

УДК/UDC 347

Особенности и пределы ответственности исполнителя по договору оказания аудиторских услуг

Топчиева Светлана Константиновна
студентка юридического факультета
Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина
Краснодар, Россия
e-mail: topchieva99@bk.ru

Шульга Антонина Константиновна
кандидат юридических наук, доцент
Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина
Краснодар, Россия
e-mail: antonina.bolshakova@inbox.ru

Аннотация

Важной составляющей эффективной работы механизма защиты прав и свобод является наличие юридической ответственности. Юридическая ответственность, ее основания и функции являются предметом изучения общей теории права, а также отдельных отраслей права. Применительно к институту предпринимательского права юридическая ответственность выполняет функции по укреплению правопорядка и законности. Для отношений, которые возникают в сфере аудита, изучение юридической ответственности играет важную роль. Аудиторская деятельность относится к публичному виду деятельности. Кроме того, аудиторская деятельность непосредственно связана с имущественными правами граждан, которые являются пользователями аудиторских услуг. Главной целью аудита является формирование отчетности об экономической и хозяйственной деятельности лица, а также обеспечение достоверности представленных сведений. Заключение по результатам проведенной проверки относится к отчетности о финансово-экономической деятельности организации, на основе которой решаются различные управленческие вопросы лицами, которые ознакомились с результатами аудита.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, ответственность, соглашение, третьи лица, пользователи заключения.

Features and limits of the contractor's liability under the contract for the provision of audit services

Topchiyeva Svetlana Konstantinovna
student of the Faculty of Law
Kuban State Agrarian University
Krasnodar, Russia
e-mail: topchieva99@bk.ru

Shulga Antonina Konstantinovna
Candidate of Law, assistant professor
Kuban State Agrarian University
Krasnodar, Russia
e-mail: antonina.bolshakova@inbox.ru

Abstract

An important component of the effective work of the mechanism for the protection of rights and freedoms is the existence of legal responsibility. Legal liability, its grounds and functions are the subject of study of the General theory of law, as well as individual branches of law. In relation to the Institute of business law, legal responsibility serves to strengthen the rule of law and the rule of law. For relationships that arise in the field of audit, the study of legal liability plays an important role. Audit activity is a public type of activity. In addition, audit activities are directly related to the property rights of citizens who are users of audit services. The main purpose of the audit is to generate reports on the economic and business activities of a person, as well as to ensure the reliability of the information provided. Conclusions based on the results of the audit relate to reporting on the financial and economic activities of the organization, on the basis of which various management issues are resolved by persons who have read the results of the audit.

Key words: audit activity, responsibility, agreement, third parties, users of the report.

В науке предпринимательского права предусмотрено выделение договорной и внедоговорной ответственности. Однако ряд исследователей отмечают, что аудиторская проверка предполагает возникновение одновременно договорной и внедоговорной ответственности. В данном случае

такую ситуацию можно считать исключением из общего правила. Она обусловлена особенностями аудиторской деятельности.

Главной целью аудита является формирование отчетности об экономической и хозяйственной деятельности лица, а также обеспечение достоверности представленных сведений. Заключение по результатам проведенной проверки относится к отчетности о финансово-экономической деятельности организации, на основе которой решаются различные управленческие вопросы лицами, которые ознакомились с результатами аудита [1].

Наличие недостоверных сведений в заключении может повлечь за собой принятие неверного управленческого решения, что приведет к возникновению убытков. Соответственно, в данном случае четко прослеживается причинно-следственная связь между понесенными убытками и действиями аудитора. Такая ситуация является поводом к привлечению к ответственности аудитора или аудиторской организации [2]. Следует отметить, что рассмотрение заключения аудитора как причины причинения вреда, но не как основания для ответственности аудитора неверно, поскольку в данном случае требуется перепроверить заключение.

Необходимость перепроверки аудиторского заключения лишает аудиторскую деятельность всякого смысла как деятельности, связанной с проверкой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Отношения хозяйствующего субъекта и аудиторской организации могут рассматриваться как договорные, так и внедоговорные. Внедоговорные отношения, возникающие по поводу аудита, возникают при реализации аудиторского заключения, в результате которого третьему лицу был причинен вред. В таком случае если между субъектами нет договорных отношений, то нельзя говорить о наличии договорной ответственности, вытекающей из условий договора. Поэтому необходимо установить причинно-следственную связь между заключением аудитора и причиненными убытками [3].

Судебная практика знает дела, связанные с привлечением аудиторской организации, которая оказала некачественные аудиторские услу-

ги, к ответственности за причинение ущерба. Например, по одному из дел исковые требования товарищества к аудиторской организации были удовлетворены. Согласно решению суда, с аудиторской организации был взыскан ущерб, предусмотренный соглашением сторон.

В судебном решении было указано, что в ходе проверки налоговой инспекцией были обнаружены нарушения, связанные со сроками уплаты и правильностью выплаты налогов, в результате чего истец был оштрафован. Данная ситуация возникла из-за некачественной аудиторской проверки. Суд при рассмотрении гражданского дела установил наличие причинно-следственной связи между возникшими убытками и некачественными аудиторскими услугами [4].

Следует отметить, что при неверном исчислении средств, подлежащих уплате в качестве налоговых платежей, ответственность аудитора не может наступить сама по себе, а предусматривает проведение сложного процесса доказывания. Несмотря на то, что существует немало примеров судебной практики, когда в удовлетворении исковых требований к аудиторской организации было отказано ввиду недоказанности причиненного вреда или вины аудитора, само существование таких дел говорит об ответственности аудитора, которая в данном случае носит договорный характер [5].

Ситуация, когда реальный ущерб причинен лицу, которое не является участником аудиторского соглашения, на практике разрешается по-другому. Например, Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа принял решение об отказе в удовлетворении исковых требований о взыскании убытков по договору хранения. Суд, отказывая в удовлетворении исковых требований, указал, что истец не является стороной договора, поэтому, несмотря на то, что его имуществу причинен реальный ущерб, он не может требовать возмещения убытков, поскольку такое право предусмотрено договорными отношениями, в которых он не участвовал [1; 2].

Правила осуществления аудиторской деятельности, действующие в России, предполагает определенные цели и принципы проведения ауди-

та и составления аудиторской отчетности. В частности, помимо закона «Об аудиторской деятельности» действует Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности», которое предусматривает, что ответственность за проведение аудиторской деятельности помогает достижению международных целей аудита.

Законодательство зарубежных стран предполагает ответственность аудиторов за сведения, представленные в заключении. Данное положение закреплено в законодательстве Англии, которая является родоначальницей аудита. Английское законодательство на протяжении своей истории прошло несколько этапов развития, начиная с отказа от привлечения аудиторов к ответственности и заканчивая созданием правил возмещения аудиторами причиненного ущерба. В качестве примера можно привести дело *Candler vs Crane, Christmas & Co*, рассмотренное в 1951 г., когда пользователю было отказано в удовлетворении исковых требований по пользованию аудиторскими услугами на основании отсутствия между пользователем и аудитором условий о проведении аудита [6].

Рассмотрим еще один пример. Руководитель организации, в которой проводился аудит, дал объявление о привлечении инвесторов. Инвестор, который откликнулся, выдвинул условие о проведении аудита перед заключением соглашения. В связи с этим был проведен аудит, после которого инвестор принял решение о приобретении акций. После заключения сделки было установлено, что реальная финансово-хозяйственная деятельность организации не соответствует отраженной в аудиторском заключении бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого [4]. Соответственно, инвестор потерял инвестиции в полном объеме и предъявил исковое заявление к аудиторской организации с требованием возмещения вреда, причиненного в результате искажения сведений о реальном положении аудируемого лица.

Приведенный выше подход в скором времени изменился. Суд стал основываться на том, что третьи лица, которым был причинен вред в результате халатности аудитора, имели право на восстановление нару-

шенных прав и компенсацию вреда несмотря на то, что не находились напрямую в договорных отношениях с причинителем вреда [7].

В 1963 г. палата лордов сформулировала новый подход, согласно которому лицо, напрямую не связанное договором, но по неосмотрительности предоставившее информацию, не соответствующую действительности, в результате чего инвестор понес убытки, может быть привлечено к ответственности. Усиление ответственности аудиторов при предоставлении недостоверной информации в последующие годы шло по нарастающей. Степень участия аудитора в выявлении ошибок усиливалась. По закону о банковской деятельности аудитор наделялся независимостью и правом сообщать о своих подозрениях в отношении действий третьих лиц. Однако такой подход вовсе не значит, что аудитор отвечает за понесенные убытки пользователем его заключения, особенно если добросовестность аудитора была доказана. В качестве примера следует привести дело London and General Bank 1985 г., по которому суд принял решение в пользу пользователя аудиторского заключения, а вышестоящим судом данное решение было отменено по причине отсутствия у аудитора обязанности начинать расследование, если даже он и подозревает о наличии недобросовестных действий при изучении документов, представляемых аудируемым лицом [6].

Итогом деликтного права Англии стало создание трех условий, при наличии которых возможно привлечь к ответственности лицо, действиями которого был причинен вред:

- 1) аудитор обязан предвидеть последствия;
- 2) аудитору должно быть известно, что он готовит заключение, которое будет использовано третьим лицом;
- 3) аудитор обязан честно и добросовестно выполнять свои обязанности [8].

Таким образом, подход, сформированный в Англии к ответственности аудиторов перед третьими лицами, которые не являются участниками договора об оказании аудиторских услуг, было бы разумно использовать в отечественном правотворчестве и правоприменении.

Список литературы

1. Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 // Собрание законодательства РФ. 30.09.2002. № 39. Ст. 3797.
2. По делу о проверке конституционности положения п. 2 ст. 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки И. В. Выставкиной: Постановление Конституционного Суда РФ от 1 апреля 2003 г. № 4-П // Собрание законодательства РФ. 14.04.2003. № 15. Ст. 1416.
3. Решение Арбитражного суда г. Москва от 27 марта 2017 г. по делу № А40-77631/06-88-185 // Судебные и нормативные акты РФ. URL: <https://sudact.ru/arbitral/court/reshenya-as-goroda-moskvy/> (дата обращения: 01.11.2020).
4. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 20.07.2018 по делу №А-19-597/98-Е-6/3 // Судебные и нормативные акты РФ. URL: <https://sudact.ru/arbitral/court/reshenya-fas-volgo-viatskogo-okruga/> (дата обращения: 01.11.2020).
5. Решение Арбитражного суда г. Москва от 27 марта 2017 г. по делу № А40-77631/06-88-185 // Судебные и нормативные акты РФ. URL: <https://sudact.ru/arbitral/court/reshenya-as-goroda-moskvy/> (дата обращения: 01.11.2020).
6. Candler v Crane, Christmas & Co [1951] // http://en.wikipedia.org/wiki/Candler_v_Crane,_Christmas_&_Co. (дата обращения: 01.11.2020).
7. Elliott, Catherine; Quinn, Frances (2007).
8. Ojo, Marianne (2006): Eliminating the Audit Expectations Gap : Myth or Reality? Published in: Journal of Forensic Accounting Volume VIII, Numbers 1 & 2 January - December 2007.

References

1. On the approval of the Federal rules (standards) of auditing: Decree of the Government of the Russian Federation of September 23, 2002 No. 696 // Collection of the Legislation of the Russian Federation. 2002. No. 39. Art. 3797.
2. In the case of checking the constitutionality of the provisions of paragraph 2 of Art. 7 of the Federal Law "On Auditing Activity" in connection with the complaint of citizen I. V. Vystavkina: Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of April 1, 2003 No. 4-P // Collected Legislation of the Russian Federation. 2003. No. 15. Art. 1416.
3. The decision of the Moscow Arbitration Court dated March 27, 2017 in case No. А40-77631 / 06-88-185 // Judicial and regulatory acts of the Russian Federation. URL:

<https://sudact.ru/arbitral/court/reshenya-as-goroda-moskvy/> (access date: November 01, 2020).

4. Resolution of the Federal Antimonopoly Service of the Volgo-Vyatka District of 20.07.2018 on case No.A-19-597 / 98-E-6/3 // Judicial and regulatory acts of the Russian Federation. URL: <https://sudact.ru/arbitral/court/reshenya-fas-volgo-viatskogo-okruga/> access date: November 01, 2020).

5. The decision of the Moscow Arbitration Court of March 27, 2017 in case No. A40-77631 / 06-88-185 // Judicial and regulatory acts of the Russian Federation. URL: <https://sudact.ru/arbitral/court/reshenya-as-goroda-moskvy/> access date: November 01, 2020).

6. Candler v Crane, Christmas & Co [1951] // http://en.wikipedia.org/wiki/Candler_v_Crane,_Christmas_&_Co. access date: November 01, 2020).

7. Elliott, Catherine; Quinn, Frances (2007).

8. Ojo, Marianne (2006): Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality? Published in: Journal of Forensic Accounting Volume VIII, Numbers 1 & 2 January - December 2007.