



ОСОБЕННОСТИ И ПРЕДЕЛЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ИСПОЛНИТЕЛЯ ПО ДОГОВОРУ ОКАЗАНИЯ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Аннотация. Статья посвящена вопросам ответственности исполнителей по договору оказания аудиторских услуг. Доказывается существование гражданско-правовой ответственности аудиторов и аудиторских организаций перед неограниченным кругом лиц — любым пользователем аудиторского заключения. Делается вывод о наступлении деликтной ответственности одновременно с договорной.

Ключевые слова: юриспруденция, аудит, аудитор, аудиторские организации, договорная, деликтная, пределы, условия, особенности, ответственность.

Юридическая ответственность является важным инструментом охраны прав и законных интересов граждан и юридических лиц. Изучение вопросов ответственности как в отраслевом, так и в институциональном разрезе имеет принципиальное значение для решения задач по укреплению правопорядка и законности.

Категория юридической ответственности имеет важное значение в общественных отношениях в области аудита как вида публичной деятельности¹ и потому имеющего отношения к имущественным правам множества лиц — пользователей результатов труда профессиональной деятельности аудиторов и аудиторских организаций. При этом, как мы полагаем, даже тех лиц, которые не являются непосредственно сторонами правоотношений по договору оказания аудиторских услуг. В связи чем, соглашаясь с выводом В.А. Тархова о том, что правом требования с обязанного лица может быть наделено только лицо, которому такое право предоставлено законом²,

считаем необходимым на нормативном уровне установление ответственности аудитора или аудиторской организации перед любым пользователем аудиторского заключения.

Разделяя позицию ученых о существовании в гражданском праве двух видов ответственности: договорной и деликтной, считаем, что в общественных отношениях в области аудита внедоговорная ответственность может наступать только одновременно с договорной. Это является исключением из общего подхода о нераспространении правил о внедоговорном вреде в случае причинения вреда ненадлежащим исполнением договорных обязательств³.

Считаем, что доказательствами верности наших предположений могут служить отечественный и зарубежный правотворческий и правоприменительный опыт, а также представленные ниже доводы.

Итак, основная цель аудита — обеспечение достоверности финансовой отчетности аудируемого лица, гарантирование их достоверности. Аудиторское заключение является необходимой частью отчетности некоторых хозяйствующих субъектов, основываясь на нем, принимаются управленческие решения не только внутренними пользователями заключения, но и внешними. Таким образом, недостоверное аудиторское заключение может

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 1 апреля 2003 г. №4-П «По делу о проверке конституционности положения п. 2 ст. 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной» // СЗ РФ от 14 апреля 2003 г. №15. Ст. 1416, в библиотеке Российской газеты, 2003 г., вып. №10.

² Тархов В.А. Гражданские права и ответственность. Уфимская высшая школа МВД РФ. 1996. 128 с. С. 81.

³ Смирнов В.Т., Собчак А.А. Общее учение о деликтных обязательствах. Ленинград, 1983. С. 99.

© Валерий Вячеславович Поляков

* Аспирант кафедры гражданского и предпринимательского права Казанского (Приволжского) федерального университета, помощник адвоката Некоммерческого партнерства коллегии адвокатов «Раскин и партнеры»

[valera124@bk.ru]

420008, г. Казань, ул. Кремлевская, д. 18



быть причиной принятия неверного решения и, как следствие, возникновения убытков у любого пользователя. Видится очевидной существование причинно следственной связи между противоправным поведением и наступившими убытками, что должно служить достаточным основанием для привлечения к ответственности исполнителя по договору оказания аудиторских услуг. При этом, принимая во внимание значение и смысл аудита, представляется правильным, пользуясь теорией необходимого и случайного⁴, рассматривать недостоверное аудиторское заключение как обстоятельство, способное породить вред. Подход к аудиторскому заключению как обстоятельству, способствующему причинению вреда и, следовательно, не порождающему ответственность аудитора или аудиторской организации, неверен, поскольку в каждом случае предполагает перепроверку любого заключения. Это, в свою очередь, приводит к исчезновению всякого значения и умалению ценности аудита, как деятельности по проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

В связи с тем, что правоотношения по поводу аудиторской деятельности могут возникнуть только как договорные и только в ходе их реализации может быть получен некий результат (например, недостоверное аудиторское заключение) способный породить вред третьему лицу, то деликтная ответственность не может наступать без договорной. Результат договорных отношений в аудите — основание⁵, способное породить вред третьему лицу. Оно с неизбежностью проявляется в его особенностях, что позволяет установить причинную связь, которая необходима для возложения ответственности⁶ и, следовательно, возникновения деликтных обязательств.

Отечественной правоприменительной практике известны примеры привлечения аудиторской организации к ответственности за причинение вреда аудируемому лицу ненадлежащим оказанием аудиторских услуг. Так, например, по делу №А11-597/98-Е-6/31⁷ были удовлетворены требования товарищества с ограниченной ответственностью «Хиратрайд ЛТД» к обществу с ограниченной ответственностью аудиторской фирме «СЛАВ-аудит» о взыскании убытков, связанных с ненадлежа-

щим исполнением обязательств по договору об оказании аудиторских услуг. Удовлетворяя иск, суд указал, что финансовые санкции, взысканные государственной налоговой инспекцией при проверке своевременности и правильности уплаты истцом налогов, являются для истца убытками, которые тот понес в связи с некачественным проведением ответчиком аудиторской проверки. Существует прямая причинно-следственная связь между возникновением убытков у аудируемого лица и некачественным аудитом.

Приводя данный пример, следует оговориться о том, что ответственность аудиторов или аудиторских организаций перед аудируемыми лицами за причиненный им вред в результате неверного исчисления налогов при проведении аудиторской проверки не наступает автоматически и требует отдельного доказывания в каждом конкретном случае. Вместе с тем, полагаем, что даже те дела, в которых было отказано в удовлетворении исков о взыскании убытков с аудиторских организаций по причине недоказанности вреда, являются доказательствами существования самой ответственности⁸, имеющей в данном случае договорный характер.

Существующая правоприменительная практика по-иному подходит к вопросу о возникновении обязательств перед лицом, не являющимся стороной договора, в случае причинения убытков ненадлежащим исполнением договорных обязательств.

Так, например, Федеральным арбитражным судом Восточно-Сибирского округа предпринимателю было отказано в удовлетворении требований о взыскании убытков, причиненных ненадлежащим исполнением обязанностей по хранению переданного судебным приставом исполнителем имущества. Суд кассационной инстанции, оставляя в силе решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанции, указал, что: «Поскольку ГП Мельников Д.В. не является стороной договора хранения, оснований для удовлетворения его иска, вытекающего из ненадлежащего исполнения обязательств по указанному договору, у Арбитражного суда Красноярского края не имелось»⁹.

⁴ Новицкий И.Б., Лунц Л.А. Общее учение об обязательствах. М., 1950. С. 300–319.

⁵ Смирнов В.Т., Собчак А.А. Указ. соч. С. 56.

⁶ Там же. С. 78.

⁷ Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 20.07.98 по делу №А11-597/98-Е-6/31 // ИПО «Гарант».

⁸ См., например: Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 8 апреля 2011 г. №Ф10-932/11 по делу №А35-6540/2010, Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 7 апреля 2011 г. по делу №А35-6539/2010 // ИПО «Гарант».

⁹ Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 1 марта 2005 г. №А33-9805/04-С2-Ф02-580/05-С2// ИПО «Гарант».



Представляется, что ограничение ответственности аудитора или аудиторской фирмы перед пользователями аудиторского заключения, не являющимися сторонами договора оказания аудиторских услуг, недопустимо и способствует наступлению неблагоприятных социальных последствий. Доказательством этому может служить, например, решение по делу №А40-77631/06-88-185, отмененному вышестоящими инстанциями в связи с прекращением производства по делу (п. 5 ч. 1 ст. 150 АПК РФ). Так, этим судебным актом было установлено, что «...целью заключенных сделок между ЗАО «Прайсвотерхаус Куперс Аудит» и ОАО «НК «ЮКОС» являлось не проведение аудита, то есть независимой проверки бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности ОАО «НК «ЮКОС», а введение в заблуждение акционеров компании и иных заинтересованных лиц относительно соответствия ее финансово-хозяйственной деятельности российскому законодательству посредством составления аудиторских заключений, содержащих заведомо недостоверные сведения. При этом такие противоправные действия имели цель и способствовали деятельности ОАО «НК «ЮКОС», направленной на уклонение от уплаты налогов в течение продолжительного времени и привело к неуплате налогов в бюджетную систему в значительной сумме...»¹⁰.

Действующими в России правилами аудиторской деятельности установлено, что они разработаны с учетом международных стандартов и устанавливают единые цели и основные принципы проведения аудита финансовой отчетности (Правила (стандарт) №1, утв. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»¹¹). Представляется, что ответственность как средство правового регулирования, играет важную роль в достижении единых с международными целями аудита.

Во многих зарубежных странах аудиторы и аудиторские фирмы несут ответственность перед пользователями аудиторских заключений. Такая ответственность, например, есть на родине аудита — Англии.

История ответственности аудиторов и аудиторских фирм по английскому праву прошла несколько этапов: от полного отрицания воз-

можности привлечения их к ответственности до формирования четких принципов и условий её наступления.

Например, по делу *Candler v Crane, Christmas & Co [1951]*¹² было отказано в удовлетворении требований пользователя аудиторского отчета к представившему недостоверное заключение аудитору по основаниям отсутствия у него с ответчиком договорных отношений. Как следует из судебного акта, директор компании Дональд Огилви с целью получения дополнительных средств разместил предложение о привлечении инвестора. Мистер Кандлер выразил согласие выступить инвестором, но предварительно он хотел удостовериться в надлежащем финансовом положении компании. Мистер Огилви поручил аудиторам из *Crane, Christmas & Co* провести аудит своего предприятия. Основываясь на представленном аудиторском заключении, Мистер Кандлер купил акции компании на 2000 фунтов. Однако позднее оказалось, что компания, акции которой были приобретены, в неудовлетворительном состоянии, инвестиции были растрачены и вскоре она обанкротилась. Инвестор, потеряв деньги, предъявил требования к аудиторам за искажение фактов о реальном положении компании.

Впоследствии этот подход изменился и лица, получившие убытки вследствие проявленной халатности третьей стороной, могли получить восстановление нарушенных права даже если они и прямо не находились с причинителем вреда в договорных правоотношениях. Так, по делу *Hedley Byrne and Co Ltd. v Heller and Partners Ltd*, рассмотренному Палатой лордов в 1963 г.¹³ был сформулирован подход, когда к ответственности привлекалось лицо, хотя и необязанное напрямую перед кредитором или пользователем информации, но в силу халатности или отсутствия должной осмотрительности предоставило недостоверную информацию, причинившую вред её пользователю.

Усиление роли аудиторов в выявлении недостоверных данных организации усилилась в последующие периоды. Таким образом, аудиторы принимали все более активное участие в выявлении ошибок. По законам о банках от 1987 г. и закону о финансовой службе от 1986 г. аудитор приобрел независимость от своего клиента и получил право информи-

¹⁰ Решение Арбитражного суда г. Москва от 27 марта 2007 г. по делу №А40-77631/06-88-185 // ИПО «Гарант».

¹¹ Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» // СЗ РФ. №39. 30.09. 2002. Ст. 3797.

¹² *Candler v Crane, Christmas & Co [1951]*. // http://en.wikipedia.org/wiki/Candler_v_Crane_Christmas_&_Co.

¹³ *Hedley Byrne and Co Ltd. v Heller and Partners Ltd [1963]* // <http://oxcheps.new.ox.ac.uk/casebook/Resources/HedleyByrne1964%20.pdf>.



ровать имеющихся подозрения в мошенничестве третьих лиц, даже если это наносит ущерб клиенту.

Вместе с тем этот подход не означает, что аудитор был ответственен за все убытки, причиненные пользователям аудиторского заключения вследствие использования ими недостоверного заключения. Ответственность аудитора не наступала, если он действовал добросовестно. Примером этому может служить дело London and General Bank (№ 2) [1985]¹⁴, по которому было дано неверное аудиторское заключение. Суд первой инстанции вынес решение против аудиторов. Суд апелляционной инстанции решение отменил, указав при этом, что аудитор может, при достаточной осмотрительности, принять представленные документы аудируемым лицом и не должен начинать расследование, даже несмотря на то, что он может подразумевать недостоверность представленных ему на проверку финансовых документов.

Результатом развития системы английско-го деликтного права явилось выработка судом по делу Caparo Industries PLC [1990]¹⁵ трех условий возможности привлечения к ответственности лица, причинившего вред ненадлежащим исполнением обязательств: 1) ответственное лицо должно и могло предвидеть возможный вред своими действиями; 2) стороны должны быть в отношениях близости, что в конкретном деле означает осведомленность аудитора о том, что изготавливаемое им аудиторское заключение необходимо для принятия решений известному ему третьему лицу; 3) ответственное лицо должно честно и добросовестно исполнять свои обязательства.

Анализ представленной практики показывает, что в Англии сформировались четкие основания возникновения ответственности аудиторов перед третьими лицами, не являющимися сторонами договора оказания аудиторских услуг и, учитывая общие цели аудита, представляется разумным использовать этот опыт в России.

Библиография:

1. Тархов В.А. Гражданские права и ответственность. — Уфимская высшая школа МВД РФ. 1996. 128 с. С. 81.
2. Смирнов В.Т., Собчак А.А. Общее учение о деликтных обязательствах. Ленинград, 1983. С. 99.
3. Новицкий И.Б., Лунц Л.А. Общее учение об обязательстве. М., 1950. С. 300–319.
4. Смирнов В.Т., Собчак А.А. Указ. соч. С. 56.

References (transliteration):

1. Tarkhov V.A. Grazhdanskie prava i otvetstvennost'. — Ufimskaya vysshaya shkola MVD Rossiyskoy Federatsii. 1996. 128 s. S. 81.
2. Smirnov V.T., Sobchak A.A. Obshchee uchenie o deliktnykh obyazatel'stvakh. Leningrad., 1983. S. 99.
3. Novitskiy I.B., Lunts L.A. Obshchee uchenie ob obyazatel'stve. M., 1950. S. 300–319.
4. Smirnov V.T., Sobchak A.A. Ukaz. Soch. S. 56.

Материал поступил в редакцию 8 августа 2012 г.

¹⁴ Ojo Marianne Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality? // http://pra.ub.uni-muenchen.de/232/1/MPRA_paper_232.pdf

¹⁵ Caparo Industries PLC г Дикман [1990] // http://en.wikipedia.org/wiki/Caparo_Industries_plc_v_Dickman