



DOI: <https://doi.org/10.15688/jvolsu5.2016.3.12>

УДК 34т

ББК 67.99(2т)2

О ЗНАЧЕНИИ И СООТНОШЕНИИ АУДИТОРСКОЙ ТАЙНЫ С ИНЫМИ ПРАВОВЫМИ КАТЕГОРИЯМИ

Хуршеда Хайруллаевна Курбанова

Старший преподаватель кафедры гражданского, предпринимательского и международного права,
Таджикский государственный университет права, бизнеса и политики

kurbanova_1502@mail.ru

17-й микрорайон, 1, 735700 г. Худжанд, Республика Таджикистан

Аннотация. Данная статья посвящена вопросу значения и соотношения аудиторской тайны с иными правовыми категориями. На основании анализа юридической литературы, практики деятельности ряда общественных организаций и государственных органов рассматривается понятийный аппарат аудиторской тайны. Автор указывает, что национальным законодательством разобраны нормативно-правовые акты, посвященные вопросам профессиональной тайны. В статье сделан вывод, что профессиональной тайной считается конфиденциальная информация, ставшая известной после исполнения лицом своих профессиональных обязанностей. Относительно данных сведений по определению не распространяется режим государственной тайны. В заключение данной научной статьи автор отмечает, что в рассматриваемых разновидностях конфиденциальности информации (аудиторская, служебная и налоговая тайны) аудиторская и налоговая тайна схожи по своему объему содержания объектов. К качеству особенности деятельности налоговых органов автор указывает на то, что применительно к охраняемой законом конфиденциальной информации отмеченные субъекты имеют широкие полномочия быть допущенными к сведениям хозяйствующих субъектов.

Ключевые слова: аудиторская тайна, коммерческая тайна, ценность коммерческой тайны, налоговая тайна, конфиденциальные сведения, профессиональная тайна, правовой институт тайны.

Осуществляя аудиторскую деятельность, индивидуальные аудиторы или аудиторские организации оказывают аудиторские услуги, направленные на проведение, установление состояния финансовой (бухгалтерской) отчетности и иные сопутствующие аудиторские услуги. В этой связи при выполнении поставленных перед собой задач аудиторы соприкасаются с информацией, являющейся для них сугубо конфиденциального характера. В этой связи хотелось бы рассмотреть соотношения понятий «аудиторская тайна» и «служебная тайна», имеющее в контексте де-

ятельности аудиторских организаций как научную, так практическую ценность.

А. Коломиец с точки зрения этимологического анализа проводит соотношение термина «аудиторская тайна» с терминами «служебная тайна» и «налоговая тайна». Отмеченные термины охватывают сферы деятельности, в рамках которых такая информация формируется и используется [9, с. 91].

Приведенные выше термины существенно отличаются друг от друга по ряду критериев, закрепленных в законодательстве Республики Таджикистан.

Служебная тайна. А.А. Фатьянов, исследуя данную проблему, отмечает, что служебная тайна является специфичным правовым феноменом и выступает наименее разработанной категорией в отечественном праве [20, с. 135].

В соответствии со ст. 153 ГК Республики Таджикистан информация составляет служебную тайну в случае, когда она имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам, к ней нет свободного доступа на законном основании и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности. Сведения, которые не могут составлять служебную тайну, определяются законом и иными правовыми актами.

Рассматривая приведенное определение, надо заметить, что в нем установлены некоторые границы объекта служебной тайны. По сравнению с ней объект аудиторской тайны границ подобного характера не имеет. Здесь могут возникнуть некоторые исключения, в частности, касающиеся случая, связанного с объектом государственной тайны.

По мнению В.И. Еременко и др. [3; 8; 17], недостатком приведенного определения выступает то, что оно не обращено на разделение коммерческой и служебной тайны. На наш взгляд, использование в законодательстве разных терминов, нацеленных на определение одного понятия, является нежелательным. Наоборот, когда говорится о разных тайнах (именно об этом свидетельствует союз «или» в приведенном определении), то будет неправильным дать им одно общее определение. Представляется, что мнение Л.А. Трахтенгерца [11] по данному вопросу более справедливо. Ученый отмечает, что охрана служебной тайны не всегда связывается с ее коммерческой ценностью, то есть в данном случае имеются в виду два разных объекта: коммерческая тайна и служебная тайна.

Исходя из сказанного выше, отметим, что такую категорию, как «служебная тайна», следует рассматривать в контексте деятельности государственной службы, и она должна применяться исключительно в публичной сфере.

Таким образом, в качестве тайны публичной службы (служебная тайна) следует признать те сведения, к которым органами

государственной власти и органами местного самоуправления ограничивается доступ лицам, не имеющим к ним непосредственного отношения, в порядке, предусмотренном нормами закона.

В системе национального законодательства разработаны нормативно-правовые акты, посвященные вопросам профессиональной тайны. Например, страхование (глава 51 ГК Республики Таджикистан, Закон Республики Таджикистан от 2011 г. «О страховании сбережений физических лиц» [7]), адвокатская тайна (Закон Республики Таджикистан от 2015 г. «Об адвокатуре и адвокатской деятельности» [4]), аудиторская тайна (Закон РТ «Об аудиторской деятельности» [5] от 2013 г.), нотариальная тайна (Закон РТ «О государственном нотариате» [6]) и множество других.

Исходя из положений законодательных актов, можно заключить, что профессиональной тайной считается конфиденциальная информация, ставшая известной после исполнения лицом своих профессиональных обязанностей. На данные сведения по определению не распространяется режим государственной тайны.

К профессиональной тайне относятся тайны, связанные с трудовой или служебной деятельностью граждан. В нее входят конфиденциальные сведения, которые связаны с профессиональной деятельностью граждан, и, что немаловажно, доступ к ним ограничен законодательством [2, с. 121].

Следует отметить, что институт служебной тайны в своем правовом регулировании существенно отличается от правового регулирования института налоговой тайны.

Понятие служебной тайны приведено в ст. 153 ГК Республики Таджикистан. Но в силу указанной нормы оно равным образом относится и к правовому институту коммерческой тайны, который в силу специфики содержания объекта не может быть признан адекватным содержанию объекта служебной тайны.

Нечеткость в определении правового положения института служебной тайны приводит к возникновению противоречивых суждений по поводу данного института. Однако среди всех мнений следует выделить единое мнение о том, что следует далее совершен-

ствовать правовое оформление института служебной тайны в законодательстве Республики Таджикистан.

В.А. Гамза и И.Б. Ткачук указывают, что содержание служебной и коммерческой тайн в большинстве случаев совпадает [1, с. 103; 18, с. 9]. Несмотря на это, служебная тайна имеет свою характерную черту, и в этой связи конфиденциальные сведения (в том числе коммерческая тайна), полученные сотрудниками государственных органов в ходе осуществления ими своих должностных обязанностей, становятся служебной тайной.

Примером здесь может служить коммерческая тайна, которая раскрывается со стороны ее обладателя работникам государственно-страхования, налоговой инспекции и др.

В этом плане М.З. Рахимов отмечает следующее: «информация, составляющая коммерческую тайну для субъектов предпринимательской деятельности, относится к служебной тайне, если ее получили служащие государственных органов в рамках своих полномочий при выполнении ими служебных обязанностей» [16, с. 143].

Говоря об отличительных признаках коммерческой и служебной тайны, следует обратить внимание на период возникновения указанных понятий и введение их в качестве самостоятельных юридических категорий в законодательных актах и в правовой литературе. Необходимо отметить, что понятие «коммерческая тайна» для отечественного законодательства понятие более новое, и оно вошло в оборот с переходом общества к рыночным отношениям. Однако другое рассматриваемое понятие – «служебная тайна» – является известным и более раннему законодательству Республики Таджикистан. В период советской власти в Таджикистане вопросы служебной тайны регулировались в основном административным законодательством.

Отличительной чертой коммерческой тайны от служебной тайны признается процесс ее создания, использования и распоряжения ею. Некоторые объекты, признаваемые коммерческой тайной, имеют сложный процесс создания.

Следует отметить, что коммерческая тайна отличается от служебной тайны в контексте заключения лицензионного договора.

Служебная тайна не может выступать предметом лицензионного договора. Эта связано с тем, что лицо, получившие конфиденциальную информацию, не может заключать такие договоры.

Кроме сказанного, служебная тайна от коммерческой тайны отличается и по другим критериям. В качестве следующего критерия выступает вопрос, связанный с запретом разглашения конфиденциальной информации. Немаловажным вопросом является то, что запреты о разглашении коммерческой тайны регулируются гражданским законодательством, в то время как запрет разглашения служебной тайны регламентируется отдельными отраслевыми актами [11].

Право на коммерческую тайну имеет целью защиту экономических интересов субъектов предпринимательства, тогда как право на служебную тайну нацелено на защиту в основном публичных интересов.

Исходя из указанного, напрашивается вопрос о заглавии ст. 153 ГК Республики Таджикистан, именуемой «Служебная и коммерческая тайна». По этому поводу ряд авторов выступают за исключение из приведенного заглавия статьи термина «служебная тайна» и в этом контексте предлагают использовать термин «коммерческая тайна» [13, с. 33; 15, с. 14; 19, с. 75]. Такая постановка вопроса, на наш взгляд, является правильной. Вообще по поводу служебной тайны следовало бы принять новый нормативный акт. Это связано с тем, что «правовой институт служебной тайны формируется и регулируется в основном как объект публичного права» [10, с. 27; 14, с. 65].

Налоговая тайна. В соответствии со ст. 93 Налогового кодекса Республики Таджикистан налоговой тайной признается совокупность информации, полученной работниками налоговых органов о налогоплательщике, кроме нижеприведенных сведений:

- 1) информация об идентификационном номере налогоплательщика;
- 2) сведения, касающиеся налоговой отчетности налогоплательщика.

Следовательно, как и иные институты из числа охраняемых институтов, институт налоговой тайны также имеет широкий спектр охраняемой законом информации.

Таким образом, анализируя приведенные доводы, следует сделать вывод, что в рассмотренных разновидностях конфиденциальной информации (аудиторская, служебная и налоговая тайны) аудиторская и налоговая тайны схожи по объему содержания объектов. Особенность деятельности налоговых органов, аудиторов и аудиторских организаций дает возможность говорить применительно к охраняемой законом конфиденциальной информации, что отмеченные субъекты имеют широкие полномочия быть допущенными к сведениям хозяйствующих субъектов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гамза, В. А. Безопасность коммерческого банка / В. А. Гамза, И. Б. Ткачук. – М. : Издатель Шумилова И.И., 2000. – 251 с.
2. Гаюров, Ш. К. Личное информационное право граждан: проблемы гражданско-правового регулирования в Республике Таджикистан / Ш. К. Гаюров. – М. : СПУТНИК+, 2010. – 361 с.
3. Еременко, В. И. Особенности пресечения недобросовестной конкуренции в Российской Федерации / В. И. Еременко // Адвокат. – 2000. – № 7. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://takyu.ru/nuda/osobennosti-prescheniya-nedobrosovestnoj-konkurencii/main.html> (дата обращения: 15.04.2016). – Загл. с экрана.
4. Закон Республики Таджикистан «Об адвокатуре и адвокатской деятельности» от 18 марта 2015 г. № 1182 // Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан. – 2015. – № 3. – Ст. 204.
5. Закон Республики Таджикистан «Об аудиторской деятельности» от 22 июля 2013 г. № 993 // Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан. – 2013. – № 7. – Ст. 521.
6. Закон Республики Таджикистан «О государственном нотариате» от 16 апр. 2012 г. № 810 // Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан. – 2012. – № 4. – Ст. 260.
7. Закон Республики Таджикистан «О страховании сбережений физических лиц» от 2 авг. 2011 г. № 758 // Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан. – 2011. – № 7–8. – Ст. 612.
8. Ивлиев, Д. Плюсы и минусы коммерческой тайны / Д. Ивлиев // Бизнес-адвокат. – 2003. – № 12. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.center-bereg.ru/h2273.html> (дата обращения: 20.04.2016). – Загл. с экрана.
9. Коломиец, А. Аудиторская тайна. Некоторые проблемы правового регулирования / А. Ко-

ломиец // Хозяйство и право. – 2003. – № 11. – С. 83–93.

10. Коломиец, А. В. Коммерческая тайна в гражданском праве Российской Федерации / А. В. Коломиец. – М. : Изд-во РАГС, 2000. – 95 с.
11. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации (часть первая) / отв. ред. О. А. Садиков. – М. : Контракт : Инфра-М, 1997. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/commlaw/1863> (дата обращения: 20.04.2016). – Загл. с экрана.
12. Лопатин, В. М. Правовая охрана и защита служебной тайны / В. М. Лопатин // Государство и право. – 2000. – № 6. – С. 87–93.
13. Масленников, А. В. Уголовная ответственность за незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую тайну или банковскую тайну : дис. ... канд. юрид. наук / Масленников Андрей Вячеславович. – Ставрополь, 2000. – 172 с.
14. Махмадхонов, Т. Проблемы правового обеспечения коммерческой тайны в законодательстве Республики Таджикистан : дис. ... канд. юрид. наук / Махмадхонов Тошмахмад. – Душанбе, 2008. – 181 с.
15. Насонова, Е. Н. Информация как объект гражданского права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Насонова Елена Николаевна. – М., 2002. – 23 с.
16. Рахимов, М. З. Предпринимательское право. Ч. 1 / М. З. Рахимов. – Душанбе : Деваштич, 2002. – 253 с. – На тадж. яз.
17. Северин, В. А. Правовой механизм регулирования коммерчески значимой информации в торговом обороте / В. А. Северин // Юрист. – 2002. – № 10. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/comm/4597>. – Загл. с экрана.
18. Ткачук, И. В. Коммерческая тайна: Организация защиты. Расследование посягательств / И. В. Ткачук. – М. : Щит-М, 1999. – 168 с.
19. Усольцева, С. В. Право интеллектуальной собственности в Российской Федерации / С. В. Усольцева. – Иркутск : Изд-во Иркут. ун-та, 1999. – 180 с.
20. Фатьянов, А. А. Тайна и право (основные системы ограничения на доступ к информации в российском праве) / А. А. Фатьянов. – М. : МИФИ, 1999. – 150 с.

REFERENCES

1. Gamza V.A., Tkachuk I.B. *Bezopasnost kommercheskogo banka* [Security of Commercial Bank]. Moscow, Shumilova I.I. Publ., 2000. 251 p.
2. Gayurov Sh.K. *Lichnoe informatsionnoe pravo grazhdan: problemy grazhdansko-pravovogo regulirovaniya v Respublike Tadjikistan* [Personal

Information Right of Citizens: the Problems of Civil-Legal Regulation in the Republic of Tajikistan]. Moscow, Sputnik+ Publ., 2010. 361 p.

3. Eremenko V.I. Osobennosti presecheniya nedobrosovestnoy konkurentsii v Rossiyskoy Federatsii [Particularities Prevention of Dishonest Competition in the Russian Federation]. *Advokat*, 2000, no. 7. Available at: <http://takya.ru/nuda/osobennosti-presecheniya-nedobrosovestnoj-konkurencii/main.html>. (accessed April 15, 2016).

4. Zakon Respubliki Tadjikistan "Ob advokature i advokatskoy deyatelnosti" ot 18.03.2015 № 1182 [Law of the Republic of Tajikistan "About Advocacy and Advocate Activities" of March 18, 2015 no. 1182]. *Akhbori Majlisi Oli Respubliki Tadjikistan*, 2015, no. 3, art. 204.

5. Zakon Respubliki Tadjikistan "Ob auditorskoy deyatelnosti" ot 22.07.2013 № 993 [Law of the Republic of Tajikistan "On Auditing" of July 22, 2013 no. 993]. *Akhbori Majlisi Oli Respubliki Tadjikistan*, 2013, no. 7, art. 521.

6. Zakon Respubliki Tadjikistan "O gosudarstvennom notariate" ot 16.04.2012 № 810 [Law of the Republic of Tajikistan "On State Notary" of April 16, 2012 no. 810]. *Akhbori Majlisi Oli Respubliki Tadjikistan*, 2012, no. 4, art. 260.

7. Zakon Respubliki Tadjikistan "O strakhovanii sberezeniy fizicheskikh lits" ot 02.08.2011 № 758 [Law of the Republic of Tajikistan "On the Insurance Savings of Individuals" of August 2, 2011 no. 758]. *Akhbori Majlisi Oli Respubliki Tadjikistan*, 2011, no. 7-8, art. 612.

8. Ivliev D. Plyusy i minusy kommercheskoy tayny [Pros and Cons of Commercial Secrets]. *Biznes-advokat*, 2003, no. 12. Available at: <http://www.centerbereg.ru/h2273.html>. (accessed April 20, 2016).

9. Kolomiets A. Auditorskaya tayna. Nekotorye problemy pravovogo regulirovaniya [Audit Secret. Some Problems of Legal Regulation]. *Khozyastvo i pravo*, 2003, no. 11, pp. 83-93.

10. Kolomiets A.V. *Kommercheskaya tayna v grazhdanskom prave Rossiyskoy Federatsii* [Commercial Secret in the Civil Law of the Russian Federation]. Moscow, RAGS Publ., 2000. 95 p.

11. Sadikov O.A., ed. *Kommentariy k Grazhdanskomu kodeksu Rossiyskoy Federatsii (chast pervaya)* [Commentary on the Civil Code of the Russian Federation (Part One)]. Moscow, Kontrakt Publ., Infra-

M Publ., 1997. Available at: <http://www.lawmix.ru/commlaw/1863>. (accessed April 20, 2016).

12. Lopatin V.M. Pravovaya okhrana i zashchita sluzhebnoy tayny [Legal Guard and Protection of Official Secrets]. *Gosudarstvo i pravo*, 2000, no. 6, pp. 87-93.

13. Maslennikov A.V. *Ugolovnaya otvetstvennost za nezakonnoe poluchenie i razglashenie svedeniy, sostavlyayushikh kommercheskuyu taynu ili bankovskuyu taynu: dis. ... kand. jurid. nauk* [Criminal Liability for Illegal Receipt and Disclosure of Information Constituting Commercial Secrets and Banking Secrecy. Cand. jurid. sci. diss.]. Stavropol, 2000. 172 p.

14. Makhmadkhonov T. *Problemy pravovogo obespecheniya kommercheskoy tayny v zakonodatelstve Respubliki Tadjikistan: dis. ... kand. jurid. nauk* [Problems of Legal Maintenance of Commercial Secrets in the Legislation of the Republic of Tajikistan. Cand. jurid. sci. diss.]. Dushanbe, 2008. 181 p.

15. Nasonova E.N. *Informatsiya kak obyekt kommercheskogo prava: avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk* [Information as an Object of Commercial Law. Cand. jurid. sci. abs. diss.]. Moscow, 2002. 23 p.

16. Rakhimov M.Z. *Predprinimatelskoe pravo. Ch. 1* [Business Law. Part 1]. Dushanbe, Devashlich Publ., 2002. 253 p. (in Tajic).

17. Severin V.A. Pravovoy mekhanizm regulirovaniya kommercheski znachimoy informatsii v torgovom oborote [The Legal Mechanism of Regulating Commercially Significant Information in the Trade Turnover]. *Advokat*, 2002, no. 10. Available at: <http://www.lawmix.ru/comm/4597>.

18. Tkachuk I.V. *Kommercheskaya tayna. Organizatsiya zachshity. Rassledovanie posyagatelstv* [The Commercial Secret: Organization of Protection. The Investigation of Encroachment]. Moscow, Shchit-M Publ., 1999. 168 p.

19. Usoltseva S.V. *Pravo intellektualnoy sobstvennosti v Rossiyskoy Federatsii* [The Right to Intellectual Property in the Russian Federation]. Irkutsk, Izd-vo Irkut. un-ta, 1999. 180 p.

20. Fatyanov A.A. *Tayna i pravo (osnovnye sistemy ogranicheniya na dostup k informatsii v rossiyskom prave)* [The Secret and the Right (the Main System of the Limitations on Access to Information in the Russian Law)]. Moscow, MIFI Publ., 1999. 150 p.

**ABOUT THE SIGNIFICANCE AND CORRELATION
OF THE AUDIT'S SECRET WITH OTHER LEGAL CATEGORIES**

Khursheda Khayrullaevna Kurbanova

Assistant Professor, Department of Civil, Business and International Law,
Tajik State University of Law, Business and Politics
kurbanova_1502@mail.ru
Microdistrict 17, building 1, 735700 Khujand, Tajikistan Republic

Abstract. This article deals with the issue of values and ratios of the “audit’s secrets” with other legal categories. Based on the analysis of legal literature, practice activities of a number of public organizations and public bodies are considered as the conceptual apparatus of the audit’s secrets. The author points out that the national legislation dismantled regulations on issues of professional secrecy. In article the conclusion is drawn that professional secret is considered to be the confidential information which has become known after execution of the professional duties by the person. Concerning the given data the mode of the state secret does not extend by definition. In the conclusion of this scientific article the author notes that in these species the confidentiality of information (audit, service and tax secrecy) audit and tax secrets are similar in terms of content objects. According to the quality of tax department activity, the author specifies that with reference to the confidential information protected by the law the subjects have large powers to be admissible to data of managing subjects.

Key words: audit’s secret, commercial secret, value of a commercial secret, tax secret, confidential information, professional secret, legal institution of secrecy.