



Заняття 6

Міжнародні стандарти аудиту в контексті Європейського Союзу

Ухвалення · адаптація · процедура схвалення (endorsement)



Питання до розгляду

Логіка заняття: від правової архітектури — до механізму схвалення, меж адаптації та найсвіжіших реформ.

1



Інституційні засади МСА в ЄС

Хто творить і хто ухвалює стандарти; правова тріада ЄС; стаття 26 та її ключове правило.

2



Процедура схвалення (endorsement)

Делеговані акти за ст. 290 ДФЄС; чотири критерії ухвалення; парадокс невикористаного повноваження.

3



Адаптація: межі національного маневру

Додаткові вимоги (add-ons) та вилучення (carve-outs); стега гармонізації; національні кейси.

4



Сучасні виклики та перспективи

МСА для менш складних суб'єктів (LCE); аудит сталості та ISSA 5000; Omnibus-2026; уроки для України.

1

Хто творить і хто ухвалює: дворівнева логіка



Глобальний рівень — IAASB / IFAC

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB) у складі IFAC розробляє МСА як глобальний орієнтир.



Наднаціональний рівень — ЄС

Стандарти стають обов'язковими в ЄС лише після їх схвалення (endorsement) Європейською Комісією — самі по собі вони сили закону не мають.

Що таке «МСА» в праві ЄС — ст. 26(2)

Поняття охоплює:

- Міжнародні стандарти аудиту (ISAs)
 - Міжнародний стандарт контролю якості (ISQC 1)
 - інші пов'язані стандарти IFAC, що їх видає IAASB
- *настільки, наскільки вони стосуються обов'язкового аудиту.*



Головне: ЄС не пише власних стандартів аудиту. Він обирає, чи надати глобальним МСА юридичної сили — і за яких умов. Це робить порядок **схвалення** центральним питанням європейського аудиторського права.



1

Правова основа: тріада актів ЄС



1

Директива 2006/43/ЄС

ЗАСАДНИЧА

Запровадила єдині вимоги до обов'язкового аудиту в ЄС: незалежність, етика, якість, публічний нагляд. Уперше наділила Комісію повноваженням ухвалювати МСА для застосування в Союзі.



2

Директива 2014/56/ЄС

РЕФОРМА

Посилила правила: аудиторські комітети, прозорість, нагляд. Переформатувала ст. 26 під сучасний механізм схвалення стандартів.



3

Регламент (ЄС) 537/2014

ПРЯМОЇ ДІЇ

Спеціальні правила для суб'єктів суспільного інтересу (СІ): обов'язкова ротація аудитора, ліміти на неаудиторські послуги; повноваження Комісії ухвалювати МСА делегованими актами.

Спільний знаменник: усі три акти не нав'язують готового тексту стандартів, а будують **рамку**, у межах якої МСА можуть бути ухвалені та застосовані.



1

Стаття 26: правило, що визначає все

Норма (ст. 26(1)): держави-члени зобов'язують аудиторів проводити обов'язковий аудит згідно з МСА, ухваленими Комісією.

Запобіжник: доки Комісія не ухвалила МСА з відповідного предмета, держави-члени **можуть застосовувати національні стандарти**, процедури чи вимоги.

Саме ця конструкція пояснює, чому в ЄС роками співіснують МСА та національні стандарти.

Ієрархія джерел сили стандарту



IAASB видає МСА

технічний документ



Комісія ухвалює (або ні)

делегований акт



Застосування в державі-члені

національне право



2 Механізм схвалення: від комітології до делегованих актів

2006 — початкова модель

Директива 2006/43/ЄС наділила Комісію повноваженням ухвалювати МСА у порядку «комітології» — через регуляторні комітети держав-членів.

2014 — чинна модель

Регламент 537/2014 уповноважив Комісію ухвалювати МСА **делегованими актами** (ст. 39 Регламенту; ст. 290 ДФЄС) — з правом контролю з боку Європарламенту та Ради.



Делегований акт — це не «копіювання» тексту

Комісія не редагує стандарт. Вона **перетворює глобальний МСА на джерело права ЄС** — цілісно, з можливими технічними додатками чи вилученнями, але без зміни суті. Делегування звужене: воно охоплює практику аудиту, незалежність і внутрішній контроль якості, і не може змінювати самі вимоги директиви чи регламенту.



2

Чотири критерії ухвалення (ст. 26(3))

Комісія може ухвалити стандарт лише за одночасного дотримання всіх умов:

(a)

Належна процедура

розроблені з належним процесом, публічним наглядом і прозорістю; загальновизнані на міжнародному рівні.

(b)

Якість і довіра

додають високий рівень довіри та якості фінансовій звітності й слугують європейському суспільному благу.

(c)

Суспільне благо ЄС

сприятливі для добробуту Союзу — критерій політичної доцільності, а не лише техніки.

(d)

Без зміни права ЄС

не змінюють і не доповнюють вимог директиви/регламенту, окрім вузько визначених винятків.



2

Парадокс невикористаного повноваження

O

стандартів МСА

ухвалено Комісією на рівні ЄС — попри
наявність повноваження з 2006 / 2014 рр.

Повноваження є — рішення немає

Право ухвалити МСА закладено в директиві, але політичного рішення про це Комісія так і не ухвалила; графіка теж немає.

Схвалення відбулося «знизу»

За даними FEE (2015), 25 із 28 тодішніх держав-членів самостійно запровадили МСА; де-факто схвалення перемістилося на національний рівень.

Ризик фрагментації

Без єдиного схвалення стандарти приймають різночасно й вибірково; це послаблює гармонізацію та порівнянність аудиту в Союзі.



3

Адаптація І: додаткові вимоги (add-ons)



Що дозволено: держава-член може **встановити додаткові аудиторські процедури або вимоги** понад ухвалений МСА — але лише за чітко окреслених підстав.



Підстава — національне право

Додаткові процедури впливають зі специфічних національних вимог щодо обсягу аудиту.



Підстава — якість і довіра

Або вони потрібні, щоб посилити довіру та якість фінансової звітності.



Тест суспільного блага

У будь-якому разі додавання має слугувати суспільному благу — це принцип «не нижче».

Приклад: вимога додаткового звіту аудитора наглядовій раді або інші вимоги, що впливають із національних правил корпоративного управління.



3

Адаптація II: вилучення (carve-outs)



Carve-out — вузький виняток

Держава може **вилучити частину МСА** лише тоді, коли її виконання створює конкретний юридичний конфлікт із національним правом щодо обсягу аудиту — і лише доти, доки цей конфлікт існує.

+ ADD-ON (+)

Додавання поверх стандарту. Підвищує планку. Мета — більше довіри та якості.

Запобіжники проти зловживань

Лише за реального конфлікту

не з міркувань зручності чи традиції

Лише на час дії конфлікту

виняток зникає разом із підставою

Лише з тестом суспільного блага

вилучення не має знижувати довіру



CARVE-OUT (–)

Вилучення частини стандарту. Виняткове й тимчасове. Тільки за юридичного конфлікту.



3

Межа гармонізації та національні кейси

Стеля гармонізації

Доти, доки немає схвалення ЄС, чинне правило просте: **діють національні стандарти**. Тож гармонізація сьогодні тримається радше на добровільному застосуванні МСА державами, ніж на праві Союзу.



Висновок частини 3

Адаптація в ЄС асиметрична: додавати легше, ніж вилучати. Право Союзу захищає планку якості, а не зручність національних практик.

Як це виглядає на практиці

Більшість держав-членів

застосовують МСА — часто як національно адаптовані версії з власними додатками.

Франція, Німеччина, Португалія

історично транспонували МСА у власні національні стандарти через усталені процедури нормотворення.

Спільний знаменник

будь-які додатки чи вилучення мають додавати довіру та слугувати суспільному благу — принцип «не нижче».



4 МСА для менш складних суб'єктів (ISA for LCE)

15 ГРУД. 2025

Чинний для аудитів періодів, що починаються з цієї дати — у юрисдикціях, які стандарт ухвалили або дозволили.

Видано IAASB у грудні 2023 р.

Самостійний глобальний стандарт; той самий рівень — розумна впевненість.

Самостійний і пропорційний

Окремий стандарт для менших і менш складних суб'єктів — простіший у навігації, ніж повний комплект МСА.

Та сама впевненість

Побудований на засадах МСА; забезпечує той самий рівень — розумну впевненість для прийнятих завдань.

Рішення — за юрисдикцією

IAASB передає вибір кожній державі та її органам нагляду: ухвалити, дозволити чи ні.



4

Новий фронт: аудит звітності зі сталого розвитку

CSRD ввела обов'язкову впевненість щодо звітності зі сталості — і паралельний механізм схвалення стандартів.

IAASB

ISSA 5000

Глобальний стандарт впевненості щодо сталості; схвалений у вересні 2024 р., запущений у січні 2025 р.

СЕАОВ

Настанови

Незобов'язальні настанови з обмеженої впевненості (вер. 2024) — орієнтир на перехідний період.

СЕАОВ → ЄК

Технічна порада

Поради щодо додатків і можливих вилучень до ISSA 5000 (до травня 2025) для майбутнього акта ЄС.

Комісія

Делегований акт

Стандарт обмеженої впевненості — до 1 жовт. 2026 (можливе перенесення на 1 лип. 2027).



Та сама логіка: глобальний стандарт (ISSA 5000) → перехідні настанови СЕАОВ → схвалення ЄС делегованим актом. Аудит сталості повторює модель класичних МСА.



4

Omnibus-2026: спрощення на ходу

Директива (ЄС) 2026/470 — опублікована в Офіційному віснику 26.02.2026, чинна з 18.03.2026; держави транспонують зміни до CSRD до 19.03.2027.



Знято обов'язок «розумної» впевненості

Комісія більше не зобов'язана ухвалювати стандарт розумної впевненості — звітність зі сталості лишається на рівні обмеженої впевненості.



Обмежена впевненість — лишається

Зберігається обов'язок ухвалити делегованим актом стандарт обмеженої впевненості; дедлайн — 1 жовт. 2026, можливе перенесення на 1 лип. 2027.



Звужено сферу CSRD

Під дію підпадають лише найбільші компанії: понад 1000 працівників і понад 450 млн € обороту.

Зміни в реальному часі: матеріал заняття слід звіряти з чинними редакціями актів на EUR-Lex.



4

Уроки для України



Мова та переклад

Системний переклад МСА (з 2008 р.) — основа доступності; узгодженість термінів критична для якості застосування.



Узгодження з *acquis*

Орієнтир — Дир. 2006/43/ЄС, 2014/56/ЄС і Регл. 537/2014: незалежність, ротація, ліміти на неаудиторські послуги.



Якість і публічний нагляд

Інституційна спроможність нагляду й контролю якості важить не менше за самі стандарти.



Готовність до нових стандартів

Завчасна підготовка до МСА для LCE та аудиту сталості (ISSA 5000) — конкурентна перевага на шляху до ЄС.



Висновки заняття

1

ЄС не пише, а схвалює

Стандарти створює IAASB; ЄС вирішує, чи надати їм сили закону. Endorsement — серце системи.

2

Повноваження ≠ дія

Право ухвалити МСА існує з 2006/2014 рр., але Комісія ним не скористалася — схвалення відбулося на рівні держав.

3

Адаптація асиметрична

Додавати (add-ons) можна ширше, ніж вилучати (carve-outs). Право Союзу боронить планку якості.

4

Модель повторюється

Аудит сталості (ISSA 5000) рухається тим самим маршрутом; Omnibus-2026 уже коригує курс.



Джерела I — нормативні акти та інституційні документи



Co-funded by
the European Union



ДИРЕКТИВА 2006/43/ЄС (консолід. 16.06.2014)

Про обов'язковий аудит річної та консолідованої звітності

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02006L0043-20140616>

ДИРЕКТИВА 2014/56/ЄС

Зміни до Директиви 2006/43/ЄС (аудиторська реформа)

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0056>

РЕГЛАМЕНТ (ЄС) 537/2014

Спеціальні вимоги до аудиту суб'єктів суспільного інтересу

<https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2014/537/oj/eng>

ДИРЕКТИВА (ЄС) 2026/470 (Omnibus)

Спрощення CSRD/CSDDD; режим впевненості щодо сталості

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32026L0470>

IAASB — ISA for LCE

Стандарт для аудиту менш складних суб'єктів (огляд)

<https://www.iaasb.org/focus-areas/isa-lce-standard-audits-less-complex-entities>

IAASB (груд. 2023)

Новина про випуск стандарту ISA for LCE

<https://www.iaasb.org/news-events/2023-12/new-standard-audits-less-complex-entities-issued-iaasb>

СЕАОВ / Європейська Комісія (07.03.2024)

Лист щодо незобов'язальних настанов із впевненості

https://finance.ec.europa.eu/system/files/2024-03/240307-ceaob-commission-letter-non-binding-assurance-guidelines_en.pdf

EUR-Lex — огляд Директиви 2006/43/ЄС

Стисле резюме режиму обов'язкового аудиту

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/LSU/?uri=celex:32006L0043>



Джерела II — наукові публікації



Co-funded by
the European Union



Рецензовані праці щодо ухвалення та гармонізації МСА — з робочими DOI / посиланнями.

Merkt, H. (2009)

International Standards on Auditing and Their Adoption in the EU: Legal Aspects and Unsettled Questions. У: Tison et al. (ред.), Perspectives in Company Law and Financial Regulation. Cambridge University Press.

<https://doi.org/10.1017/CBO9780511770456.015>

Boolaky, P. K., & Soobaroyen, T. (2017)

Adoption of International Standards on Auditing (ISA): Do Institutional Factors Matter? International Journal of Auditing, 21(1), 59–81. (Дослідження на замовлення DG Internal Market Європейської Комісії.)

<https://doi.org/10.1111/ijau.12081>

Schockaert, D., & Houyoux, N. (2007)

International Standards on Auditing within the European Union. Revue bancaire et financière / Bank- en Financiewezen, 8, 515.

https://www.researchgate.net/publication/285010071_International_Standards_on_Auditing_within_the_European_Union

Adoption: An Institutional Perspective (2022)

International Standards on Auditing (ISAs) Adoption: An Institutional Perspective. Administrative Sciences (MDPI), 12(3), 119.

<https://www.mdpi.com/2076-3387/12/3/119>