

Л. Г. Уртаєва

кандидат юридичних наук,
викладач кафедри економіки і міжнародних економічних відносин
Міжнародного гуманітарного університету

МІЖНАРОДНО-ПРАВОВІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Статтю присвячено висвітленню питань, пов'язаних із аналізом фінансових правопорушень шляхом детермінації міжнародно-правових стандартів фінансової відповідальності.

Доведено можливість здійснення трирівневої градації стандартів в залежності від суб'єкта їх прийняття, виокремивши: 1) міжнародні стандарти; 2) національні стандарти; 3) регіональні стандарти (європейські, міждержавні).

Визначено види стандартів в сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності: 1) національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку; 2) національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі; 3) міжнародні стандарти фінансової звітності, які прийняті Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності. Проаналізовано характерні ознаки стандартів в сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Наголошено на відсутності відповідальності за недотримання міжнародних стандартів в сфері фінансової звітності.

Запропоновано виокремлення міжнародно-правових стандартів притягнення до відповідальності за вчинення фінансових правопорушень та їх групування за такими критеріями як: а) сфера застосування; б) форма зовнішнього закріплення. Обґрунтовано формування підходів щодо рівневої градації міжнародно-правових стандартів фінансової відповідальності, зокрема: 1) відносно фінансових правопорушень у вигляді легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, протидії та фінансування тероризму: а) конвенційний рівень; б) рівень рішень Генеральної Асамблеї ООН; 2) відносно фінансових правопорушень, що вчинені організованими угрупованнями: а) конвенційний рівень; б) рівень Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI); 3) відносно фінансових правопорушень, що пов'язані з аудитом державних фінансів: а) конвенційний рівень; б) рівень Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів; в) рівень рішень Європейського Парламенту.

Ключові слова: фінансові відносини, фінансове правопорушення, конвенція, рівень, міжнародно-правові стандарти, таксономія фінансової звітності, бухгалтерський облік.

Постановки завдання. Суб'єкт права вступаючи в конкретні суспільні відносини проявляє свій вибір між різними варіантами поведінки: правовою та неправовою. Вибір правового варіанта забезпечує низку переваг (типу, зобов'язання інших суб'єктів сприяти його правам або не втручатися в них; забезпечення державою відновлення порушеного права і виконання зобов'язаним суб'єктом відповідних обов'язків), а здійснення неправової поведінки є основою правопорушення, що тягне за собою юридичну відповідальність у вигляді застосування до правопорушників заходів державного примусу каральної спрямованості особистого, організаційного чи матеріального характеру. З розвитком суспільних відносин підлягають трансформації та диференціюються правопо-

рушення, залишаючи позаду традиційний їх поділ на кримінальні, адміністративні, дисциплінарні. Аналогічним чином сформувались підстави для виокремлення фінансових правопорушень. Це пов'язано з тим, що фінансове право впливає на суспільні відносини шляхом встановлення прав та обов'язків між їхніми учасниками, забезпечуючи їх реалізацію можливим державно-правовим примусом в частині планомірного утворення, розподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів коштів державою та органами місцевого самоврядування.

З огляду на зазначене, дослідження міжнародно-правових стандартів фінансової відповідальності та здійснення їх градації має теоретичне та практичне значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичну основу склали доктринальні висновки, яких зроблено провідними вченими в сфері адміністративного та фінансового права, зокрема такими, як: В.Б. Авер'яновим, Ю.П. Битяком, Л.К. Вороною, В.К. Колпаковим, О.В. Кузьменком, М.П. Кучерявенком, С.В. Ківаловим, Т.А. Латковською, О.Ю. Усковим та ін. Проте, незважаючи на значну кількість наукових праць, дослідження питань, пов'язаних із міжнародно-правовими стандартами притягнення до відповідальності за вчинення фінансових правопорушень потребують детального опрацювання, що першочергово обумовлено посиленням дії глобалізаційних процесів, обраним вектором України до інтеграції у європейську спільноту, динамічним утвердженням ринку обігу віртуальних активів, а також розробленням дієвого національного механізму запобігання фінансовим правопорушенням.

Метою дослідження є висвітлення питань, пов'язаних із аналізом фінансових правопорушень шляхом детермінації міжнародно-правових стандартів фінансової відповідальності.

Виклад основного матеріалу. Міжнародно-правові стандарти знаходять своє відображення в певних документах (угодах, положеннях, пактах, конвенціях, деклараціях, правилах та ін.) у вигляді норм, принципів і рекомендацій. Стандарти не рівнозначні за своїм юридичним статусом, але єдині у вираженні прагнення світового співтовариства максимально скоординувати політику, засоби й методи діяльності всіх і кожної держави, спрямованих на попередження й боротьбу зі злочинністю [1].

Особливості міжнародно-правових стандартів розкриваються через: 1) порядок розробки та прийняття; 2) сферу регламентації, яка поширюється не тільки на міжнародне співробітництво держав, а й інших, визначених ними суб'єктів; 3) вплив на загальносвітовий правовий розвиток; та ін. [2, с. 464–465; 3, с. 162].

Поширеними є дослідження міжнародних стандартів в сфері прав людини, судоустрою та статусу суддів, інформаційної безпеки, фінансової звітності та ін. Водночас тема дослідження питання міжнародно-правових стандартів фінансової відповідальності залишається малодослідженою, з огляду на становлення інституту фінансової відповідальності в Україні.

Особливостями фінансових правопорушень та їх зв'язок з економічною діяльністю суб'єктів як в межах приватного сектору, так і в межах публічного сектору, опосередковано впорядку-

вання фінансової діяльності за допомогою універсальних регуляторів, що діють незалежно від специфіки національного законодавства.

Що стосується терміну «міжнародно-правовий стандарт», слід зазначити, що наразі на законодавчому рівні не вироблено єдиного підходу до його визначення. Міжнародні та національні акти законодавства містять визначення правової категорії «стандарт», підходи до якої різняться в залежності від сфери суспільних правовідносин, де воно використовується та як правило стосуються торгівлі, стандартизації, безпекових питань, міжнародної аеронавігації та ін.

Так, відповідно до Протоколу про внесення змін до Угоди про державні закупівлі СОТ від 30.03.2012 р. термін «стандарт» означає документ, затверджений правомочним органом, який забезпечує загальне і регулярне використання правил, керівних принципів або характеристик товарів та послуг, чи пов'язаних з ними процесів і методів виробництва, дотримання яких не є обов'язковим. Він може також включати або стосуватися виключно вимог щодо термінології, символів, пакування, маркування чи етикеток, які застосовуються до товару, послуги, процесу або методу виробництва [4].

Згідно Угоди між Кабінетом Міністрів України та Урядом Республіки Молдова про повітряне сполучення від 12.04.2018 р. під терміном «стандарт» пропонується розуміти будь-які вимоги до фізичних характеристик, конфігурацій, матеріальної частини, технічних характеристик, персоналу або правил, однакове застосування яких визнається необхідним для забезпечення безпеки або регулярності міжнародної аеронавігації та яких будуть дотримуватись Договірні Сторони відповідно до Конвенції [5].

Більш вузьке значення правової категорії «стандарт» наведено в Директиві комісії 2005/62/ЄС від 30.09.2005 року про імплементацію Директиви Європейського Парламенту і Ради 2002/98/ЄС стосовно стандартів і специфікацій Співтовариства, пов'язаних із системою якості для закладів служби крові, де воно тлумачиться як вимоги, які слугують основою для порівняння [6].

З огляду на зазначене, можна виокремити основні ознаки, які розкривають зміст терміну «стандарт» в міжнародному законодавстві, серед яких: а) його затвердження правомочним органом; б) стосується забезпечення використання правил, керівних принципів, дотримання яких не є обов'язковим; в) може включати вимоги щодо термінології, символів, фізичних характеристик,

конфігурацій, матеріальної частини, технічних характеристик, персоналу або правил; г) регулює вимоги щодо однаковості застосування окремих детермінант або їх порівняння.

Щодо національного законодавства, то в даному випадку буде доречно звернутись до положень Закону України «Про стандартизацію», якими термін «стандарт» визначено як нормативний документ, заснований на консенсусі, прийнятий визнаним органом, що встановлює для загального і неодноразового використання правила, настанови або характеристики щодо діяльності чи її результатів, та спрямований на досягнення оптимального ступеня впорядкованості в певній сфері [7].

Окрім цього, шляхом аналізу положень цього закону видається за можливе в залежності від суб'єкта прийняття здійснити трирівневу градацію стандартів, виокремивши: 1) *міжнародні стандарти* (прийняті міжнародною організацією із стандартизації і доступні для широкого кола користувачів); 2) *національні стандарти* (прийняті національним органом стандартизації та доступні для широкого кола користувачів); 3) *регіональні стандарти* (стандарти, прийняті регіональною організацією стандартизації і доступні для широкого кола користувачів). Водночас регіональні стандарти можуть мати статус європейських (прийняті європейською організацією стандартизації) або *міждержавних* [7]. Щодо зазначення про «доступ широкого кола користувачів», то вважаємо що в даному випадку положення Закону України «Про стандартизацію» потребують уточнення з приводу території на яку поширюється дія кожного із вищезазначених видів стандартів (зокрема, регіон, держава, ЄС тощо).

Окрім цього, аналізуючи Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» можна визначити два види стандартів в сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

1) *національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку, яке:* а) є нормативно-правовим актом, розробленим на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку; б) затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту; в) визначає принципи, методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами; г) не поширюється на

підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі;

2) *національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі, яке:* а) нормативно-правовим актом; б) визначає принципи, методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для розпорядників бюджетних коштів, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; в) розробленим на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору; г) затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту;

3) *міжнародні стандарти фінансової звітності*, які прийняті Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

Закон містить окрему главу «Застосування міжнародних стандартів», положеннями якої передбачено використання для складання фінансової звітності міжнародних стандартів, які оприлюднені державною мовою на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. А також закріплює таке поняття як «таксономія фінансової звітності» як склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Видання таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами віднесено до компетенції Ради міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [8].

Закріплення на законодавчому рівні положень щодо необхідності впровадження та дотримання міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку є значним та прогресивним кроком для України. Водночас Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8] не містить окремих положень щодо фінансової відповідальності за недотримання таких актів.

На сьогоднішній день компанії в більш ніж 120 країнах світу використовують Міжнародні стандарти фінансової звітності (англ. International Financial Reporting Standards – IFRS) як основу

для підготовки своєї фінансової звітності, головним призначенням яких є уніфікація бухгалтерської звітності незалежно від геолокації ведення бізнесу, прозорість роботи компаній задля забезпечення стабільності фінансових ринків і розвитку світової економіки. Як відмічає Р. Груба звітність, підготовлена відповідно до вимог міжнародних стандартів, є свого роду «знаком якості» й підтвердженням того, що подана інформація є достовірною [9].

Продовжуючи аналіз наукових підходів з обраної теми дослідження, слід звернути увагу на напрацювання О.В. Саленко, який в якості критеріїв градації міжнародних стандартів пропонує: 1) зміст і спосіб закріплення (цілі, принципи, норми); 2) сферу дії (універсальні, регіональні, партикулярні); 3) юридичну силу (імперативні, диспозитивні); 4) функції в механізмі міжнародно-правового регулювання (матеріальні та процесуальні); 5) спосіб творення та формою втілення (звичаєві, договірні та такі, що містяться в рішеннях міжнародних організацій) [10, с. 265].

В свою чергу, В.Д. Бринцев класифікує міжнародні стандарти наступним чином: 1) загальні (щодо державного устрою, прав людини та матеріального права); 2) процесуальні (стандарти адміністративного, господарського, цивільного, кримінального судових процесів); 3) стандарти судоустрою [11, с. 54].

Водночас, вважаємо за можливим виокремлення міжнародно-правових стандартів притягнення до відповідальності за вчинення фінансових правопорушень та їх групування за критерієм: а) сфери застосування; б) форми зовнішнього закріплення. Квінцистенція цих ознак дозволила сформулювати такий підхід:

1) відносно фінансових правопорушень у вигляді легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, протидії та фінансування тероризму: а) на конвенційному рівні (Конвенція ООН проти корупції 2003 р. [12], Конвенція з боротьби з тероризмом, сепаратизмом та екстремізмом 2001 р. [13], Конвенція Ради Європи по відмицтву, виявленню, вилученню та конфіскації коштів від злочинної діяльності та від фінансування тероризму 2005 р. [14] та інші); б) на рівні рішень Генеральної Асамблеї ООН [15].

2) відносно фінансових правопорушень, що вчинені організованими угрупованнями: а) на конвенційному рівні (Конвенція ООН проти транснаціональної організованої злочинності 2000 р. [16], Конвенція ООН по боротьбі з фінансуванням тероризму 1999 р. [17], Конвенція

ООН з боротьби проти незаконного обігу наркотичних засобів та психотропних речовин 1988 р. [18] та інші); б) на рівні Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI);

3) відносно фінансових правопорушень, що пов'язані з аудитом державних фінансів: а) на конвенційному рівні (наприклад, Європейська конвенція про видачу правопорушників [19]); б) на рівні Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (наприклад, Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнята IX конгресом INTOSAI 1977 р. [20], Мексиканська декларація незалежності вищих органів фінансового контролю, що підписана на XIX Конгресі INTOSAI [21], Кодекс етики, який затверджено на XVI Конгресі INTOSAI 1998 р., Стандарти аудиту державних фінансів, Керівні принципи стандартів внутрішнього контролю 1974 р. [22]); в) на рівні рішень Європейського Парламенту (наприклад, Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, яка має на меті встановлення загальної, хоч і не повної, гармонізації вимог до обов'язкового аудиту) [23].

Окрім цього, в даному випадку буде доречним звернення уваги на необхідність вироблення механізму, який би передбачав вжиття сукупності заходів щодо наближення національного фінансового законодавства (в тому числі, стосовно питань притягнення до відповідальності за фінансові правопорушення, процедур надання фінансових послуг, інституційної системи, бюджетної, митної, податкової політик та ін.) до визнаних європейських стандартів.

Таким чином, під міжнародно-правовими стандартами фінансової відповідальності пропонуємо розуміти загальновизнані норми поведінки, визначені в установленому порядку компетентними органами держав, якими регламентовано заходи фінансової дисципліни та поведінки юридичних, фізичних осіб, публічної адміністрації спрямовані на боротьбу із фінансовими правопорушеннями та вжиття превентивних заходів.

Висновки. У статті висвітлено питання, що пов'язані з визначенням міжнародно-правових стандартів фінансової відповідальності. Запропоновано виокремлення міжнародно-правових стандартів притягнення до відповідальності за вчинення фінансових правопорушень та їх групування за такими критеріями як: а) сфера застосування; б) форма зовнішнього закріплення.

Обґрунтовано формування підходів щодо рівневої градації міжнародно-правових стандартів фінансової відповідальності, зокрема: 1) відносно фінансових правопорушень у вигляді легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, протидії та фінансування тероризму: а) конвенційний рівень; б) рівень рішень Генеральної Асамблеї ООН; 2) відносно фінансових правопорушень, що вчинені організованими угрупованнями: а) конвенційний рівень; б) рівень Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI); 3) відносно фінансових правопорушень, що пов'язані з аудитом державних фінансів: а) конвенційний рівень; б) рівень Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів; в) рівень рішень Європейського Парламенту.

Запропоновано під міжнародно-правовими стандартами фінансової відповідальності розуміти загальновизнані норми поведінки, визначені в установленому порядку компетентними органами держав, якими регламентовано заходи фінансової дисципліни та поведінки юридичних, фізичних осіб, публічної адміністрації спрямовані на боротьбу із фінансовими правопорушеннями та вжиття превентивних заходів.

Список використаної літератури:

1. Беляева Л. И. Международные стандарты, касающиеся предупреждения преступности несовершеннолетних. URL: <http://www.juvenjust.org>
2. Балінський О. В. Міжнародні правові стандарти та їх роль у правовому розвитку в умовах глобалізації. *Держава і право* : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. К., 2006. Вип. 32. С. 463–469.
3. Заброта С. М., Міжнародно-правові стандарти поліцейської діяльності. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2012/2_2012/36.pdf
4. Протокол про внесення змін до Угоди про державні закупівлі COT : Міжнародний документ від 30.03.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_055/ed20120330#n46
5. Угода між Кабінетом Міністрів України та Урядом Республіки Молдова про повітряне сполучення: Міжнародний документ від 12.04.2018 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/498_004-18/ed20180412#n19
6. Директива комісії про імплементацію Директиви Європейського Парламенту і Ради 2002/98/ЄС стосовно стандартів і специфікацій Співтовариства, пов'язаних із системою якості для закладів служби крові: Міжнародний документ від 30.09.2005 р. № 2005/62/ЄС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_006-05/ed20050930#n24
7. Про стандартизацію: Закон України від 05.06.2014р.№1315-VII.URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1315-18#Text>
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T990996?an=140>
9. Груба Р. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/services-2/consulting/ifrs>
10. Саленко О. В. Міжнародні стандарти у сфері судоустрою та статусу суддів, їх зміст і класифікація. *Національний юридический журнал: теорія и практика*. О.О.О. : Научно-практическое правовое издание. 2014. № 3. С. 263–269.
11. Бринцев В. Д. Система організаційного забезпечення судової влади в Україні : дис. ... докт. юр. наук. Харків. 2011. С. 520.
12. Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти корупції : Міжнародний документ від 31.10.2003 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_c16
13. Конвенція з боротьби з тероризмом, сепаратизмом та екстремізмом: Міжнародний документ від 14.06.2001 р. URL: <http://kremlin.ru/supplement/3405>
14. Конвенція Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, та про фінансування тероризму: Міжнародний документ від 16.05.2005 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_948#Text
15. What are the 10 Global Principles of Fighting Tax Crime? URL: <https://ngm.com.au/10-principles-fighting-tax-crime/>
16. Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти транснаціональної організованої злочинності: Міжнародний документ від 15.11.2000 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_789#Text
17. Міжнародна конвенція про боротьбу з фінансуванням тероризму: Міжнародний документ від 09.12.1999 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_518#Text
18. Конвенція Організації Об'єднаних Націй про боротьбу проти незаконного обігу наркотичних засобів і психотропних речовин: Міжнародний документ від 20.12.1988 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_096#Text
19. Європейська конвенція про видачу правопорушників від 13.12.1957 р. Ратифікована

Законом від 16.01.1998 р, Ж 43/98-ВР URL: www.rada.gov.ua

20. Лімська декларація керівних принципів контролю: Міжнародний документ від 01.01.1977 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text

21. Мексиканська декларація незалежності: декларація XIX Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 2007 р. URL: http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1013545?cat_id=32836

22. Керівні принципи з аудиту державних фінансів. *Збірник базових документів INTOSAI*. Проект ПРООН з врядування «Доброчесність на практиці». К., 2003. 122 с.

23. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності : Міжнародний документ від 17.05.2006 р. № 2006/43/ЄС. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_844/card6#Public

Urtaieva L. H. International legal standards of financial responsibility

The article is devoted to the coverage of issues related to the analysis of financial offenses through the determination of international legal standards of financial responsibility.

The possibility of implementing a three-level gradation of standards depending on the subject of their adoption has been proven, distinguishing: 1) international standards; 2) national standards; 3) regional standards (European, international).

The types of standards in the field of accounting and financial reporting are defined: 1) national regulation (standard) of accounting; 2) national regulation (standard) of accounting in the public sector; 3) international financial reporting standards, which are documents adopted by the Council of International Accounting Standards, which define the procedure for preparing financial reporting. The characteristic features of standards in the field of accounting and financial reporting are analyzed. The absence of responsibility for non-compliance with international standards in the field of financial reporting was emphasized.

It is proposed to highlight the international legal standards of prosecution for committing financial offenses and their grouping according to such criteria as: a) scope of application; b) form of external fixation. The formation of approaches regarding the level gradation of international legal standards of financial responsibility is substantiated, in particular: 1) regarding financial offenses in the form of legalization of proceeds obtained through crime, countermeasures and financing of terrorism: a) conventional level; b) the level of decisions of the UN General Assembly; 2) in relation to financial offenses committed by organized groups: a) conventional level; b) the level of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI); 3) in relation to financial offenses related to the audit of state finances: a) conventional level; b) the level of the International Organization of Higher State Finance Control Bodies; c) the level of decisions of the European Parliament.

Key words: financial relations, financial offense, convention, level, international legal standards, taxonomy of financial reporting, accounting.