ПРОВЕРОЧНЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ В ОТНОШЕНИИ АУДИТОРСКИХ

ОРГАНИЗАЦИЙ И АУДИТОРСКАЯ ТАЙНА

Вопросы правового регулирования общественных отношений по поводу использования и распространения информации в целом и отдельных ее видов в частности в последнее время занимают одно из значительных мест в юридической литературе. Несомненно, много внимания посвящено проблемам правового регулирования аудиторской тайны, реализации разными субъектами действующих правовых норм.

Законодательство о защите конфиденциальной информации, основанное на Конституции Российской Федерации, включает положения гражданского, уголовного, трудового законодательства и ряда других законов и подзаконных актов, в т.ч. и соответствующие положения Федерального закона "Об аудиторской деятельности" (далее - Закон об аудите). Огромная роль в регулировании отношений, связанных с созданием, использованием и защитой информации, принадлежит Федеральному закону от 20 февраля 1995 г. N 24-ФЗ "Об информации, информатизации и защите информации". В этом Законе дано понятие конфиденциальной информации, разновидностью которой является аудиторская тайна. Система защиты информации в Российской Федерации насчитывает порядка 50 видов тайн (банковская, врачебная, аудиторская, налоговая и т.п.).

Потребность в защите информации привела к появлению в российском законодательстве на рубеже 90-х гг. XX в. категории конфиденциальной информации. Например, п. 4 ст. 10 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" определяет, что содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Согласно ст. 128 Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ) информация является самостоятельным объектом гражданских прав. Информация - это сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах независимо от формы их представления. Из содержания ст. 139 ГК РФ видно, что законодатель, устанавливая одни и те же условия для признания информации служебной, аудиторской или другой тайной, исходит из того, что фактическое содержание режима тайны в ряде случаев также совпадает. Критерием отнесения информации к различным видам тайны (налоговой или аудиторской) является различие субъектов, в собственность которых поступили сведения. Законодательство Российской Федерации относит к сведениям служебного характера лишь ту информацию, которая связана с деятельностью по обеспечению государственной службы.

Действующее налоговое законодательство предоставляет органам внутренних дел и налоговым органам достаточно широкие возможности для получения информации, имеющей значение для налогообложения. Это вполне оправданно, поскольку эффективное администрирование и правоохрана в сфере налогообложения невозможны без должного информационного обеспечения. Однако праву указанных государственных органов на получение, накопление и использование такой информации противопоставлено право налогоплательщика (аудитора, аудиторской организации) требовать соблюдения установленного порядка ее получения и сохранения.

Впервые ст. 8 Федерального закона от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" определено понятие аудиторской тайны. Ранее принятые нормативные акты по вопросам аудиторской деятельности не давали расшифровку понятия аудиторской тайны.

В соответствии с п. 1 указанной статьи "аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги".

Законодатель установил общее правило, выражающееся в обязанности хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги. Конкретизация данного пункта законодателем сделана в п. 2 рассматриваемой статьи: "Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществлялся аудит и оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом и другими федеральными законами".

Прежде всего в настоящей статье Закона об аудите определено, какие сведения подлежат отнесению к профессиональной тайне аудиторов. Поскольку аудиторская тайна охраняется законом и доступ к сведениям, составляющим профессиональную тайну аудиторов, ограничен, в том числе и для государственных органов, а также в отсутствие законодательного определения общего понятия служебной тайны, определение Законом об аудите составляющих аудиторскую тайну сведений представляется весьма важным. Безусловно, положительным является то, что к информации, составляющей аудиторскую тайну, прямо отнесена внутренняя документация аудиторской организации (аудитора), составляемая в ходе проведения проверки, а также все получаемые от аудируемого лица материалы (объяснения бухгалтера и т.п.). Таким образом, устраняются вопросы о том, какие сведения могут быть запрошены от аудитора при проведении мероприятий, в частности налогового контроля, а какие - нет, что на практике имеет немаловажное значение, поскольку действующим законодательством установлен ряд ограничений на истребование информации, составляющей профессиональную тайну аудиторов.

В российском законодательстве нет прямого и однозначного ответа на вопрос о субъектах аудиторской тайны. Исходя из ее характеристик, а также из функционального предназначения самого института аудиторской тайны, субъектами аудиторской тайны являются собственно сами аудиторы и аудиторские организации - юридические лица, включающие в себя совокупность граждан, которые в силу трудовых обязанностей имеют доступ к информации, подпадающей под режим аудиторской тайны.

По правовому положению субъекты аудиторской тайны подразделяются на две группы: собственники информации, составляющей аудиторскую тайну (физические и юридические лица, обладающие правами владения, пользования и распоряжения такой информацией в полном объеме), и владельцы информации, составляющей аудиторскую тайну (физические и юридические лица, осуществляющие владение и пользование такой информацией, а также реализующие полномочия по распоряжению в пределах, устанавливаемых законом и (или) собственником информации).

Собственники информации являются первоначальными субъектами аудиторской тайны. Это физические и юридические лица, за счет средств которых эта информация была получена либо которые приобрели ее на законных основаниях. Владелец информации, составляющей аудиторскую тайну, владеет, пользуется и распоряжается ею с согласия собственника в рамках определенных пределов. Таким образом, владелец информации является производным субъектом аудиторской тайны.

Владельцев можно разделить на две категории: лица, получающие доступ к информации по решению собственника, и лица, получающие доступ на основании закона. К первым относятся работники собственника информации, составляющей аудиторскую тайну, которым она становится известна в связи с выполняемыми ими профессиональными функциями, и контрагенты собственника информации, которым она становится известна в силу заключенного договора. Ко вторым относятся должностные лица государственных органов РФ, которым аудиторская тайна становится известна при выполнении ими служебных обязанностей в рамках отведенной им компетенции. Существенным пробелом в этой области является отсутствие общего разработанного и законодательно закрепленного порядка получения этими органами и их должностными лицами информации, составляющей аудиторскую тайну (за редкими исключениями: например, в сфере рекламной деятельности, где федеральный антимонопольный орган уполномочен на доступ к любой документации рекламодателя, рекламопроизводителя и рекламораспространителя).

Правовой режим информации, составляющей аудиторскую тайну, включает в себя следующие основные элементы.

Порядок документирования информации,

составляющей аудиторскую тайну

Документирование аудита является одним из важнейших условий его квалифицированного проведения. Рабочие документы должны обеспечивать документальное подтверждение того, что проверка проведена надлежащим образом (глубоко и качественно), раскрывать методы аудита, объем проверенных документов и подтверждать полноту и качественность аудиторского заключения. Они должны также содержать пояснения о том, что книги и журналы, записи и т.п. отражают (или не отражают) совершенные операции в соответствии с нормативной и законодательной базой Российской Федерации надлежащим образом. Кроме того, должно быть документально подтверждено, что проверка была надлежащим образом спланирована, реализация плана аудиторами ежедневно контролировалась и в ходе аудита подвергалась рассмотрению, что при необходимости выполнялись соответствующие исследования.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696, дают примерный перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации аудитора или аудиторской организации: 1) информация относительно организационно-правовой формы и организационной структуры экономического субъекта; 2) извлечение или копии учредительных документов экономического субъекта, а также иных важных его юридических документов (договоров, контрактов, протоколов и т.п.); 3) материалы, свидетельствующие о планировании аудита, и программы аудита; 4) записи об изучении и оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (описания, вопросники, схемы документооборота или их комбинации); 5) анализ хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета; 6) анализ существенных показателей и тенденций деятельности экономического субъекта; 7) записи о характере, дате проведения и объеме проведенных аудиторских процедур и результатах таких процедур; 8) материалы, свидетельствующие о том, что работа, выполненная не аудиторами, контролировалась аудиторами; 9) сведения о том, кем и когда выполнялись аудиторские процедуры; 10) копии переписки с другими аудиторскими организациями, экспертами и прочими лицами в связи с проводимым аудитом экономического субъекта; 11) копии переписки или записи обсуждений во время встреч с экономическим субъектом по поводу вопросов, возникших в процессе аудита, включая условия проведения аудита; 12) письма-подтверждения, полученные от экономического субъекта; 13) выводы, сделанные аудиторской организацией по результатам аудита; 14) копии бухгалтерской и иной финансовой документации экономического субъекта.

Однако это далеко не все возможные рабочие документы. Более широкий и подробный их перечень должен определяться каждой аудиторской организацией своими внутрифирменными стандартами.

Документирование является обязательным условием включения сведений в информационные ресурсы России и получения соответствующего правового режима. Оно должно осуществляться в соответствии с правилами делопроизводства и стандартизации документов. Это означает, что документы со сведениями, составляющими аудиторскую тайну, должны отвечать всем предъявляемым к ним требованиям, которые обеспечивают их действительность и юридическую силу.

Право собственности на информацию, составляющую

аудиторскую тайну, и документы, содержащие сведения,

которые составляют аудиторскую тайну

Одним из актуальных вопросов осуществления проверочных мероприятий органами внутренних дел, а также полномочий по осуществлению налогового контроля, проводимого налоговыми органами, является применение положений законодательства, касающихся аудиторской тайны.

Как известно, соответствующими положениями Закона РФ "О милиции" и Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) установлены права органов внутренних дел и налоговых органов по осуществлению проверочных мероприятий (мероприятий налогового контроля) в отношении налогоплательщиков (в т.ч. аудиторов и аудиторских организаций). Статьей 31 НК РФ установлены права налоговых органов, среди которых, например, право требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов; право производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены и т.д.

Например, п. 4 ст. 82 Налогового кодекса РФ установлено, что при осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике, полученной в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности аудиторскую тайну.

А п. 2 ст. 90 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что не могут допрашиваться в качестве свидетеля лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности аудиторы.

Аналогичные предъявляемым к аудиторам требования по сохранности аудиторской тайны распространяются и на федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование аудиторской деятельности, а также иных лиц, получивших доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну в соответствии с Законом об аудите и другими федеральными законами.

В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудируемое лицо или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков.

Находящиеся в распоряжении аудиторской организации и индивидуального аудитора рабочие документы аудита предоставляются исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам или органам государственной власти Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации об их деятельности.

Ограничения, установленные ст. 8 Федерального закона "Об аудиторской деятельности", не позволяют оперативно получать необходимые документы для объективного осуществления проверочных мероприятий и функций по налоговому контролю.

В настоящее время для того, чтобы запросить необходимую информацию, необходимо возбуждать судебное производство, получать судебное решение и в случае, если к этому времени документы не исправлены (переделаны) либо не уничтожены, можно начинать процедуру истребования и приобщения их к возбужденному производству. Хотелось бы обратить внимание читателей на то, что, рассматривая судебный запрос соответствующего государственного органа на получение разрешения по истребованию документов, относящихся к аудиторской тайне, практически невозможно воспользоваться обеспечительными процедурами, предусмотренными процессуальным законодательством. Кроме этого, до настоящего времени не разрешенным вопросом является вопрос о подсудности и подведомственности рассмотрения запросов на получение судебного решения о получении информации, подпадающей под понятие аудиторской тайны. В довершение к изложенному полагали бы необходимым акцентировать внимание читателей еще на одном аспекте аудиторской тайны. Поскольку законодатель определил достаточно высокий статус аудиторской тайны и что для ее получения требуется судебное решение, то в связи с этим возникает процедурный вопрос. Так как истребование оформляется судебным решением, то соответственно оно может быть обжаловано в вышестоящий суд, а поскольку обжалование препятствует вступлению в силу судебного решения (но если даже решение подлежит немедленному исполнению - можно воспользоваться положениями процессуального законодательства, устанавливающими обеспечительные процедуры), то интересующую информацию от аудиторской организации можно будет получить очень нескоро.

Выше мы уже обсуждали статусность судебного запроса информации, касающейся режима аудиторской тайны. В этой связи хотелось бы обратить внимание на субъектный состав получения информации, содержащей аудиторскую тайну. Предположим, что судебное решение, выданное налоговым органам на получение необходимой информации, не исполнено. Куда должны обращаться налоговые органы за надлежащим исполнением? Единственным и полномочным органом, который вправе в принудительном порядке исполнить судебное решение, является Федеральная служба судебных приставов. Указанный государственный орган действует на основании Федеральных законов "О судебных приставах", "Об исполнительном производстве", а также Положения о Федеральной службе судебных приставов, утвержденного Указом Президента РФ от 13 октября 2004 г. N 1316 "Вопросы Федеральной службы судебных приставов". По нашему мнению, в случае ненадлежащего исполнения судебного решения о предоставлении информации необходимо возбуждать исполнительное производство и по его итогам получать истребуемую информацию в рамках уже исполнительного производства.

Учитывая специфику интересующего нас института, из всей совокупности охраняемой информации необходимо выделять ту, которая по содержанию может быть отнесена к экономической. Действительно, ценность информации, хранящейся аудиторами, заключается только в том, что посредством ее можно понять финансовую логику налогоплательщика, используемые схемы по оптимизации налоговых платежей, а также иную информацию, необходимую для объективного проведения планируемых мероприятий в рамках налогового контроля либо проверочных мероприятий, проводимых органами внутренних дел.

Сравнивая режимы аудиторской и банковской тайн, можно прийти к выводу о том, что банковская информация менее защищена, поскольку для ее получения, например, в рамках проведения предварительного следствия достаточно запроса следователя, согласованного с прокурором, в то время как для получения информации, отнесенной к аудиторской тайне (либо просто находящейся в аудиторской организации), необходимо инициировать запрос в соответствующий суд.

Законодатель при определении режима аудиторской тайны разграничил информацию, подпадающую под режим аудиторской тайны, владельцем которой является аудитор или аудиторская организация в отношении своих клиентов, и информация о деятельности самого аудитора или аудиторской организации. Таким образом, положения ст. 8 Закона об аудите при проведении проверочных мероприятий органами внутренних дел, а также при осуществлении полномочий в области налогового контроля налоговыми органами не являются препятствием для надлежащего получения информацию о деятельности аудитора или аудиторской организации и, наоборот, являются правовым ограничением при истребовании документации в отношении клиентов, с которыми заключен договор оказания сопутствующих аудиту услуг. Представляется, что установленная законодателем конструкция аудиторской тайны излишне громоздкая, однако со стороны субъектов хозяйственной деятельности указанные положения позиционируются как дополнительная гарантия конфиденциальности информации.