держави і права. — К.: Юрінком, 1999. — 704 с.
11. Кремень Т.В. Державний суверенітет у добу глобалізації//Політика і час. — 2003. — № 10. с. 36–41
12. Куян І. До питання про абсолютність і обмеженість (відносність) суверенітету держави//Право України. — № 7. с. 148–155
13. Конституція України// Інтернет ресурс// Офіційний сайт Верховної ради України// <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
14. Егоров М.Е., Макарова М.В. Перспективы внедрения международных стандартов аудита в России. Приоритетные задачи МоАП в области стандартизации и методологии аудиторской деятельности. И Аудит. — № 10 — 2012.
15. Попова А.Х. Проблемы и тенденции внедрения международных стандартов аудита в России. Экономика и финансы// Інтернет ресурс//<http://referent.mubint.ru/8/5402>
16. Исакова С.А. Современные проблемы организации аудита в условиях перехода на международные стандарты аудита// Экономический анализ: теория и практика, 2009. — № 30.

## **КОНСУЛЬТАЦІЇ**

### **Проблеми погодження меж земельної ділянки з сусідом. Дачні війни**

*(продовження, початок на стор. 31)*

В суді можна вирішувати спори і без попереднього їх розгляду в позасудовому порядку.

Відповідно до ч.1 ст.106 Земельного кодексу України власник земельної ділянки має право вимагати від власника сусідньої земельної ділянки сприяння встановленню твердих меж, а також відновленню межових знаків у випадках, коли вони зникли, перемістились або стали невиразними.

В суд необхідно звертатись з позовом про усунення перешкод в користуванні земельною ділянкою шляхом зобов'язання відповідача не чинити перешкод у користуванні позивачем земельною ділянкою, зокрема погодити технічну документацію (опис меж) із землеустрою щодо

складання документу, який посвідчує право на земельну ділянку, шляхом її підписання, в тому числі і при оформленні у майбутньому права користування земельною ділянкою.

В якості доказів доцільно подавати:

— Акт перевірки дотримання вимог земельного законодавства (складеного місцевим управлінням державної інспекції з контролю за використанням та охороною земель Держкомзему);

— Протокол комісії про вирішення земельного спору (складеного комісією при місцевій раді).

Також, за необхідності, в процесі судового розгляду можна подавати клопотання про призначення відповідної судової експертизи.