

УДК 006.3.657.6

# ПРАВОВИЙ СТАТУС МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

ВОЛОДИМИР ГОЛОВАЧ,  
канд. юрид. наук, директор  
аудиторської фірми «Аналітик»

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

**Ключові слова:** аудит, міжнародні стандарти.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

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 р. № 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.

Переважна 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.

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.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

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, якою мірою зазначені стандарти мають обов'язковий характер для конкретних суб'єктів. Одні суб'єкти вважають їх еталоном бажаної поведінки, інші – 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 є норми договірної права у вигляді взаємних зобов'язань засновників та учасників міжнародної організації. В таких випадках обов'язок дотримуватися певних стандартів покладено виключно на засновників і 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 з Конституцією та Статутом Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) *міжнародні стандарти*

*аудиту (МСА)* мають обов'язковий характер для повноправних членів цієї організації. Асоційовані члени можуть 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].

Установчі та програмні документи МФБ свідчать про те, 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 ст. 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].

**Міжнародна неурядова організація** – це добровільна, самоврядна структура, що ставить за мету виконання некомерційних завдань її засновниками та членами [6]. У 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 викликатиме заперечень доти, поки не обмежуватиметься 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. У цьому разі не усувається різноманітність організацій та особливостей нормативного регулювання їх діяльності на різних рівнях, в тому числі на міжнародному. Навпаки, така різноманітність визнається як основа для гармонізації та позитивного регулювання об'єктивно існуючих протиріч. Саме на такому методологічному підході і ґрунтується правовий статус переважної частини міжнародних стандартів, а також міжнародних стандартів аудиту [7–9].

За своєю правовою природою МСА покликані гармонізувати нормативне регулювання аудиторської діяльності на міжнародному рівні, а не регламентувати порядок проведення аудиту в конкретних краї-

нах. У зв'язку з цим застосування МСА в якості національних потребує обов'язкового визначення певних уточнень та обмежень за окремими МСА.

Саме такий правовий статус МСА визначено в передмові до них, яка затверджена Радою МФБ ще в 1994 р., де зазначено, що згідно з Конституцією МФБ організації-члени підписують зобов'язання щодо виконання місії з впровадження уніфікованих стандартів обліку та аудиту в своїх країнах шляхом їх гармонізації.

З метою сприяння організаціям-членам у проведенні таких 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. Для того 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. 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.

Отже, 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 вони ставлять за мету здійснювати заходи щодо їх гармонізації шляхом визначення суттєвих і найактуальніших 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 основну увагу відмінностям національних нормативних актів з аудиту з метою врахування таких відмінностей при підготовці МСА.

**Основні рекомендації МФБ щодо застосування МСА** такі:

1. МСА належить застосовувати тільки щодо суттєвих аспектів.
2. В окремих випадках аудитор може не дотриму-

ватися вимог МСА за умови обґрунтування такого рішення.

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

4. У тій мірі, в якій МСА відповідають з конкретних аспектів місцевим нормативним актам, аудит фінансової та іншої інформації в цій країні, проведений згідно з місцевими нормативними актами, автоматично відповідатиме тому чи іншому МСА, що регламентує цей аспект аудиту.

5. У разі, якщо місцеві нормативні акти відрізняються або суперечать МСА з певних аспектів, то організаціям-членам МФБ необхідно дотримуватися взятих зобов'язань, передбачених Конституцією МФБ щодо МСА.

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

6.1. Працювати у напрямку використання МСА в міру можливостей і в тому обсязі, який є 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 як національні стандарти 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.

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

*Можливе формулювання такої передмови:*

*МСА (номер) (назва)*

*Пояснююча передмова*

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

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

*У необхідних випадках додаткові стандарти можуть бути розроблені Радою стосовно аспектів, що мають суттєве значення для (назва країни), але не висвітлених у 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?

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

*«Прийняти Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів 2003 року як Національні стандарти аудиту з 1 січня 2004 р.*

*Доручити Комісії з стандартів та практики аудиту Аудиторської палати України разом з Комісією по національних стандартах аудиту Співки 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 як Національні стандарти 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 національних стандартах аудиту Співки 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 досі. Натомість Аудиторська палата України прийняла додаткове рішення від 30.11.2006 р. № 168/7 «Про застосування Міжнародних стандартів аудиту 2006 року», де записано, що

Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики видання 2006 р. є обов'язковими для застосування суб'єктами аудиторської діяльності як Національні стандарти аудиту, починаючи з січня 2007 р. Подібного змісту рішення прийнято Аудиторською палатою України і 30.03.2011 р. № 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 р. як Національні стандарти аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, впевненості та супутніх послуг видання 2010 р.

Зрозуміло, що АПУ не є організацією-членом МФБ, а відповідно не зверталася з офіційною заявою на адресу МФБ щодо запровадження в Україні МСА як національні. АПУ згідно з Меморандумом про порозуміння з МФБ здійснила переклад і видання МСА в 2001, в 2004 і в 2010 р. У цих виданнях МСА зазначено, що вони використовуються як посібник для аудиторів, бухгалтерів, керівників фінансових установ, а також для студентів і викладачів вищих навчальних закладів. Тобто навчальним посібникам АПУ своїми рішеннями надала статусу нормативно-правових актів. Такі рішення АПУ прийняті навіть без урахування того, що за своїм змістом зазначені переклади МСА не є аутентичними і містять цілу низку помилок та довільних тлумачень. Перекладені українською мовою тексти МСА ніким не визнані як офіційні переклади. Тому ще більше дивує той факт, як явно недосконалому перекладу МСА у вигляді навчального посібника АПУ спромоглася надати статусу національного нормативно-правового акта.

***Згідно з Законом «Про аудиторську діяльність» повинно бути все навпаки: приймаються 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 як національні в цьому Законі, а також в інших нормативно-правових актах нічого не зазначено. У ст. 6 Закону 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 як національні такими, що суперечить законодавству України.

При прийнятті МСА як національні Аудиторська палата України проігнорувала не тільки Закон України «Про аудиторську діяльність», а й 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 Україна є самодостатнім суб'єктом міжнародного права [10–12].

Згідно з Конституцією України юрисдикцію міжнародних організацій та їх актів на території України має право визнавати тільки Верховна Рада України як єдиний орган законодавчої влади. У ст. 17 Конституції України також передбачено, що захист суверенітету України, забезпечення її економічної та інформаційної безпеки є найважливішими функціями держави, справою всього Українського народу [13].

Отже, Аудиторська палата України за відсутності будь-яких повноважень поширила юрисдикцію МСА на територію України навіть всупереч вимогам самих МСА стосовно порядку їх запровадження як національні. Недоречність прийнятих рішень Аудиторською палатою України щодо запровадження МСА як національні є занадто очевидною і значною мірою 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 до вподоби. Внаслідок цього настане правовий хаос.

На відміну від України в Російській Федерації до запровадження міжнародних стандартів підійшли більш коректно і виважено. Рада з аудиторської діяльності Російської Федерації в 2011 р. схвалила Порядок і Програму розробки федеральних стандартів аудиторської діяльності на 2012–2014 роки. При їх розробці попередньо визначено основні напрями запровадження МСА в Російській Федерації [14; 15].

У такому самому 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 Мінюсту, Мінфіну за участю професійних організацій підготувати концепцію запровадження міжнародних стандартів аудиту [16]. Ніякого волонтаризму з боку саморегульованих організацій аудиторів щодо запровадження МСА в тій чи іншій країні як національні не спостерігається. В Україні всі проблеми щодо запровадження МСА вирішили занадто спрощено.

**ВИСНОВКИ**

Наведені обставини вказують на те, що рішення АПУ від 18.04.2003 р. № 122/2 щодо прийняття МСА як національні 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 коригування.

Передусім потрібно чітко визначити процедуру запровадження МСА в Україні. Чи розроблятимуться 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 необхідно 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.

**ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. **Лукашук И.И.** Международное «мягкое право» / И.И. Лукашук // Государство и право. – 1994. – № 8–9. С. 159–167.
2. **Черниченко С.В.** Теория международного права: в 2 т / С.В. Черниченко. – 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 № СМ/Рес (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. **Шибалева Е.А.** Право международных организаций / Е.А. Шибалева. – М.: Международные отношения, 1986. – 160 с.
8. **Крылов С.Б.** Правотворческая деятельность международных организаций / С.Б. Крылов. – М., Наука, 1988. – 170 с.
9. **Ковалева Т.М.** Правотворчество международных организаций и его виды / Т.М. Ковалева. – Калининград, 1999. – 247 с.
10. **Скакун О.Ф.** Теория держави і права / О.Ф. Скакун. – К.: Юрінком, 1999. – 704 с.
11. **Кремень Т.В.** Державний суверенітет у добу глобалізації / Т.В. Кремень // Політика і час. – 2003. – № 10. – С. 36–41.
12. **Куян І.** До питання про абсолютність і обмеженість (відносність) суверенітету держави / І. Куян // Право України. – 2011. – № 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.** Перспективы внедрения международных стандартов аудита в России. Приоритетные задачи МоАП в области стандартизации и методологии аудиторской деятельности / М.Е. Егоров, М.В. Макарова // Аудит. – 2012. – № 10.
15. **Попова А.Х.** Проблемы и перспективы применения международных стандартов аудита в России / А.Х. Попова // Управленческий учет. – 2007. – № 4 // Інтернет ресурс // <http://referent.mubint.ru/8/5402>
16. **Исакова С.А.** Современные проблемы организации аудита в условиях перехода на международные стандарты аудита / С.А. Исакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 30. – С. 28.

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

**Ключевые слова:** аудит, международные стандарты.

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

**Key words:** audit, international standards.