

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.03.2.46>

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ ЯК КВАЗІ-ДЖЕРЕЛО ФІНАНСОВОГО ПРАВА

Циганок Ю.В.,

доктор філософії з права,

доцент кафедри аудиту

Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана

ORCID: 0000-0002-2308-8848

Циганок Ю.В. Правове регулювання аудиторської діяльності: Міжнародні стандарти аудиту як квазі-джерело фінансового права.

У статті досліджено правову природу та регуляторну роль Міжнародних стандартів аудиту (МСА) в контексті української системи правового регулювання аудиторської діяльності. Ці стандарти, хоча формально і не мають статусу нормативно-правового акту згідно з українським законодавством, застосовуються на підставі прямої відсилки у статті 13 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та є обов'язковими до виконання всіма аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності під час надання аудиторських послуг. У статті обґрунтовується, що МСА фактично виконують функцію джерела права, попри формальну відсутність такого статусу згідно із Законом України «Про правотворчу діяльність», який дає визначення нормативно-правового акту. Зазначені стандарти відіграють ключову роль у здійсненні зовнішнього контролю якості аудиту, оцінці професійної поведінки аудитора, розгляді дисциплінарних справ та судових спорів за участі аудиторів. Автор аналізує поняття «квазі-джерело права» і доводить, що МСА повністю відповідають його ознакам: є обов'язковими, мають системність, регулюють правовідносини та використовуються при прийнятті юридично значущих рішень. У статті окреслено низку проблем, пов'язаних із відсутністю офіційного нормативного статусу МСА, у тому числі ризики неоднакового тлумачення аудиторами та органами суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, труднощі правового захисту дій аудитора та обмеженість правозастосування у судовій практиці. Автором запропоновано деякі шляхи вдосконалення нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні: закріплення статусу МСА як нормативного професійного стандарту в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», визначення уповноваженого органу з тлумачення стандартів, розробка офіційного коментаря до МСА з урахуванням українського контексту. Стаття має теоретичне та прикладне значення для формування цілісної системи правового регулювання аудиторської діяльності в Україні та підвищення правової визначеності у сфері фінансового контролю.

Ключові слова: аудиторська діяльність, квазі-джерело права, міжнародні стандарти аудиту, правове регулювання, професійні проступки.

Tsyhanok Y.V. Legal regulation of audit activity: International Standards on auditing as a quasi-source of financial law.

The article provides a comprehensive analysis of the legal nature and regulatory role of International Standards on Auditing (hereinafter – ISA) within the Ukrainian system of legal regulation of auditing activity. Although these standards do not formally have the status of a normative legal act under Ukrainian law, they are applied on the basis of a direct reference in Article 13 of the Law of Ukraine “On Audit of Financial Statements and Auditing Activities” and are mandatory for all auditors and audit firms when providing audit services. The article substantiates that ISAs in fact perform the function of a source of law, despite the formal absence of such a status under the Law of Ukraine “On Law-Making Activity,” which defines the concept of a normative legal act. These standards play a key role in the external quality control of audits, the assessment of auditors’ professional conduct, and the handling of disciplinary and judicial proceedings involving auditors. The author analyzes the concept of a “quasi-source of law” and argues that ISAs fully meet its characteristics: they are binding, systematic, regulate legal relationships, and are used in making legally significant decisions. The article identifies a number of problems stemming from the lack of official normative status of ISAs, including the risks of inconsistent interpretation by auditors and public oversight bodies, challenges in the legal protection of auditors’ actions, and limited enforceability in judicial practice.

The author proposes several avenues for improving the regulatory framework of audit activity in Ukraine: establishing the status of ISAs as normative professional standards in the Law of Ukraine "On Audit of Financial Statements and Auditing Activities," designating an authorized body to interpret the standards, and developing an official commentary on the ISAs with consideration of the Ukrainian context. This article has both theoretical and practical significance for building a coherent system of legal regulation of audit activities in Ukraine and enhancing legal certainty in the field of financial control.

Key words: audit activity, quasi-source of law, International Standards on Auditing (ISA), legal regulation, professional misconduct.

Постановка проблеми. Інститут незалежного фінансового аудиту відіграє важливу роль у фінансово-правових та господарсько-правових відносинах в Україні. Вочевидь ця роль особливо зростає під час повоєнного відродження України, коли інвестори і донори будуть потребувати підтвердження цільового використання своїх коштів.

Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА), розроблені Радою з міжнародних стандартів аудиту та забезпечення впевненості (IAASB), є ключовими документами, що визначають методологічні засади професійної діяльності аудитора у світі [1]. В Україні ці стандарти є обов'язковими для застосування аудиторами відповідно до статті 13 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII (далі – Закон про аудит), яка передбачає, що аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності мають провадити аудиторську діяльність відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. При провадженні аудиторської діяльності застосовуються Міжнародні стандарти аудиту, оприлюднені державною мовою на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України, яке забезпечує їх актуалізацію [2].

Це узгоджується зі статтею 26 Директиви Європейського Союзу 2006/43/ЄС «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» (далі – Директива № 2006/43/ЄС), що містить практично аналогічну відсилку до МСА [3].

Тобто, МСА мають безпосередній вплив на зміст аудиторських процедур, обсяг документування, формулювання думки аудитора, оцінку ризиків та дотримання професійного скептицизму. Водночас, незважаючи на їх обов'язковість, МСА не мають формального статусу нормативно-правового акту в Україні. Це створює певну колізію між їхньою фактичною нормативною дією та формально-правовою природою.

Таким чином, виникає цікаве правове явище: документ, який не був прийнятий у формі закону чи підзаконного акту, але має прямий вплив на правове становище суб'єктів аудиторської діяльності та використовується як підстава для оцінки дотримання професійних стандартів і можливого застосування санкцій за професійні проступки.

Стан опрацювання. Так склалося історично, що державне регулювання аудиторської діяльності в Україні досліджуються переважно вченими-економістами, такими як Бондар В.П., Бутинець Ф.Ф., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Завгородній С.Я., Кузьмінський А.М., Петрик О.А., Редько О.Ю., Рудницький В.С., Савченко В.Я., Сопко В.В., Усач Б.Ф., Шалімовою Н.С. та інші.

Щоправда, в останні роки до наукових досліджень в сфері правового регулювання аудиторської діяльності в Україні долучились також вчені-юристи, зокрема Горяєва О.С. [4], Куреза Т.В. [5] та інші. Участь юристів-дослідників у дослідженні цієї теми є дуже важливою, адже саме фахівці з правознавства здатні врахувати значну роль якісної побудови юридичних конструкцій в нормотворчій діяльності, зокрема, в частині правового регулювання аудиторської діяльності, що буде сприяти зменшенню випадків правової невизначеності у цих правовідносинах.

Актуальність теми зумовлена трьома ключовими чинниками:

по-перше, зростаючою роллю аудиту в забезпеченні прозорості фінансової інформації та захисті інтересів користувачів звітності;

по-друге, посиленням публічного контролю за якістю аудиторських послуг;

по-третє, правовими викликами, пов'язаними з визнанням і застосуванням документів, які мають міжнаціональне походження, але не є класичними джерелами права.

У судовій і дисциплінарній практиці МСА часто використовуються як критерій професійної поведінки аудитора — зокрема, під час оцінки дій при виявленні ризиків шахрайства, формуванні судження щодо суттєвості, або визначенні змісту аудиторського звіту. Проте їх незакріплений нормативний статус породжує правову невизначеність: які наслідки має недотримання МСА, чи є вони джерелом відповідальності та чи може аудитор захистити свою позицію, посилаючись лише на текст стандарту?

Це дає підстави розглядати МСА як квазі-джерело права — документ, що формально не є нормативним, але виконує регуляторну функцію через законодавчу відсилку та практичне застосування.

Мета цієї статті – з'ясувати правову природу Міжнародних стандартів аудиту в національній системі регулювання, обґрунтувати можливість їх класифікації як квазі-джерела права та запропонувати шляхи підвищення правової визначеності у сфері аудиту.

Виклад основного матеріалу. Питання джерел права є одним із найважливіших у теорії правового регулювання. У класичному розумінні, джерело права – це форма зовнішнього вираження правової норми, яка надає їй загальнообов'язкової сили та визначає можливість її офіційного застосування. В Україні джерела права чітко врегульовані на законодавчому рівні, зокрема у Законі України «Про правотворчу діяльність» від 24 серпня 2023 року № 3354-IX, який визначає нормативно-правовий акт, як офіційний документ, прийнятий (виданий) суб'єктом правотворчої діяльності в установленому Конституцією України та (або) законом порядку у письмовій формі (крім випадків, визначених частиною другою статті 47 цього Закону), який містить норму (норми) права і розрахований на неодноразову реалізацію [6].

Утім, в окремих галузях права – зокрема в сфері фінансово-правового регулювання та професійної діяльності – виникають правові феномени, які не відповідають класичним ознакам джерела права, але при цьому фактично регулюють поведінку суб'єктів і впливають на юридичні наслідки. Саме до таких явищ належать міжнародні професійні стандарти, зокрема Міжнародні стандарти аудиту, які не є ані актами органів державної влади, ані міжнародними договорами, але при цьому прямо визнаються чинними законами України.

В юридичній науці для позначення таких документів використовується поняття «квазі-джерело права». Йдеться про акти, які формально не мають статусу нормативно-правового, але виконують регуляторну функцію, часто є обов'язковими для застосування, а в окремих випадках – навіть підставою для юридичної відповідальності. Зокрема, квазі-джерелами права вважають Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (далі – Кодекс IESBA), окремі рекомендації міжнародних організацій (наприклад, FATF або OECD), а також судові прецеденти, визнані обов'язковими через закон.

Особливістю аудиторської діяльності є її багаторівневе регулювання, в якому поєднуються елементи національного публічного права (закони, підзаконні акти); професійного саморегулювання (кодекси, стандарти, настанови); та міжнародного етичного та процедурного регулювання (МСА, Кодекс IESBA).

У цьому контексті постає потреба переглянути традиційний підхід до системи джерел права, доповнивши її категорією квазі-джерел — документів, які отримали обов'язковість через відсилку в законі або усталену практику, хоч і не мають статусу нормативно-правових актів.

Саме з цих позицій у подальших розділах статті буде здійснено оцінку Міжнародних стандартів аудиту як квазі-джерела права.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) є результатом діяльності Ради з міжнародних стандартів аудиту та забезпечення впевненості (IAASB), що функціонує під егідою Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC). Вони встановлюють принципи, вимоги та процедури, яких мають дотримуватись аудитори під час виконання завдань з аудиту фінансової звітності, надаючи універсальний методологічний інструментарій для оцінки ризиків, збору аудиторських доказів, формування думки та складання аудиторського звіту.

В Україні МСА не мають статусу нормативно-правового акта, але при цьому їх застосування є обов'язковим згідно з положеннями статті 13 Закону про аудит, яка передбачає, що аудитори під час надання послуг мають діяти відповідно до МСА, прийнятих у встановленому порядку.

Таким чином, юридична сила МСА в Україні базується на відсилочному механізмі, коли закон прямо вимагає їх застосування, але самі стандарти не набувають статусу нормативно-правового акта у класичному розумінні. Вони не проходять процедуру прийняття, погодження чи оприлюднення, передбачену для нормативно-правових актів, і не мають реквізитів офіційної публікації.

Водночас, положення МСА:

- використовуються при інспекціях якості аудиторських послуг;
- є критерієм відповідності аудитора вимогам професійної компетентності;
- фігурують у рішеннях дисциплінарних органів як підстава для оцінки правомірності дій аудитора;
- можуть згадуватись у судових рішеннях як доказ дотримання або порушення стандартів належної аудиторської практики.

З огляду на це, в українському правовому полі МСА посідають особливе положення – вони не є джерелом права де-юре, але мають ознаки нормативного акту де-факто. Саме тому в подальшому доцільно розглядати їх через призму квазі-джерела права – явища, яке виникає внаслідок делегованої обов'язковості та системного застосування у публічному правовому полі.

Формально Міжнародні стандарти аудиту (МСА) не мають статусу нормативно-правових актів, проте за своєю суттю, способом функціонування та практикою застосування вони відповідають

ключовим ознакам правового регулятора. Це дає підстави розглядати їх як квазі-джерело права – категорію, що означає документи без юридично визначеного статусу, які тим не менш мають фактичну обов'язковість, регуляторний вплив і використовуються як основа для оцінки правомірності поведінки суб'єктів.

МСА виявляють типові риси квазі-джерел права:

- 1) Делегована обов'язковість: закон (ст. 13) вимагає дотримання МСА, однак самі стандарти не приймаються у формі закону чи підзаконного акту;
- 2) Уніфікованість змісту: положення МСА мають завершену структуру, системність і сталість, властиві нормативним актам;
- 3) Застосування на практиці: стандарти є основою для перевірок, атестації, оцінки якості та дисциплінарної відповідальності;
- 4) Використання у правозастосуванні: МСА згадуються в актах органів нагляду, аудитори посилаються на них у відповідях на претензії, а суди іноді розглядають їх як орієнтир належної професійної поведінки.

Таким чином, МСА мають усі функціональні властивості джерела права, навіть якщо формально не є ним у національній ієрархії нормативних актів.

Таблиця 1. Порівняння з іншими регуляторними інструментами

Документ	Статус в Україні	Обов'язковість	Тип
МСА	Не є НПА, але визнані законом	Так	Квазі-джерело
Кодекс IESBA	Визнаний через ст. 20 Закону	Так	Квазі-джерело
МСФЗ	Обов'язкові для публічних компаній	Так	Квазі-джерело
Листи ДПС, настанови АПУ	Не є НПА	Частково	Фактичний регулятор
Закони, постанови КМУ	НПА	Так	Джерело права

Це свідчить про системну тенденцію делегованого регулювання у фінансово-правовій сфері: держава визнає дію певних міжнародних документів, не приймаючи їх як свої нормативні акти, але надаючи їм зобов'язальну силу через відсилку.

У дисциплінарних провадженнях органів професійного нагляду (зокрема Аудиторської палати України та Ради нагляду за аудиторською діяльністю) МСА використовуються як еталон для перевірки правильності виконання аудиторських процедур. Недотримання стандартів розцінюється як професійне порушення, що може мати наслідки у вигляді позбавлення сертифіката, заборони на практику, приписів або попереджень.

Незважаючи на відсутність статусу нормативно-правового акта, Міжнародні стандарти аудиту (МСА) фактично виконують роль еталонного стандарту професійної діяльності аудитора. Це знаходить підтвердження у різних практичних площинах — від нагляду за якістю, до дисциплінарного контролю.

Органи, відповідальні за зовнішній нагляд (зокрема, Рада нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекція із забезпечення якості), у процесі інспекцій якості перевіряють відповідність аудиторських файлів та висновків саме положенням МСА.

Недотримання цих стандартів кваліфікується не лише як низька якість, а і як порушення обов'язку аудитора діяти з належною професійною ретельністю.

Дисциплінарні органи (зокрема, Рада нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторська палата України,) у своїх рішеннях прямо посилаються на порушення конкретних пунктів МСА як підставу для притягнення аудитора до відповідальності.

Таким чином, положення МСА використовуються як нормативний критерій в оцінці аудиторської поведінки – попри те, що формально вони не є правовими нормами.

Попри те, що Міжнародні стандарти аудиту фактично регулюють професійну діяльність аудитора, в Україні вони залишаються поза межами нормативно-правової системи у вузькому юридичному розумінні. Це породжує низку проблем, пов'язаних із правовою визначеністю, процедурою їх застосування, а також із можливістю послідовного й справедливого правозастосування.

МСА не є нормативно-правовими актами у сенсі Закону України «Про правотворчу діяльність». Це означає, що: аудитори не мають прямого захисту своїх дій на підставі МСА в суді, оскільки ті не мають сили закону чи підзаконного акту; суди не зобов'язані враховувати МСА при розгляді спорів, навіть якщо аудитор діяв у суворій відповідності до них;

В Україні не існує органу, який був би уповноважений надавати офіційні тлумачення МСА або роз'яснення з питань їх застосування. Це призводить до: розбіжностей у практиці Аудиторської палати, Ради нагляду та органів державного контролю; неоднакової оцінки одних і тих самих про-

цедур залежно від контролюючого органу; ризиків довільного трактування положень стандартів як у дисциплінарному, так і в правозастосовному полі.

Саме тому пропонується низка кроків, які дозволили б забезпечити послідовне і правове визначене застосування МСА в Україні:

1. Закріпити в Законі про аудит положення про те, що МСА мають статус нормативного професійного стандарту, обов'язкового до застосування та юридично релевантного.
2. Визначити орган, відповідальний за офіційне тлумачення МСА в Україні – наприклад, у межах повноважень Ради нагляду або Міністерства фінансів України.
3. Розробити узгоджену практику застосування МСА у регуляторній сфері, з урахуванням правової доктрини квазі-джерел.

Таким чином, у нормативному визнанні МСА як квазі-джерела права криється потенціал для підвищення правової визначеності, ефективності контролю за якістю аудиту та посилення захищеності професійних прав аудитора, який діє добросовісно та у відповідності до міжнародно визнаних стандартів.

Висновки та рекомендації. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) відіграють ключову роль у регулюванні професійної діяльності аудитора в Україні, встановлюючи єдині правила щодо планування, виконання та документування аудиту, а також формулювання незалежної аудиторської думки. Попри це, МСА не є джерелом права у формальному розумінні національного законодавства – вони не мають статусу нормативно-правового акта, не проходять офіційної процедури прийняття органами державної влади, а їхній текст не має юридично затвердженого перекладу.

Водночас МСА застосовуються на підставі прямої відсилки в Законі про аудит (стаття 13), є обов'язковими для всіх суб'єктів аудиторської діяльності, а їх недотримання тягне за собою дисциплінарну, а іноді й юридичну відповідальність. Практика контролю якості, інспекцій, а також дисциплінарних процедур демонструє, що МСА фактично виконують регуляторну функцію, аналогічну нормативно-правовим актам.

З огляду на зазначене, в статті обґрунтовано, що МСА слід розглядати як квазі-джерело права – тобто акт, який формально не є правовою нормою, але фактично регламентує поведінку, має обов'язковість та використовується при вирішенні спорів. Такий підхід дозволяє не лише точніше відобразити реальну роль МСА в українській правовій системі, але й закладає підґрунтя для удосконалення законодавчої техніки у сфері фінансового та аудиторського регулювання; забезпечення єдиного підходу до тлумачення стандартів; посилення правової захищеності добросовісних аудиторів; зростання довіри до результатів аудиторських перевірок.

Таким чином, визнання МСА як квазі-джерела права є не лише науково обґрунтованим, а й практично необхідним кроком на шляху до зміцнення інституційної спроможності аудиту в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року. URL: https://www.mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (дата звернення: 10.05.2025).
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 10.05.2025).
3. Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності: Директива Європейського Союзу 2006/43/ЄС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text (дата звернення: 10.05.2025).
4. Горяєва О.С. Система органів регулювання, професійного самоврядування та суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 5. С. 66–72.
5. Куреза Т.В. Правовий статус Аудиторської палати України та її роль в регулюванні аудиторської діяльності в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. № 9. С. 43–46.
6. Про правотворчу діяльність: Закон України від 24.08.2023 № 3354-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text> (дата звернення: 10.05.2025).