



*Синкова О.М.,*

*доцент кафедри державно-правових  
дисциплін Донецького національного  
університету,*

*кандидат економічних наук*

### **ПРО ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЗОРОСТІ У СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ**

Прозорість у діяльності державних органів і суб'єктів господарювання має важливе міжнародно-правове значення у світлі обраного Україною курсу на європейську інтеграцію. У 1996 році Радою Європи була прийнята Програма дій по боротьбі з корупцією, складовою частиною якої є розробка заходів щодо боротьби з корупцією на національному рівні. Забезпечення прозорості й акуратності фінансової звітності та аудиту віднесено до першочергових заходів, які потрібно прийняти на національному рівні, і розглядається як один із найважливіших елементів механізму ефективної реалізації Програми дій по боротьбі з корупцією. Підписання цієї Конвенції Україною означало прийняття на себе зобов'язань щодо розробки відповідних правових заходів з метою запобігання корупції. До числа цих заходів належить і забезпечення прозорості у фінансово-господарській діяльності.

Необхідність забезпечення прозорості у сфері господарської діяльності базується на двох основних передумовах. По-перше, вона сприяє підвищенню рівня контролю органів державного управління за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання. Забезпечення надання певного обсягу інформації про фінансово-господарську діяльність підприємств, належна практика прозорості сприяє підвищенню потенційної ефективності ринків та підвищенню інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання.

Використання правових методів для забезпечення прозорості у системі державного регулювання економіки має першочергове значення. У зв'язку з цим питання прозорості фінансової звітності підприємств розглядалися в Указі Президента України «Про заходи відносно детінізації економіки України на 2002 – 2004 роки» як важливий напрям у боротьбі з тіньовою економікою і подальшому запобіганні її виявам в економіці<sup>1</sup>.

В Указі підкреслювалося, що наслідком поширення тіньової економічної діяльності є зменшення податкових надходжень до державного і місцевого бюджету; скорочення обсягів інвестицій в економіку держави, дискримінація суб'єктів підприємницької діяльності та інші негативні наслідки.

Дослідженню правових та економічних проблем забезпечення прозорості фінансово-господарської діяльності приділялася велика увага. Про це свідчать наукові праці М.Т. Білухи, П.С. Безруких, С.Ф. Голова, В.М. Костюченко, О.В. Ефімової, В.К. Мамотова, В.Д. Новодворського, В.Ф. Палія, Л.З. Шнейдмана, О.В. Соловйової та ін.

У сучасній зарубіжній науковій літературі велика увага приділяється правовим питанням дослідження прозорості фінансової звітності, що підтверджують роботи Р. Адамса, Л.А. Бернстайна, М.Ф. Ван Бреда, Э.С. Хендриксена та інш.

У вітчизняній і зарубіжній науковій літературі детально досліджувалися різні аспекти забезпечення прозорості фінансово-господарської діяльності. Так, В.П. Гомаль, Я.Ю. Шаміна детально вивчали питання міжнародно-правових зобов'язань щодо забезпечення прозорості

<sup>1</sup> Про заходи відносно детінізації економіки України на 2002 – 2004 роки: Указ Президента України // Офіційний вісник України. – 2002. – № 10. – Ст. 470.



звітності у зв'язку із підписанням Україною Конвенції про відмиття, виявлення, вилучення і конфіскацію прибутків від злочинної діяльності і Конвенції про боротьбу з корупцією<sup>2</sup>.

Правові методи забезпечення прозорості фінансово-господарської діяльності, зокрема, забезпечення належних організаційних процедур розглядалися О. Босием, яким з метою підвищення ефективності реалізації правових норм була обґрунтована необхідність широкого інформування адресатів про їхні права та обов'язки і зміст фінансово-правових норм<sup>3</sup>.

Питання забезпечення прозорості фінансово-господарської діяльності на основі детальної регламентації процедур, пов'язаних з аудитом фінансових звітів суб'єктів господарювання, завданням яких є визначення відповідності фінансової звітності нормативним вимогам, розглядалися у роботах Болдовського. Особлива увага була приділена правовим аспектам аудиту, його значенню у забезпеченні прозорості звітності суб'єктів господарювання<sup>4</sup>.

У той же час коло питань, пов'язаних із забезпеченням прозорості і розробкою правових заходів щодо її забезпечення, передбачає проведення додаткових досліджень.

Зокрема вимагає розкриття визначення самого терміну «прозорість» стосовно до фінансово-господарської діяльності. Аналіз концептуальних положень, сформульованих у вітчизняній і зарубіжній літературі, дозволяє визначити прозорість як середовище, в якому цілі діяльності, її правові і економічні межі, рішення у сфері фінансово-господарської діяльності і їхнє обґрунтування, дані та інформація, пов'язані з фінансово-господарською політикою, а також умови підзвітності суб'єктів господарювання надаються громадськості на основі принципів зрозумілості, доступності і своєчасності.

Отже, прозорість включає такі елементи:

- а) розкриття інформації щодо цілей, функцій, обов'язків та відповідальності суб'єктів господарювання;
- б) закріплення процедур прийняття і доведення до відома громадськості облікової і звітної інформації;
- в) доступність для громадськості інформації про вимоги до звітності;
- г) підзвітність і гарантії сумлінності суб'єктів господарювання.

Концептуальні положення, що закріплюють роль держави у забезпеченні прозорості інформації в сфері фінансово-господарської діяльності підприємств визначені у Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі Закон)<sup>5</sup>. Прозорість у діяльності суб'єктів господарювання на законодавчому рівні забезпечується шляхом розробки нормативних положень (стандартів), що регламентують форму подання звітності по повноті, періодичності, своєчасності даних і доступу до них громадськості. Тому ст. 6 Закону закріплює положення про те, що державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств і гарантують та захищають інтереси користувачів.

<sup>2</sup> Гомаль В.П., Шамина Я.Ю. Норми міжнародного права і національного законодавства в боротьбі з корупцією // Держава і право. Юридичні і політичні науки. Спецвипуск. – К.: Ін-т держави і права ім. В.М.Корецького НАН України, 2003. – С. 80.

<sup>3</sup> Босий О. Умови ефективною реалізації фінансово-правових норм // Підприємство, господарство і право. – 2003. – № 2. – С. 64.

<sup>4</sup> Лазуренко В.И., Болдовський А.А. Аудит и проверки налоговой милицией. Научно-практическое пособие. – Донецк: Лебедь, 1999. – С. 32.

<sup>5</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16 липня 1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999.- № 40.- Ст. 365



Таким чином, стандартизація розглядається як один з найважливіших методів державного регулювання обліку і звітності суб'єктів господарювання з метою забезпечення користувачів повною, правдивою і неупередженою інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємств.

Для забезпечення прозорості діяльності суб'єктів господарювання на різних ринках розроблені і затверджені нормативні акти, що регламентують правила їхніх дій. Зокрема, з урахуванням вимог прозорості розроблені правила торгівлі на фондових ринках.

У той же час низка питань, пов'язаних із забезпеченням прозорості фінансової інформації, не знайшла досить повного висвітлення у науковій літературі. До їх числа можуть бути віднесені питання доступу посадових осіб державних органів до фінансової інформації підприємства, в тому числі до первинних бухгалтерських документів.

Актуальність правового регулювання доступу до фінансової інформації має важливе значення у світлі обраного Україною курсу на європейську інтеграцію. Дослідження зарубіжного досвіду, зокрема рішень Суду ЄС з даної проблеми, показує, що державне регулювання даної сфери відносин охоплює такі аспекти: встановлення правових розпоряджень для суб'єктів господарювання, фінансову звітність яких відкрито для посадових осіб; процедуру доступу до звітності посадових осіб державних органів і громадських організацій; правовий режим для користувачів інформації, які зацікавлені мати доступ до звітності компаній.

З правової точки зору важливе значення мають роз'яснення Суду ЄС у сфері тлумачення розпоряджень нормативних актів, що регламентують ці питання. Зокрема у справі 3-97/96 *Daihatsu Deutschland* Суд обґрунтовує право кредиторів компанії, центрального робочого комітету або робочого комітету на стягнення штрафу з компанії за неналежне виконання зобов'язань щодо розкриття річної звітності в світлі ст. 6 Першої Директиви стосовно відповідальності компаній перед третіми особами за розкриття інформації<sup>6</sup>.

У справі 3-97/96 *Daihatsu Deutschland* Суд ЄС роз'яснює, що доступ до річної звітності компаній з обмеженою відповідальністю регламентується одночасно положеннями Першої і Четвертої Директиви, які є основоположними для норм національного законодавства країн ЄС стосовно подання і змісту щорічних балансів і звітів та їх публікації для компаній, на яких розповсюджуються норми європейського підприємницького права.

У Справі № 3-237/99 *OPACs and SA HLMs Logirel* Судом було дано роз'яснення з питань доступу до бухгалтерських документів, пов'язаних з оплатою витрат за суспільними контрактами<sup>7</sup>. Аналізуючи матеріали справи в контексті різних процедур, що стосуються оплати суспільних контрактів по будівництву житла, укладених суб'єктами господарювання у сфері будівництва, суд звернув увагу на ту обставину, що розкриття інформації стосовно будівельних суспільних контрактів передбачає їх публікацію в офіційному друкованому виданні до якого, належить *Official Journal of the European Communities*. Цей порядок передбачено Директивою 93/37/EEC of 14 June 1993 щодо координації процедур виконання контрактів на громадській роботі. У той же час Суд підкреслив, що для забезпечення прозорості бухгалтерських рахунків національне законодавство країн ЄС може вводити правові розпорядження щодо регламентації доступу посадових осіб до бухгалтерських документів за суспільними контрактами. Зокрема, законодавством Франції, що регулює питання будівництва житла (*Construction and Housing Code*), передбачено, що посадові особи, відповідальні за контроль, можуть знайомитися з будь-якими рахунками, листами і документами, які стосуються прибутків і витрат, а також з протоколами зборів акціонерів.

<sup>6</sup> Case C-97/96 *Daihatsu Deutschland*, [1997] ECR Я-6843.

<sup>7</sup> Case № C-237/99 *OPACs and SA HLMs Logirel* OJ 1993 L 199, p. 54.



В Україні право доступу надане державній контрольно-ревізійній службі, органам державної виконавчої влади, які у межах своїх повноважень мають доступ до облікової інформації, пов'язаної із здійсненням закупівлі за рахунок бюджетних коштів.

У законодавстві не знайшли досить повного відображення і питання встановлення певних обмежень на розкриття інформації, пов'язані з можливими негативними наслідками для процесу прийняття рішень суб'єктами господарювання. У той же час у Четвертій Директиві ЄС про річну звітність компаній всіх типів передбачена можливість подання компаніями різних форматів звітності, у тому числі і обмеженого формату, що може бути зумовлено різними надзвичайними обставинами.

У ряді випадків може з'явитися необхідність встановлення деяких обмежень на розкриття інформації, зумовлена можливими негативними наслідками для процесу прийняття рішень та ефективності політики. Наприклад, обмеження доступу до тієї або іншої інформації може бути викликане інтересами курсової політики, кон'юнктури на окремих ринках та ін. Для доступу до цього виду інформації необхідними є гарантії конфіденційності інформації, які може надати тільки закріплений спеціальним чином правовий режим охорони комерційної таємниці.

Законодавством України не регламентується формат звітності для випадків, коли її розголошення може привести до збитків компанії або окремих осіб. Однак в Законі визначено, що фінансова звітність підприємств не складає комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Аналіз зарубіжного досвіду щодо забезпечення конфіденційності у річній звітності компаній показує, що в окремих випадках нормативні акти передбачають певні відступи від загального правила подання річної звітності, виходячи з міркувань охорони комерційної таємниці підприємства.

Так, ст. 45 Четвертої директиви ЄС від 25 липня 1978 року визначає стандартні методи оцінки різних об'єктів обліку і методи, що застосовуються для розрахунку коректувань вартості, а також інформацію про назву, юридичну адресу кожного підприємства, де розташована сама компанія, її філії або особа, яка виступає від свого імені, але за дорученням компанії, володіє принаймні мінімальною часткою капіталу, встановленою країнами-членами ЄС у межах до 20 %, при цьому розкривається частка капіталу, що знаходиться у власності, розмір капіталу і резервів, а також фінансовий результат цього підприємства за останній звітний рік.

Ця інформація може на основі дозволу країн-членів ЄС приймати форму заяви або не відбиватися, якщо внаслідок свого характеру вона може нанести серйозного збитку підприємству. Країни-члени ЄС мають право робити такі винятки тільки з дозволу адміністративних або судових органів. У поясненнях до звітності потрібно розкривати факт невідображення такої інформації.

Отже, тільки дозвіл адміністративних або судових органів є основою для обмеження обсягу інформації, що надається користувачам фінансової звітності.

Скорочений формат звітності держави-учасники ЄС дозволяють подавати товариствам, які на дату балансу не перевищили двох з трьох наступних величин: сума балансу – 2,5 млн. євро, прибуток-нетто з продажу – 5,0 млн. євро, середньорічну зайнятість – 50 чоловік.

Ст. 2 Закону також передбачає, що суб'єкти підприємницької діяльності, яким згідно із законодавством надано дозвіл на ведення спрощеного обліку прибутків і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності. До цих суб'єктів віднесені суб'єкти малого підприємництва і представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, для яких встановлюється скорочений формат фінансової звітності у складі балансу і звіту про фінансові результати.



У Російській Федерації і Республіці Білорусь скорочений формат звітності передбачено для громадських і некомерційних організацій.

Прозорість процедур доступу до фінансової звітності забезпечується правовими розпорядженнями щодо її подання та публікації. Згідно із Законом підприємства зобов'язані представляти квартальну і річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам за їхніми вимогами, власникам (засновникам) згідно із засновницьким документами, а також органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансової звітності.

Таким чином, правові положення належать до числа найважливіших елементів, що забезпечують прозорість фінансової звітності. У законодавстві закріплені:

стандартизація методів, правил і процедур обліку як засіб державного регулювання обліку і звітності;

порядок, терміни і формат розкриття громадськості норм, регулюючих порядок надання звітності, закріплені у законодавчих і підзаконних актах;

обов'язок щодо аудиту річної звітності для окремих категорій господарських товариств;

обов'язок щодо інформування користувачів про політику бухгалтерського обліку як невід'ємну частину фінансових звітів, що розкриваються для громадськості.

Порівняльний аналіз українського законодавства і Директив ЄС у сфері обліку і розкриття інформації у фінансовій звітності дозволяє встановити, що у законодавстві ЄС і в рішеннях Суду ЄС забезпечується :

більш детальна регламентація процедур доступу посадових осіб державних органів і громадських організацій до бухгалтерських і фінансових документів, в тому числі первинних;

передбачено скорочений формат звітності для тих випадків, коли розкриття фінансової інформації про підприємство відповідно до повного формату може нанести збитки комерційної діяльності підприємства;

регламентовано порядок інформування громадськості про внутрішні процедури управління, необхідні для забезпечення сумлінності операцій, в тому числі про встановлений порядок проведення аудиторських перевірок і призначення аудиторів.

Розвиток концептуальних положень у сфері прозорості звітності суб'єктів господарювання має важливе значення для процесу вироблення економічної політики і підвищення ефективності механізму державного регулювання за рахунок забезпечення більш ефективного функціонування ринку. Подальші дослідження цієї проблеми пов'язані з розробкою правових питань щодо надання користувачам звітності та громадськості у цілому достатньої інформації щодо фінансової діяльності суб'єктів господарювання з метою створення відповідного механізму зміцнення довіри між суспільством, державою та учасниками ринку.

### *Література*

1. Адамс Р. *Основы аудита: Пер. с англ.* – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – С. 234.
2. Білуха М.Т. *Теорія бухгалтерського обліку: Підручник.* – К., 2000.
3. Безруких П.С. *Бухгалтерский учет.* – М.: Бухгалтерский учет, 2001.
4. Бернштейн Л.А. *Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ.* – М.: Финансы и статистика, 1996.
5. Голов С.Ф., Костюченко В.М. *Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практ. посіб.* – К.: Лібра, 2001.
6. Ефимова О.В. *Бухгалтерский учет.* – М.: Финансы и статистика, 2002.
7. Знаменский Г.Л. *Хозяйственное законодательство Украины. Формирование и перспективы развития.* – К.: Наукова думка, 1996.





8. Зубілевич С.Я., Голов С.Ф. *Основи аудиту*. – К.: Ділова Україна, 1996.
9. Мальшикин А. И. *Налоговый учет: ситуации и решения: Практик. руководство / А.И. Мальшикин*. – К.: Лібра, 1999.
10. Мамутов В.К. *Конституция Украины и развитие хозяйственного законодательства // Предпринимательство, хозяйство и право*. – 1997. – № 1.
11. Марущак В.П. *Державне регулювання, планування і ринок*. – К.: УАДУ, 1998.
12. Метьюс М.Р., Перера М.Ч. *Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / Пер. з англ.; За ред. Я.В. Соколова, І.А. Смирнової*. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
13. *Державне регулювання економіки / І. Михасюк., А. Мельник., М. Крупа., З. Залого*. – К., 2000.
14. Мюллер, Герхард Г. *Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Минк ; Пер. с англ. В.В. Ковалева*. – М. : Финансы и статистика, 1999.
15. Новодворский В.Д., Пономаренко Л.В. *Бухгалтерский учет организаций*. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
16. Палий В.Ф. *Бухгалтерский учет доходов, расходов и прибыли*. – М.: Бератор-Пресс, 2003.
17. Пархоменко В.М. *Реформування бухгалтерського обліку в Україні. Коментарі*. – Луганськ: Футура: ДСД «Лугань», 2001. – Ч. 3.
18. *Правове регулювання господарських відносин за участю промислових підприємств / За ред. В.М. Гайворонського, В.П. Жушмана*. – Харків: Право, 2000.
19. Пшонка В.П. *Господарсько-правові способи запобігання мінізації економіки // Детенізація економіки*. – Донецьк: ІЭПІ, 2000.
20. Соловьева О.В. *Зарубежные стандарты учета и отчетности: Учеб. пособие*. – М.: Аналитика-Пресс, 1998.
21. *Хозяйственное право: Учебник / В.К. Мамутов, Г.Л. Знаменский, К.С. Хахулина и др.; Под ред. В.К. Мамутова*. – К.: Юринком Интер, 2002.
22. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. *Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ; Под ред. проф. Я.В. Соколова*. – М.: Финансы и статистика, 1997.
23. Хернгрэн Ч.Т. *Бухгалтерский учет: управленческий учет*. – М.: Финансы и статистика, 2000.
24. *Хозяйственное право*. – М.: Юрид. лит., 1983.
25. Шнейдман Л.З. *Готовим бухгалтерскую отчетность*. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
26. Beerel A. *Strategic Finncial Control Can Provide Light and Guidance, Accountancy, Vol.97, N1114, June*.
27. Johnson H.G. *Key Item Control Management Services, 1987, Vol.4, N1, January-March*.
28. Simons R. *Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis, Accounting, Organizations and Society, 1997, Vol.12, N 4*.
29. Simmonds K. *Strategic Management Accounting for Pricing. Management Accounting, 1992, Vol. 59, N 4*.
30. Yves Bernheim, Eamonn Walsch, Timothy J. Doherty. *The Essentials of US GAAP. Mazars & Guerard. Paris, 1997, p.85*.

Стаття рекомендована до друку кафедрою державно-правових дисциплін  
Донецького національного університету  
(протокол № 9 від 17.05.2003 року).

