

## До питання правового захисту комерційної таємниці під час аудиторської перевірки в Україні

**В.Ю. Горєлова**

кандидат юридичних наук, старший викладач кафедри державно-правових дисциплін, Університет економіки та права «КРОК»

*У статті досліджено юридичні та фактичні особливості захисту комерційної таємниці на підприємствах під час аудиторської перевірки. Проаналізовано положення чинного законодавства України, зроблено висновки щодо його відповідності потребам практики, сформульовано пропозиції з удосконалення відповідного законодавства.*

**Ключові слова:** комерційна таємниця, конфіденційна інформація, аудиторські послуги, розголошення інформації.

*В статье исследованы юридические и фактические особенности защиты коммерческой тайны на предприятиях во время аудиторской проверки. Проанализированы положения действующего законодательства Украины, сделаны выводы о его несоответствии потребностям практики, сформулированы предложения по совершенствованию соответствующего законодательства.*

**Ключевые слова:** коммерческая тайна, конфиденциальная информация, аудиторские услуги, разглашение информации.

*In this article the author examines the legal and factual features of trade secret protection in enterprises during the audit. Analyzes the provisions of the current legislation of Ukraine, conclusions about the lack of conformity to the needs of practice and formulate proposals on the improvement of the relevant legislation.*

**Keywords:** trade secrets, confidential information, auditing, disclosure of information.

### **Постановка проблеми**

Успішний розвиток будь-якого підприємства значною мірою залежить від економічного та правового середовища, у якому відбувається ринкова діяльність. Вважається, що втрата корисної для підприємства інформації, яка належить до комерційної таємниці, дає вагомі переваги конкурентам, а іноді призводить до банкрутства фірми, керівництво якої припустилося витоку інформації (комерційної таємниці). В Україні на сьогодні відсутній належний правовий захист комерційної таємниці, не практикується широке вжиття заходів збереження та економічної відповідальності в разі розголошення комерційної таємниці, не напрацьовано відповідну судову практику. Отже, для будь-якого підприємства існує реальна загроза таємного безоплатного використання комерційної інформації

конкурентами. Іноді до такої загрози належить також факт передачі третім особам комерційної таємниці аудиторами під час проведення аудиторської перевірки на підприємстві.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій**

У науковій літературі питанням незаконного збирання та розголошення комерційної таємниці присвячено праці таких учених: Н.І Дорош, О.Е. Радутний, О.О. Коптюк, В.Я. Савченко та інші.

### **Не вирішені раніше частини загальної проблеми**

На сьогодні в законодавстві України не передбачено загальні та спеціальні правила конфіденційності та не окреслено принципи конфіденційності аудитора під час проведення аудиту, на відміну від більшості країн Євросоюзу, де діють правила

конфіденційності для аудиторів які здійснюють аудиторську перевірку.

### **Формулювання цілей статті**

Мета статті – аналіз сучасних особливостей захисту комерційної таємниці під час аудиторської перевірки. Автор ставить за мету наголосити на проблемах незаконного використання цінної інформації аудитором, а також визначити основні принципи конфіденційності аудитора.

### **Виклад основного матеріалу дослідження**

Відповідно до п.1 ст. 505 Цивільного Кодексу України, комерційною таємницею вважається інформація, яка є секретною в тому розумінні, що вона в цілому чи в певній формі та сукупності її складових не є відомою та легкодоступною для осіб, які звичайно мають справу з видом інформації, до якого вона належить, у зв'язку з цим має комерційну цінність та була предметом адекватних існуючим обставинам заходів щодо збереження її секретності, вжитих особою, яка законно контролює цю інформацію [1]. Отже, поняття «комерційна таємниця» можна визначити як таке, що базується на загальному визначенні категорії «інформація», яка відповідно до ст. 1 Закону України «Про інформацію» визначається як будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді [2]. Зрозуміло, що в цьому разі інформація має статус конфіденційної. За п. 1.4.2. Положення «Про зовнішні перевірки контролю якості аудиторських послуг», конфіденційна інформація – це відомості, які стали відомі контролерам у ході проведення перевірки про замовників суб'єкта аудиторської діяльності, порядок ціноутворення професійних послуг та їх вартість, окрім того, зміст результатів надання аудиторських послуг, зміст робочих документів, методологія та техніка перевірок або надання інших професійних послуг, а також особисті дані виконавців і співвиконавців, у тому числі розмір їхніх гонорарів (доходів). При цьому до порядку ціноутворення професійних послуг

Положенням визначено: погодинні ставки, методика визначення вартості, надбавки та знижки [3]. Відповідно до п. 4.4. Кодексу професійної етики аудиторів України, що втратив чинність у 2003 р., питання про конфіденційність у роботі аудитора поширювалося не тільки на процеси розкриття інформації перед третіми особами. Така вимога передбачала недопущення того, що аудитор, який отримав конфіденційну інформацію в процесі роботи, міг би використовувати її в особистих цілях або навіть створювати враження (видимість) того, що він використовує її в особистих цілях або в інтересах третьої сторони. Також п. 4.2. цього Кодексу зобов'язував аудитора завжди, скрізь і в усьому дотримуватися конфіденційності, за винятком випадків, коли аудитором надано особливі повноваження в розкритті інформації про діяльність клієнта (висновок договору з державними органами на проведення незалежної аудиторської перевірки при ліквідації підприємства), або існували обставини, що зобов'язують аудитора розкривати інформацію [4] (тобто тільки у випадках, спеціально передбачених ст. 187 Кримінального кодексу України) [5]. Таким чином, сумнівним мало вигляд положення, відповідно до якого аудитор повинен був точно знати і вміти виявляти факти вчинення особливо тяжких злочинів з боку клієнта, таких як державна зрада, порушення Конституції України, шпигунство та інших особливо тяжких злочинів, передбачених вищенаведеною статтею Кримінального кодексу України, оскільки варто врахувати, що в силу обмежених професійних знань у галузі права і юриспруденції аудитор не може дати абсолютно точну оцінку фактові порушення Кримінального кодексу України і тому може припуститися помилки, що призведе до серйозних порушень конфіденційності. Іншими словами, аудитор не є фахівцем у галузі розкриття злочинів, тому не має права судити про неправомірні дії з боку клієнта.

На сьогодні, на жаль, не розроблено нового Кодексу професійної етики аудиторів України замість нечинного. Питання конфіденційності аудиторів більш-менш

висвітлено в Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики [8]. Цей міжнародний Кодекс етики повинен виступати моделлю для розроблення національних етичних рекомендацій. Він установлює норми поведінки професійних бухгалтерів і викладає фундаментальні принципи, що їх повинні дотримуватися професійні бухгалтери (аудитори) з метою досягнення загальних цілей. Так, одним із фундаментальних принципів роботи аудиторів кодексом визначено принцип конфіденційності, зокрема вказано, що чітке дотримання принципу конфіденційності аудитором повинно бути метою його роботи, що обумовлює довіру до професії та є визнанням виконання його послуг на найвищому рівні [8, с. 22 -23].

Отже, принцип конфіденційності аудитора під час проведення аудиту полягає в такому:

1) аудитор зобов'язаний утримуватися від розкриття конфіденційної інформації, яка була отримана під час аудиторської перевірки, перед третіми особами, окрім випадків, коли розкриття інформації є його юридичним або професійним обов'язком;

2) аудитор не має права на зберігання та використання в подальшому конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових зв'язків з організацією, що наймає його, на власну користь чи на користь третіх сторін без відповідного письмового дозволу цієї організації;

3) аудитор не повинен розголошувати конфіденційну інформацію на самій фірмі або в організації, що наймає його;

4) аудитор повинен утримуватися від розкриття конфіденційної інформації яка була отримана під час аудиторської перевірки перед третіми особами у соціальному середовищі: у відносинах із колегами, родичами або будь-якою пересічною особою;

5) аудитор не повинен розголошувати конфіденційну інформацію, надану йому потенційним клієнтом або роботодавцем.

Таким чином, принцип конфіденційності в роботі аудитора не тільки пронизує всю його професійну діяльність, а й виходить за межі ділового кола, зберігається навіть після закінчення відносин між ним та клієнтом або роботодавцем.

Питання правового захисту комерційної таємниці під час аудиторської перевірки в Україні на сьогодні є актуальним для підприємницької діяльності суб'єктів господарювання в усіх сферах їхньої діяльності, оскільки вагома частка прибутку будь-якої організації нерозривно пов'язана з отриманням і використанням різних видів інформації. Причому в епоху ринкових відносин інформація стає особливим видом товару, яка має конкурентну вартість. Здебільшого для підприємця найціннішою є та інформація, яку він використовує для досягнення цілей свого підприємства і розголошування якої може обмежити чи взагалі позбавити його можливості досягнути мети або вирішити завдання, тобто створює загрозу безпеці підприємницької діяльності. Варто також зауважити, що українські підприємці та юристи вказують на слабкість законодавства нашої країни щодо захисту підприємств від промислового шпіонажу, що часто зумовлює настороженість стосовно аудиторської перевірки. Адже подекуди підприємці звинувачують у викраденні, розголошенні комерційної таємниці аудиторів, які, на їхню думку, мають більш сильні правові позиції, оскільки факт недотримання принципу конфіденційності важко довести, а спокуса «винагородою» за промисловий шпіонаж є серйозною.

Виконуючи свої професійні обов'язки, аудитор має доступ до конфіденційної інформації про справи клієнта, недоступної широкій громадськості, тому повинна бути передбачена відповідальність за несанкціоноване розголошення службової інформації та комерційної таємниці, чого, на жаль, немає. Відповідальність аудитора в такому разі передбачена ст. 25 та ст. 26 Закону України «Про аудиторську діяльність», відповідно до яких цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм за неналежне виконання своїх обов'язків передбачена у вигляді майнової та іншої відповідальності, визначеної в договорі відповідно до чинного законодавства. Причому розмір цієї майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завдані замовни-

ку збитки. Окрім того, відповідальності аудиторів за неналежне виконання своїх професійних обов'язків передбачена у формі застосування Аудиторською палатою України стягнень у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката і ліцензії на строк до одного року або анулювання сертифіката та ліцензії [6].

Водночас на захист комерційної таємниці суб'єкта господарювання виступає Закон України «Про інформацію» [2], відповідно до якого громадяни, юридичні особи, що володіють інформацією професійного, ділового, виробничого, банківського, комерційного та іншого характеру, отриманою власним коштом або такою, котра є предметом їх професійного, ділового, виробничого, банківського, комерційного та іншого інтересу і не порушує передбаченої законом таємниці, самостійно визначають режим доступу до неї, включаючи належність її до категорії конфіденційної, і встановлюють для неї систему (способи) захисту. Для цього, крім наказу про комерційну таємницю, підприємства можуть складати посадові інструкції із зазначенням порядку і системи обміну інформацією між працівниками підприємства і зовнішніми користувачами, деталізований графік документообігу із призначенням осіб, відповідальних за витік інформації, вносити спеціальні розділи в трудові угоди та контракти тощо. Так, згідно зі ст. 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит повинен проводитися на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником [6]. Кодексом професійної етики аудиторів України (Норматив №4) прямо не передбачена у змісті та структурі договору на проведення аудиту відповідальність за розкриття конфіденційної інформації. Відповідно до п.13 типового договору на проведення аудиту відповідальність аудитора обмежується такими основними положеннями: відповідальність за якість виконаних робіт; відповідальність за дотримання термінів робіт і відповідальність за дотримання принципів аудиту при виконанні робіт [4]. Таким чином, суб'єкту підприємницької діяльності задля попе-

редження розголошення цінної інформації доцільно буде запропонувати аудиторів підписувати, окрім згаданого вище договору на проведення аудиту, додаткову угоду про нерозголошення отриманої внаслідок аудиторської перевірки конфіденційної інформації. Відповідно суб'єкт підприємницької діяльності (замовник аудиторської послуги) має можливість описати, яка саме інформація вважається конфіденційною. Статус конфіденційності на підприємстві можуть отримати будь-які відомості, окрім інформації, що відповідно до законодавства не може бути секретною. Так, суб'єкт підприємницької діяльності з урахуванням особливостей конкретного підприємства може віднести до переліку відомостей, що становлять комерційну таємницю, таку інформацію: відомості про прибуток, кредити, товарообіг, фінансові звіти і прогнози; комерційні задуми; фонд заробітної плати; відомості про вартість основних і оборотних фондів; кредитні умови платежу; тенденції виробництва і прогноз для конкретного продукту; відомості про напружену ринкову політику та фінансові плани; маркетинг і стратегію цін; відомості про відносини зі споживачами і ділову репутацію; відомості про канали і методи збуту продукції та про політику збуту продукції; про програму реклами. Не менш важливою для суб'єктів підприємницької діяльності є відомості про виробництво і продукцію підприємства (технічний рівень, техніко-економічні характеристики проєктованих виробів, плановані терміни створення проєктованих виробів, застосування і перспективні технології, технологічні процеси, прийоми і устаткування, дані про модифікацію і модернізацію раніше відомих технологій, процесів, устаткування, організація виробництва, розміщення і розмір виробничих приміщень і складів, перспективні плани розвитку виробництва), окрім цього, відомості про систему матеріально-технічного забезпечення (склад торгових клієнтів, представників і посередників, потреби в сировині, матеріалах, комплектувальних вузлах і деталях, джерела задоволення цих потреб; транспортні й енергетичні потреби), а та-

кож відомості про принципи керівництва підприємством (застосовувані і перспективні методи керівництва виробництвом; факти ведення переговорів, предмет і цілі нарад і засідань органів керування; плани підприємства щодо розширення виробництва) тощо. Ці та інші важливі дані, а також матеріальну відповідальність за їх розголошення можна прописати в додатку до основного договору або в окремому договорі про конфіденційність.

Важливо зазначити, що в Україні необхідно розробити на законодавчому рівні загальні та спеціальні правила конфіденційності. Більшість країн Євросоюзу, де діє система забезпечення якості, уже розробила правила конфіденційності для аудиторів [7], які здійснюють перевірку якості аудиторської діяльності й успішно ними користуються. Це особливо важливо з огляду на те, що аудитори виконують у суспільстві важливу роль, оскільки роботодавці, інвестори, а також громадськість у цілому покладаються на аудиторів щодо надійної перевірки фінансового обліку і звітності, компетентних консультацій з різних питань діяльності та оподаткування. Сумлінне виконання своїх професійних обов'язків та етична поведінка аудитора,

без сумніву, впливає не лише на їх власний економічний добробут, а й країни загалом.

### **Висновки**

Отже, принцип конфіденційності аудитора діє з моменту наміру підписання угоди на проведення аудиту, під час проведення аудиту та після закінчення відносин із фірмою – роботодавцем; полягає в обов'язку аудитора утримуватися від збирання, зберігання і використання в особистих цілях, а також розкриття конфіденційної інформації, яка була отримана під час аудиторської перевірки, перед третіми особами, окрім випадків, коли розкриття інформації є юридичним або професійним обов'язком аудитора або в разі відповідного письмового дозволу підприємства.

Задля належного захисту комерційної таємниці під час аудиторської перевірки в Україні вкрай необхідно вдосконалити законодавство шляхом упровадження спеціальних правил конфіденційності для аудиторів. Доцільним вбачається також укладати між аудитором і суб'єктом підприємницької діяльності договір про конфіденційність із зазначенням переліку інформації, що визначена керівництвом підприємства як конфіденційна, підстав і меж майнової відповідальності в разі її розголошення аудитором.

### **Література**

1. Цивільний Кодекс України від 16 січня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44. – С. 356.
2. Закон України «Про інформацію» від 02 жовтня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – С. 650.
3. Рішення аудиторської палати України про затвердження положення «Про зовнішні перевірки контролю якості аудиторських послуг» № 302/9 від 30 жовтня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dobudova.com/index.php/uk/normatyvni-dokumenty/4603-pro-zatverdzhennia-polozhennia-pro-zovnishni-perevirky-systemy-kontroliu-iakosti-audytorskykh-posluh>
4. Кодекс професійної етики аудиторів України № 73 від 18 грудня 1998 р. (втратив чинність на підставі Рішення Аудиторської палати №128/1 від 30 жовтня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.uazakon.com/documents/date\\_1t/pg\\_inwzqx/index.htm](http://www.uazakon.com/documents/date_1t/pg_inwzqx/index.htm)
5. Кримінальний кодекс України : за станом на 17 січня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>
6. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – С. 243.
7. Рекомендації Комісії Європейського співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу ; Європейський Союз ; Рекомендації, міжнародний документ від 1 січня 2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994\\_176](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_176)
8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : Видання 2006 р. / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. – 1152 с.