

УДК 347.73

<https://doi.org/10.32703/2663-6352/2025-1-17-210-216><https://orcid.org/0000-0002-2308-8848>**Циганок Юрій Володимирович**

доктор філософії з права, доцент кафедри аудиту

Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: МІЖНАРОДНИЙ КОДЕКС ЕТИКИ, ЯК КВАЗІ-ДЖЕРЕЛО ФІНАНСОВОГО ПРАВА

Анотація. Стаття присвячена аналізу правового статусу Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів (включно з Міжнародними стандартами незадежності) у системі правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. Автором досліджується питання, наскільки Міжнародний кодекс етики, що не має статусу нормативно-правового акта в Україні, може розглядатися як квазі-джерело права, тобто акт, який формально не є частиною законодавства, але фактично регулює поведінку суб'єктів аудиторської діяльності. У статті детально проаналізовано законодавчі відсилки до Міжнародного кодексу етики, зокрема у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», де прямо передбачено обов'язок аудиторів і аудиторських фірм дотримуватись положень цього Кодексу. Розкривається поняття квазі-джерела права та обґрунтовується його застосування до Міжнародного кодексу етики через імплементацію у сфері публічного регулювання аудиторської професії. Особливу увагу приділено практиці застосування Кодексу у процедурі контролю якості аудиторських послуг, дисциплінарній практиці органів професійного нагляду, а також використанню положень Кодексу як критерію для оцінки належної професійної поведінки аудитора. Проаналізовано правові ризики, що виникають через відсутність нормативного статусу Кодексу та офіційного органу тлумачення його положень. Автором запропоновано шляхи вдосконалення правового регулювання, зокрема — закріплення офіційного статусу Кодексу в національному законодавстві, визначення органу, відповідального за тлумачення його норм, та створення офіційного коментаря з урахуванням української правової специфіки. Стаття має теоретичне й практичне значення для вдосконалення нормативної бази етичного регулювання в аудиті, підвищення правової визначеності та зміцнення довіри до результатів аудиторських перевірок.

Ключові слова: аудиторська діяльність, правове регулювання, професійна етика, кодекс, квазі-джерело права

Annotation. The article is devoted to the analysis of the legal status of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including the International Independence Standards) within the legal framework governing audit activities in Ukraine. The author examines the extent to which the International Code of Ethics, which does not have the status of a normative legal act in Ukraine, can be regarded as a quasi-source of law—that is, an instrument that is not formally part of the legislation but in practice regulates the conduct of audit professionals. The article provides a detailed analysis of legislative references to the International Code of Ethics, in particular in the Law of Ukraine "On Audit of Financial Statements and Auditing Activities", which explicitly requires auditors and audit firms to comply with the provisions of the Code. The concept of a quasi-source of law is explained, and its application to the International Code is substantiated through its implementation in the system of public regulation of the auditing profession. Particular attention is paid to the application of the Code in quality control inspections, in the disciplinary practice of professional oversight bodies, and in using its provisions as a benchmark for assessing auditors' professional conduct. The article analyses legal risks arising from the lack of formal legal status of the Code and the absence of an official body responsible for interpreting its provisions. The author proposes ways to improve legal regulation, including: granting the Code official status in national legislation; designating an authorized interpretive body; and developing an official commentary

adapted to the Ukrainian legal context. The article has both theoretical and practical relevance for improving the ethical regulatory framework in audit, enhancing legal certainty, and strengthening public confidence in the results of audit engagements..

Keywords: *audit activity, legal regulation, professional ethics, code of ethics, quasi-source of law.*

Постановка проблеми. Інститут незалежного фінансового аудиту відіграє важливу роль у фінансово-правових та господарсько-правових відносинах в Україні. Як очікується, ця роль особливо зросте під час повоєнного відродження України. При цьому ключовим елементом довіри до результатів аудиторських перевірок, особливо у контексті зростання ролі фінансової звітності в захисті інтересів інвесторів та донорів, є етичні засади професійної діяльності аудиторів. У зв'язку з гармонізацією українського законодавства із законодавством з ЄС, Україна імплементувала низку міжнародних професійних стандартів, серед яких чільне місце посідає Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (далі – Міжнародний кодекс етики).

Цей Кодекс встановлює основоположні принципи професійної етики, такі як чесність, об'єктивність, професійна компетентність, належна ретельність, конфіденційність та професійна поведінка. Він також надає концептуальну основу, яку мають застосовувати професійні бухгалтери (до яких відносяться й аудитори, які в термінології Кодексу називаються «професійними бухгалтерами в публічній практиці»), щоб ідентифікувати, оцінити та зменшити загрози дотриманню вищезазначених основоположних принципів [1].

Хоча Міжнародний кодекс етики не є нормативно-правовим актом у формальному розумінні, він набув особливого статусу в системі правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. Відповідно до ст. 13 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі – Закон про аудит), аудитори та аудиторські фірми зобов'язані дотримуватись вимог міжнародних стандартів аудиту [2]. У свою чергу, до міжнародних стандартів аудиту, відповідно до визначення в статті 1 цього ж Закону, відноситься й Міжнародний кодекс етики. Це узгоджується зі статтею 21 та пунктом 9 преамбули Директиви Європейського Союзу 2006/43/ЄС «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» (далі – Директива № 2006/43/ЄС), що містять практично аналогічну відсилку до Міжнародного кодексу етики [3].

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. Історично склалося, що різні аспекти 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.

Варто відзначити, що останнім часом до наукових досліджень в сфері правового регулювання аудиторської діяльності в Україні поступово долучаються також вчені-юристи, зокрема Горяєва О.С. [4], Куреза Т.В [5] та інші. Їх участь у дослідженні цієї теми є дуже важливою, адже саме фахівці з правознавства здатні врахувати значну роль юридичної техніки і якісної побудови юридичних конструкцій в нормотворчій діяльності, зокрема, в частині правового регулювання аудиторської діяльності, що є запорукою зменшення випадків правової невизначеності у цих правовідносинах. Нажаль, саме питання професійної етики в діяльності аудиторів, і питання її правового регулювання, досі не були предметом наукового дослідження в галузі правознавства.

Мета статті. Що стосується правового поля України, то питання правового статусу Міжнародного кодексу етики залишається дискусійним у юридичній доктрині. У практиці

регулювання аудиторської діяльності спостерігається тенденція до фактичного визнання його норм як обов'язкових, зокрема у діяльності наглядових органів, при здійсненні перевірок якості аудиторських послуг, а також у дисциплінарній практиці. Водночас, Міжнародний кодекс етики не має статусу нормативно-правового акту і не може бути безпосередньо застосованим як правова підстава в судовому процесі без відповідної імплементації.

Таке становище породжує низку правових невизначеностей. З одного боку, застосування Міжнародного кодексу етики є обов'язковим на підставі закону, з іншого — його норми не мають самостійної юридичної сили. Це ставить питання про можливість трактування такого документа як квазі-джерела права — акта, що формально не є нормативним, але має обов'язковий характер завдяки включенню в інші джерела.

Дослідження цього питання має важливе значення не лише для розуміння системи джерел фінансового права, а й для забезпечення правової визначеності у діяльності аудиторів, суб'єктів господарювання та контролюючих органів. Аналіз ролі Міжнародного кодексу етики як квазі-джерела права дозволяє запропонувати науково обґрунтовані рекомендації щодо удосконалення законодавства та практики його застосування.

Виклад основного матеріалу. Питання визначення джерел права завжди було предметом ґрунтовних наукових дискусій у загальній теорії права, а у сфері спеціалізованих галузей — таких як фінансове право — воно набуває ще більшої складності через наявність так званих "інтегративних" або "похідних" регуляторів. Сфера аудиторської діяльності характеризується багаторівневою системою регулювання, яка поєднує норми публічного та приватного права, національні нормативно-правові акти, міжнародні стандарти, професійні кодекси та акти органів професійного самоврядування.

У загальній доктрині джерелами права вважаються ті форми, у яких об'єктивуються юридичні норми, що мають загальнообов'язковий характер і підлягають реалізації державним примусом. В Україні такими джерелами визнаються закони, підзаконні нормативні акти, міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Однак практика правозастосування, зокрема в галузях із високим рівнем технічної чи професійної спеціалізації (аудит, бухгалтерський облік, банківська діяльність), демонструє, що значну роль відіграють також квазі-джерела права — документи, які формально не мають нормативного статусу, але фактично регулюють поведінку суб'єктів і визнаються професійною та судовою практикою як орієнтир для правового аналізу.

Такий підхід відображає і загальноєвропейську тенденцію: зокрема, у праві ЄС активно застосовується концепція *soft law* — "м'якого права", яке не є юридично обов'язковим, але має фактичну силу через авторитет розробника або включення до договірних чи нормативних рамок. До таких актів належать кодекси етики, стандарти професійної діяльності, рекомендації саморегулювальних організацій.

У сфері аудиту джерела права можна поділити на три основні групи:

1. Нормативні джерела права — закони, підзаконні акти, міжнародні договори;
2. Квазі-джерела права — документи, що визнані обов'язковими через законодавчу відсилку або усталену практику (наприклад, МСФЗ, МСА, Міжнародний кодекс етики);
3. Фактичні регулятори — стандарти, рекомендації, внутрішні документи органів нагляду, які впливають на практику, але не мають обов'язкової сили.

У цьому контексті Міжнародний кодекс етики займає проміжне положення між другим і третім рівнем: формально він не є нормативним, однак через імплементацію в законодавство України (зокрема, в Закон про аудит) він отримав правову релевантність, що дає підстави вважати його квазі-джерелом права.

Міжнародний кодекс етики є глобальним етичним стандартом, який розроблено Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA) — незалежним органом, що функціонує під егідою Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC). Цей Кодекс установлює фундаментальні принципи професійної етики: чесність, об'єктивність, професіоналізм,

конфіденційність та професійна поведінка, а також містить концептуальний підхід до виявлення, оцінки та усунення загроз етичності в діяльності аудиторів.

В Україні Міжнародний кодекс етики не було імплементовано у формі окремого нормативно-правового акту. Він не є міжнародним договором, ратифікованим Верховною Радою України, і не належить до актів, що мають пряму юридичну силу згідно з національним законодавством. Проте його особливий статус визначається тим, що ст. 13 Закону про аудит прямо зобов’язує аудиторів і аудиторські фірми дотримуватись Кодексу етики.

Таким чином, Кодекс набуває обов’язковості не як самостійне джерело права, а через законодавчу відсилку, тобто є актом, до якого делеговано нормативний зміст. Така ситуація створює особливий юридичний статус, що не вкладається у традиційну систему джерел права, але дозволяє застосовувати положення Кодексу як критерій правомірності професійної поведінки.

Водночас на практиці положення Міжнародного кодексу етики:

- застосовуються при проведенні інспекцій якості аудиторських послуг;
- фігурують у дисциплінарних рішеннях органів професійного нагляду;
- розглядаються судами як елементи професійного стандарту поведінки.

Це свідчить про те, що Міжнародний кодекс етики має практичне регуляторне значення, хоча формально не включений до переліку нормативно-правових актів. Таке становище типове для квазі-джерел права, особливо у сферах, де держава делегує частину регуляторної функції професійному самоврядуванню.

Особливу увагу варто звернути на те, що дія Міжнародного кодексу етики в Україні прив’язана до членства у професійних організаціях та до сфери застосування Закону про аудит. Це означає, що для інших категорій бухгалтерів, зокрема тих, що не є аудиторами, Міжнародний кодекс етики може мати лише рекомендаційний або корпоративно-нормативний статус (наприклад, через внутрішні положення компанії або політику етичної відповідності).

Визначення Міжнародного кодексу етики як квазі-джерела права в українській правовій системі спирається на доктринальну категорію правових явищ, які, хоча й не мають формального статусу нормативно-правових актів, однак фактично регулюють поведінку суб’єктів і застосовуються в юридичній практиці. У цьому сенсі Міжнародний кодекс етики посідає проміжне становище між нормативним і неформальним регулятором.

До основних ознак, які дозволяють кваліфікувати Міжнародний кодекс етики як квазі-джерело права, можна віднести:

- відсилочне визнання в законодавстві (через ст. 13 Закону про аудит);
- фактичну обов’язковість для професійних суб’єктів (аудиторів, аудиторських фірм);
- застосування його положень під час перевірок, контролю, оцінки якості;
- наявність санкцій за його недотримання, що мають наслідки в дисциплінарній і правозастосовній практиці.

Таким чином, хоча Міжнародний кодекс етики не входить до системи нормативно-правових актів України, визначених розділом II Закону України «Про правотворчу діяльність» від 24 серпня 2023 року № 3354-IX (далі – Закон про правотворчу діяльність) [6], його положення реалізуються в конкретних правовідносинах, що дозволяє кваліфікувати його як квазі-правовий регулятор.

У цьому контексті доречно порівняти Міжнародний кодекс етики з іншими міжнародними стандартами, що мають схожий статус в українському праві:

Документ	Формальний статус	Квазі-нормативність
Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)	Не є НПА, але обов’язкові для певних категорій підприємств	Так

Документ	Формальний статус	Квазі-нормативність
Міжнародні стандарти аудиту (МСА)	Не є НПА, але обов'язкові для аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності	Так
Міжнародний кодекс етики (IESBA Code)	Не є НПА, але обов'язковий за законом	Так
Листи Державної податкової служби України, рекомендації Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю	Не є НПА	Частково, залежно від практики

Усі ці документи мають схожу ознаку: використовуються для регулювання професійної діяльності, санкціоновані через законодавчі відсилки, але не є нормативно-правовими актами у класичному розумінні.

У рішеннях Ради нагляду за аудиторською діяльністю або Аудиторської палати України положення Міжнародного кодексу етики неодноразово ставали підставою для винесення дисциплінарних стягнень (наприклад, щодо конфлікту інтересів, порушення принципу об'єктивності, незалежності тощо). Аналіз практики підтверджує, що ці положення розглядаються як юридично значущі норми, навіть у відсутності окремого національного акту з аналогічним змістом.

Попри відсутність формального статусу нормативно-правового акта, Міжнародний кодекс етики має реальне регуляторне значення в українській системі аудиторського нагляду та професійної відповідальності. Його положення фактично виконують функцію етичного стандарту поведінки аудитора, що активно застосовується в інституційному та дисциплінарному механізмі регулювання галузі.

Органи нагляду, зокрема Рада нагляду за аудиторською діяльністю, а також органи професійного самоврядування, регулярно застосовують положення Міжнародного кодексу етики під час перевірок аудиторських фірм. Основними аспектами перевірок є:

- дотримання принципу незалежності;
- розкриття конфлікту інтересів;
- застосування належних запобіжників у випадку етичних загроз;
- відповідність поведінки аудитора фундаментальним етичним принципам.

У звітах за результатами перевірок часто вказується на порушення саме положень Міжнародного кодексу етики, навіть якщо ці положення не конкретизовані в національних нормативно-правових актах.

На практиці порушення положень Міжнародного кодексу є однією з найпоширеніших підстав для дисциплінарних проваджень проти аудиторів та аудиторських фірм. Рішення про позбавлення сертифіката, попередження або тимчасове відсторонення, як правило, містять посилання на конкретні розділи або принципи Міжнародного кодексу етики (наприклад, стосовно незалежності або об'єктивності).

Це свідчить про визнання Міжнародного кодексу етики джерелом професійних стандартів, які, хоча й не є нормативними у вузькому розумінні, розглядаються як юридично релевантні для оцінки поведінки фахівця.

Практичне застосування Міжнародного кодексу етики проявляється не лише у внутрішньогалузевих механізмах контролю, а й у взаємодії з іншими суб'єктами — наприклад, податковими органами або судом. Зокрема, висновки аудитора, який порушив принципи етики, можуть ставити під сумнів достовірність фінансової звітності, що, у свою чергу, впливає на податкові наслідки, інвестиційні рішення, правову позицію у спорах.

Таким чином, Міжнародний кодекс етики набуває багатофункціонального прикладного значення: він регулює не лише відносини «аудитор – саморегульована організація», а й впливає на правове становище третіх осіб, які покладаються на результати аудиту.

Попри визнання Міжнародного кодексу етики як обов'язкового етичного стандарту для аудиторів, у правозастосовній практиці існує низка проблем, пов'язаних з його юридичним статусом, механізмами тлумачення та застосування, а також з відсутністю чітких процедур впровадження його норм у національну правову систему.

Головною проблемою є те, що Міжнародний кодекс етики не є нормативно-правовим актом у розумінні Закону про правотворчу діяльність. Це означає, що:

- його норми не можуть бути прямо застосовані судами як джерело права;
- його положення не мають самостійної сили у правовідносинах, якщо немає прямої відсилки до них;
- у випадку колізії з національним законодавством, пріоритет належить внутрішнім нормативним актам, навіть якщо вони суперечать духу чи букві Міжнародного кодексу етики.

Це створює правову невизначеність як для аудиторів, так і для органів контролю — особливо у випадках, коли Міжнародний кодекс етики дозволяє альтернативні тлумачення або залишає простір для професійного судження.

Іншою проблемою є відсутність визначеного органу, уповноваженого надавати обов'язкові тлумачення норм Міжнародного кодексу етики. У практиці України трапляються випадки, коли однакові ситуації оцінюються по-різному Аудиторською палатою України та Радою нагляду. Це породжує непослідовність у регуляторній практиці та підриває довіру до механізмів професійного контролю.

Також відсутній механізм офіційного перекладу та адаптації змін до Міжнародного кодексу етики — часто його оновлення впроваджуються із запізненням або без належного роз'яснення.

Для подолання вказаних проблем у статті пропонується:

1. Офіційно закріпити статус Міжнародного кодексу етики як обов'язкового етичного стандарту в статті 8 «Професійна етика» Закону про аудит — з конкретизацією його ролі як нормативного етичного мінімуму.

2. Надати Міністерству фінансів України або Раді нагляду за аудиторською діяльністю повноваження з офіційного тлумачення положень Кодексу етики.

3. Розробити національний коментар до Міжнародного кодексу етики — офіційний документ, який допоможе тлумачити його положення з урахуванням специфіки українського законодавства.

4. Удосконалити механізми відповідальності за порушення Міжнародного кодексу етики, зокрема — стандартизувати підстави дисциплінарної відповідальності.

Такі кроки дозволять зробити застосування Міжнародного кодексу етики послідовним, передбачуваним і юридично зрозумілим, а також сприятимуть підвищенню довіри до професії аудитора та правової визначеності у сфері етичних стандартів.

Висновки та рекомендації. Міжнародний кодекс етики посідає унікальне місце в системі правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. Формально він не є нормативно-правовим актом і не входить до кола офіційних джерел права відповідно до чинного законодавства. Проте завдяки прямій відсилці в Законі про аудит його положення мають обов'язковий характер для аудиторів та аудиторських фірм.

Це створює ситуацію, коли Міжнародний кодекс етики набуває ознак квазі-джерела права — акта, який формально не має нормативного статусу, але фактично виконує регуляторну функцію та застосовується органами контролю, нагляду і професійного самоврядування. Його норми використовуються як критерії оцінки професійної поведінки, підстава для дисциплінарної відповідальності, а також як інструмент у вирішенні спорів щодо дотримання принципів незалежності, об'єктивності, конфіденційності та добросовісності.

Водночас відсутність чіткого нормативного статусу, єдиного органу тлумачення, а також недосконалість механізмів адаптації міжнародних змін породжують серйозні правові ризики та ускладнюють правозастосування. Для забезпечення ефективного функціонування Міжнародного кодексу етики як етичного та правового інструменту в Україні доцільно:

- законодавчо врегулювати його статус і роль у системі регулювання аудиторської діяльності;
- визначити уповноважений орган тлумачення;
- розробити офіційний коментар до Кодексу;
- узгодити механізми відповідальності із положеннями Кодексу.

Запропоновані кроки сприятимуть підвищенню правової визначеності, якості аудиторських послуг і зміцненню довіри до професійної спільноти.

ЛІТЕРАТУРА

1. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA). URL: https://www.mof.gov.ua/uk/international_code_of_professional_ethics_accountants_including_international_independence_standards-780 (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).