

Аудитор подготовил недостоверное заключение. Поможет иск о признании документа заведомо ложным

В статье — алгоритм оспаривания аудиторского заключения в суде. Выводы аудиторского заключения могут стать поводом к иску о взыскании убытков с директора или доказательством по уголовному делу против бухгалтера.



Артем Антонов,
старший юрист «Кульков,
Колотилов и партнеры»



Луиза Мовсисян,
юрист «Кульков,
Колотилов и партнеры»

На случай подготовки аудитором недостоверного аудиторского заключения есть специальный способ защиты — иск о признании аудиторского заключения заведомо ложным. Это достаточно специфический вид иска: заявителю нужно выдержать высокий стандарт доказывания. Рассмотрим, кто надлежащий истец в таком иске, как работает срок исковой давности и в какой суд нужно подавать такой иск.

Природа иска

С одной стороны, споры по искам о признании аудиторского заключения заведомо ложным могут носить гражданско-правовой характер. Данные иски имеют некоторое сходство с исками, заявляемыми в связи с ненадлежащим качеством оказанных услуг, ведь заведомая ложность аудиторского заключения подразумевает в том числе ненадлежащее качество оказанной услуги. Можно также отметить более отдаленное сходство рассматриваемой категории исков с исками о признании сделок недействительными, так как аудиторские заключения лишаются

юридической силы в случае удовлетворения иска, хотя и не являются сделкой.

С другой стороны, такие иски часто заявляют участники или акционеры, и тогда они получают корпоративную окраску, так как связаны с участием истца в корпорации и защитой корпоративных интересов. Однако заявлять такие иски могут не только субъекты гражданских правоотношений, но и специальные органы: Федеральное казначейство, Центральный банк, госкорпорация «Агентство по страхованию вкладов».

Трудно отнести все споры о признании аудиторских заключений заведомо ложными к категории споров, вытекающих из гражданских отношений. Природа отношений и категория спора имеют значение как для решения вопросов, связанных с существом спора — например, с вопросом применимого срока исковой давности, так и для решения процессуальных вопросов — например, определения компетентного суда.

Компетентный суд

Основная масса споров о признании аудиторского заключения заведомо ложным разрешается в арбитражных судах, даже если истец — физическое лицо, например акционер¹ или уполномоченной публичный орган². Иногда арбитражные суды прекращают производство по искам о заведомой ложности аудиторских заключений, заявленным физическим лицом — не индивидуальным предпринимателем³.

Есть исключения, когда спор рассмотрел суд общей юрисдикции. Например, суд признал юрисдикцию суда общей юрисдикции по иску члена нотариальной палаты, находившегося в должности президента нотариальной палаты в момент проведения аудиторского заключения. Суд отклонил довод о подсудности дела арбитражным судам, указав, что «нотариальная деятельность не является предпринимательством и не преследует цели извлечения прибыли»⁴.

На наш взгляд, вид деятельности аудируемого лица не является корректным критерием для отнесения спора к компетенции арбитражных судов или судов общей юрисдикции. Оценке должен подлежать сам характер аудиторской деятельности, которая однозначно является видом экономической деятельности, а также субъектный состав в споре. Наиболее удобна для практики была бы выработка общих разъяснений об отнесении споров по искам о признании аудиторских заключений заведомо ложными к специальной компетенции арбитражных судов, вне зависимости от участников спора.

① постановление АС Московского округа от 23.05.2022 по делу № А40-78937/2021

② постановление АС Северо-Кавказского округа от 29.03.2019 по делу № А53-14617/2018

③ постановление 12ААС от 27.12.2010 по делу № А12-17963/2010

④ определении ВС Республики Хакасия от 29.09.2016 № 33-3154/2016

Надлежащий истец

Выводы аудиторского заключения могут лечь в основу исковых требований по отдельным видам исков. Например, вывод о недобросовестных действиях директора, повлекших прекращение деятельности компании, может стать одним из оснований для взыскания убытков с директора⁵. Результаты аудиторской деятельности могут быть использованы и как доказательства по уголовному делу о привлечении к ответственности бухгалтера фирмы⁶. Однако не любое лицо, чьи интересы затрагиваются аудиторским заключением, вправе требовать его признания заведомо ложным.

Иск о признании аудиторского заключения заведомо ложным могут заявить⁷:

- лица, которым адресовано аудиторское заключение (в отношении адресованных им аудиторских заключений), — в первую очередь это заказчик услуг, то есть сама компания;
- Центральный банк (в отношении аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, в отношении которых он осуществляет контроль и надзор);
- уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере (в отношении аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, обязанных по закону проводить аудит);
- государственная корпорация «Агентство по страхованию вкладов» (в отношении аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций);
- иные лица в случаях, определенных федеральными законами.

Закон не разъясняет, кто относится к иным лицам. Возникает вопрос: может ли акционер быть тем лицом, которому «адресовано аудиторское заключение»? Допустимость подачи иска акционером, независимо от количества принадлежащих ему акций, вызывает сомнения. Видятся следующие аргументы за и против включения акционеров в перечень надлежащих истцов по рассматриваемым искам.

Аргументы за:

- акционер в широком смысле слова является лицом, которому адресовано заключение, его пользователем;
- акционер может понести убытки из-за заведомо ложного заключения: в частности, убытки, которые понесет ком-

⁵ решение АС Ставропольского края от 14.04.2022 по делу № А63-9371/2021

⁶ постановление 17ААС от 07.11.2018 по делу № А60-24641/2018

⁷ ч. 6 ст. 6 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон об аудиторской деятельности)



Конкурсный кредитор — ненадлежащий истец в деле о признании аудиторского заключения заведомо ложным

пания в результате ложной негативной оценки, станут в итоге убытками его акционеров.

Аргументы против:

- заказчиком услуг выступает само общество, а не отдельный акционер;
- аудиторское заключение не порождает, не прекращает и не ограничивает права акционера аудируемого акционерного общества. Раз ложное аудиторское заключение не нарушает права акционеров, значит, не выполняется требование ст. 4 АПК;
- акционер вправе выразить свое несогласие с мнением аудитора об оценке бухгалтерской отчетности в ходе обсуждения вопроса об утверждении ежегодной бухгалтерской отчетности.

Минфин указал, что участники общества являются надлежащими истцами⁸. Судебная практика также склоняется в пользу допустимости такого иска⁹.

Ненадлежащие истцы

Лица, не указанные в ст. 6 Закона об аудиторской деятельности, не вправе обращаться с исками о признании аудиторского заключения заведомо ложным.

Например, суд указал, что конкурсный кредитор должника в деле о банкротстве не является надлежащим истцом по признанию недействительным аудиторского заключения, составленного по инициативе временного управляющего должника¹⁰.

Альтернативой подаче такого иска могло бы стать представление в процесс заключения специалиста с выводами, опровергающими выводы аудиторского заключения.

В другом деле суд признал ненадлежащим истцом члена СНТ. Он подал заявление, чтобы опровергнуть результаты аудиторской проверки как доказательства по уголовному делу, возбужденному против данного члена СНТ как бывшего председателя правления СНТ¹¹.

Суды подчеркивают, что ограничение перечня лиц, которым предоставлено процессуальное право на оспаривание аудиторского заключения, «обусловлено упорядочением процедуры признания аудиторского заключения заведомо ложным и защиты аудитор-

⁸ информационное сообщение Минфина от 03.12.2014 «Об изменениях Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»»

⁹ постановление АС Московского округа от 23.05.2022 по делу № А40-78937/2021

¹⁰ определение ВС от 01.02.2022 по делу № А14-11430/2020

¹¹ определение Оренбургского областного суда от 29.09.2020 по делу № 33-5960/2020

¹² постановление
АС Центрального округа
от 04.19.2021 по делу
№ А14-11430/2020

ских организаций, индивидуальных аудиторов от неправомерных претензий в отношении их аудиторских заключений»¹².

Бремя доказывания

Есть два альтернативных основания для признания аудиторского заключения заведомо ложным:

- составление аудиторского заключения без проведения аудита;
- составление в результате проведения аудита аудиторского заключения, явно противоречащего содержанию документов, представленных аудитору.

Это закрытый перечень оснований¹³.

Суды в большинстве случаев требуют от истцов доказать один из указанных фактов. Наличие любого из двух оснований уже само по себе достаточно для удовлетворения иска. Не требуется доказывать наступление негативных последствий или возможность их наступления для признания аудиторского заключения заведомо ложным¹⁴.

¹³ постановление 9ААС
от 30.01.2017 по делу
№ А40-157358/2016

¹⁴ постановления 15ААС
от 27.04.2021 по делу
№ А53-39959/2020,
от 30.12.2018 по делу
№ А53-14617/2018

Например, в одном деле суд проверил качество работы аудиторской организации и установил, что нет доказательств проведения обязательных аудиторских процедур, предусмотренных стандартами аудиторской деятельности¹⁵.

¹⁵ постановление 9ААС
от 23.08.2017 по делу
№ А40-224307/16

Чаще всего суды удовлетворяют иски по второму основанию, поскольку негативный факт в виде отсутствия проведенной процедуры аудита доказать труднее, чем факт противоречия заключения представленным на аудит документам. Например, в одном деле суд установил, что аудиторы страховой компании располагали информацией о том, что у компании отсутствовала действующая лицензия на осуществление страховой деятельности, но не отразили в аудиторском заключении, что компания, как следствие, не могла осуществлять в качестве страховой организации свою деятельность непрерывно¹⁶.

¹⁶ постановление 15ААС
от 30.12.2018 по делу
№ А53-14617/2018

Доводы, которые не помогут в удовлетворении иска

В заключении использованы неполные и недостоверные данные. Аудитор обычно не является ответственным за предполагаемую неполноту или недостоверность данных, полученных от аудируемого лица. Руководство аудируемой группы несет ответственность за подготовку и достоверное представление консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой

для подготовки консолидированной финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок¹⁷.

Судебная практика также подтверждает, что ответственность за предоставление неполной или недостоверной информации возложена на аудируемое лицо¹⁸.

Аудитор не отразил искажения и неточности финансовой отчетности. При планировании и проведении аудита, а также при оценке влияния на аудит выявленных искажений аудитор использует принцип существенности¹⁹.

Не всякое искажение, выявленное аудитором, должно быть отражено в аудиторском заключении, а только отвечающее критерию существенности. Поэтому наличие в финансовой отчетности несущественных неточностей или искажений, не отраженных в аудиторском заключении, само по себе не убедит суд в заведомой ложности аудиторского заключения.

Как указал Верховный суд: «Апелляционный суд правомерно исходил из того, что даже наличие в аудиторском заключении искаженной бухгалтерской отчетности не может свидетельствовать о ложности упомянутого заключения. Суд округа верно указал, что наличие недостоверных сведений, таких как неправомерное включение в состав капитальных вложений расходов (на улучшение арендуемого имущества) и отнесение понесенных затрат на увеличение балансовой стоимости имущества общества, права истцов, общества и его акционеров каким-либо образом не нарушает. Характер указанного нарушения не свидетельствует о заведомой ложности аудиторского заключения»²⁰.

В другом деле суд также обратил внимание на обязанности аудитора: «При проведении аудиторской проверки у аудитора не было оснований полагать, что подписи и печати контрагентов не являются подлинными. Представленные аудитору документы ООО «СК «Кремль» были не ксерокопированными, не содержали внешних признаков подделки, подчистки, недействительности. В обязанности аудитора не входит проверка оригинальности реквизитов проверяемых документов, а лишь достоверность и правильность их отражения в бухгалтерском учете, аудитор не обладает специальными познаниями для определения подлинности подписей и печатей»²¹.

Аудитор заблуждался, когда готовил заключение. В судебной практике иногда подчеркивается, что «заведомая» ложность подразумевает умышленное неправомерное действие и поэтому исключает заблуждение аудитора²². Это еще одна причина, по ко-

¹⁷ п. 33. 34 Международного стандарта аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина от 09.01.2019 № 2н)

¹⁸ решение АС г. Москвы от 30.04.2021 по делу № А40-1150/2021

¹⁹ Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина от 09.01.2019 № 2н)

²⁰ определение ВС от 24.03.2017 по делу № А62-4776/2014

²¹ постановление 9ААС от 27.12.2017 по делу № А40-18909/16

²² постановление АС Центрального округа от 25.11.2016 по делу № А62-4776/2014

23) определение ВАС от 23.10.2013 по делу № А74-4071/2012

24) постановление АС Восточно-Сибирского округа от 27.08.2020 по делу № А74-5677/2015

25) постановление АС Поволжского округа от 25.01.2022 по делу № А55-7837/2021

26) ч. 3 ст. 10 Закона об аудиторской деятельности

27) постановление АС Северо-Кавказского округа от 29.03.2019 по делу № А53-14617/2018

28) решение АС Омской области от 17.09.2019 по делу № А46-3229/2019

29) решение АС Омской области от 17.09.2019 по делу № А46-3229/2019

30) решение АС Омской области от 17.09.2019 по делу № А46-3229/2019

торой суд может не принять аргументы об ошибках и неточностях в аудируемой документации.

Наконец, если заключение не является по своим характеристикам аудиторским, а представляет собой иную проверочную отчетность, суды обычно отказывают в применении аналогии закона и признании такого заключения заведомо ложным²³. Например, суды не признают заведомо ложными отчеты об оценке хозяйственной деятельности предприятия, его текущего финансового положения²⁴, отчеты о консультационных услугах²⁵.

Допустимые и относимые доказательства заведомой ложности аудиторского заключения

Оценка корректности выполнения аудита и достоверности аудиторского заключения обычно требует специальных знаний. Внешний контроль за деятельностью аудиторских организаций осуществляют саморегулируемые организации аудиторств²⁶.

Самым распространенным доказательством заведомой ложности аудиторского заключения являются отчеты саморегулируемых организаций, которые могут выявлять нарушения в ходе плановых и внеплановых проверок²⁷.

Суд может даже истребовать результаты проверок у СРО в рамках рассмотрения иска²⁸. Вместе с тем результаты проверки саморегулируемой организацией, членом которой является ответчик, являются не единственным допустимым доказательством несоответствия отчета аудитора требованиям федерального законодательства. Доказательством, основанным на применении специальных знаний и компетенции, может также выступать, например, заключение экспертов²⁹.

Однако ни наличие выводов СРО о допущенных нарушениях, ни заключение экспертов сами по себе не являются основанием для удовлетворения иска, если они не доказывают составление аудиторского заключения без проведения аудита или составление в результате проведения аудита аудиторского заключения, явно противоречащего содержанию документов, представленных аудитору³⁰.

Если лицом, заинтересованным в признании аудиторского заключения заведомо ложным, является заказчик услуг, рекомендуем рассмотреть альтернативный способ защиты — общий иск о взыскании убытков в связи с оказанием услуг ненадлежащего качества. Тогда истцу надо будет доказать несоответствие оказанных аудиторских услуг условиям договора, а не составление аудиторского заключения без проведения аудита или составление в результате проведения аудита аудиторского заключения,



Если оспорить заключение хочет заказчик аудиторских услуг, он может подать общий иск о взыскании убытков

явно противоречащего содержанию документов, представленных аудитору. Такой альтернативный способ защиты будет более подходящим, если целью иска является не только констатация ненадлежащего качества аудиторского заключения, но и взыскание убытков.

Срок исковой давности

Суды чаще всего применяют специальный годичный срок исковой давности по аналогии со сроком, установленным для договора подряда³¹.

В 2021 году компания «АФС Медичинтехник» подала жалобу в Конституционный суд. Она указала, что п. 1 ст. 725 ГК с учетом толкования, придаваемого судебной практикой, позволяет применять сокращенный срок исковой давности к требованию о признании аудиторского заключения заведомо ложным, лишая права на защиту в пределах общего (трехлетнего) срока исковой давности. КС отказался принимать жалобу к рассмотрению³².

Если истцом выступает аудируемое лицо, то есть сам заказчик услуг по проведению аудиторской проверки, то подход, предполагающий применение годичного срока исковой давности, не вызывает серьезных возражений. Однако логика применения годичного специального срока исковой давности рушится в случаях, когда истцом выступает любое иное лицо, указанное в ч. 6 ст. 6 Закона об аудиторской деятельности. Представляется, что в таком случае применение специального срока по аналогии со сроком, установленным для договора подряда, является некорректным, ведь истцом уже выступает не заказчик услуг, а субъект, не связанный договорными отношениями с ответчиком и действующий в публичных или иных целях. На наш взгляд, корректным было бы установление специального годичного срока исковой давности для данной категории исков, но не в силу указанной выше ст. 725 ГК, а по той причине, что составление бухгалтерской (финансовой) отчетности и оказание аудиторских услуг по проверке такой отчетности носят ежегодный характер. Результаты аудита чаще всего актуальны до появления результатов следующего аудируемого года, а значит, и оспаривание достоверности аудиторских заключений является наиболее востребованным в рамках одного года.

³¹ п. 1 ст. 725, ст. 783 ГК; постановление 9ААС от 26.04.2021 по делу № А40-76297/2020

³² определение КС от 26.10.2021 № 2236-0

Начало отсчета срока исковой давности

Срок исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права.

Применяя к искам о признании аудиторского заключения заведомо ложным нормы о договорах возмездного оказания услуг, суды в таком случае указывают, что о нарушении своего права истец должен был узнать с момента приемки результата услуг — аудиторского заключения³³.

³³ постановление АС Московского округа от 01.12.2021 по делу № А40-1150/2021

Другим подходом в судебной практике является отсчет срока исковой давности с даты проведения общего собрания участников общества. Например, суд кассационной инстанции признал ошибочным вывод нижестоящих судов о том, что о нарушении своих прав истец (аудируемая компания) должен был узнать после того, как его привлекли к налоговой ответственности за нарушения, которые не были выявлены в аудиторском заключении. Суд указал, что аудиторское заключение являлось предметом рассмотрения и утверждения на общем собрании участников общества-истца, которое состоялось 14.03.2016. Тогда наряду с аудиторским заключением был утвержден годовой отчет, а также бухгалтерский баланс. Таким образом, действуя разумно и добросовестно, истец имел реальную возможность установить недостатки аудиторского заключения, полученного по договору от 25.02.2016, несоответствие его требованиям закона не позднее 14.03.2016³⁴.

³⁴ постановление АС Поволжского округа от 02.06.2020 по делу № А12-9595/2019

Последствия признания аудиторского заключения заведомо ложным

Суды подчеркивают, что в законе предусмотрено «безусловное крайне строгое в отношении аудитора наказание, влекущее аннулирование квалификационного аттестата и фактическое прекращение профессиональной деятельности», поскольку составление заведомо ложного заключения означает совершение аудитором осознанного неправомерного действия³⁵.

Для аудитора наступают такие последствия:

- квалификационный аттестат аудитора аннулируют³⁶;
- прекращается его членство в саморегулируемой организации³⁷.

Прекращение членства аудитора в СРО аудиторов по данному основанию, в свою очередь, выступает основанием для принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения об отказе в приеме в ряды своих членов.

³⁵ постановление 9ААС от 26.04.2021 по делу № А40-76297/2020; решение АС Курганской области от 24.12.2018 по делу № А34-5718/2018

³⁶ п. 5 ч. 1 ст. 12 Закона об аудиторской деятельности

³⁷ ч. 15 ст. 18 Закона об аудиторской деятельности

Для аудиторской организации также наступают неблагоприятные последствия. Отсутствие среди аудиторов, для которых данная аудиторская организация является основным местом работы, тех аудиторов, которые подписали аудиторское заключение, впоследствии признанное по решению суда заведомо ложным, является одним из условий для внесения сведений об аудиторской организации:

- в реестр аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям;
- в реестр аудиторских организаций на финансовом рынке.

Наконец, подготовка заведомо ложного аудиторского заключения может стать основанием для уголовной ответственности по ст. 202 УК и в качестве наиболее серьезного наказания повлечь лишение свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет³⁸.

В случае если целью судебного спора является взыскание убытков, а не наступление указанных выше последствий, альтернативой может стать иск о взыскании убытков в связи с оказанием аудиторских услуг ненадлежащего качества ●

³⁸ п. 3 постановления Пленума ВС от 29.06.2021 № 21



Российский
НАЛОГОВЫЙ КУРЬЕР

**Срочно пересмотрите
условия договоров по НДС,
пока не поздно**

Читайте на e.rnk.ru

Быстрая подписка: **8 800 511-69-47**

РЕКЛАМА