

УДК 346.1

ДОГОВОР ОБ ОКАЗАНИИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ**Маевская Е.Н.***Новосибирский государственный университет, Новосибирск,
e-mail: katerina.maevskaya97@mail.ru*

Ввиду развития рыночных отношений и изменений в экономической сфере нашего государства появилась потребность в независимой проверке субъектов экономических отношений. С одной стороны, ввиду главного приоритетного принципа таких проверок – независимости, данная деятельность должна идти по разные стороны с государственным регулированием деятельности хозяйствующих субъектов. С другой стороны, субъекты, осуществляющие такие независимые проверки, должны обладать профессиональными навыками и определенной квалификацией. Благодаря тому, что деятельность по осуществлению проверок, а именно аудит, осуществляется в рамках правоотношений, аудит должен осуществляться в пределах определенного договора. В законодательстве Российской Федерации нет отдельно закрепленного договора об оказании аудиторских услуг. Существует несколько точек зрения по поводу природы данного договора: договор об оказании аудиторских услуг – это договор подряда, договор об оказании аудиторских услуг – это договор возмездного оказания услуг. Целью исследования является всестороннее рассмотрение сущности договора об оказании аудиторских услуг и определение его правовой природы. Объектом исследования выступают общественные отношения, возникающие в процессе заключения договора об оказании аудиторских услуг. Предметом исследования является правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, договор, аудиторские услуги, договор возмездного оказания услуг, договор подряда

AUDIT CONTRACT**Maevskaya E.N.***Novosibirsk State University, Novosibirsk, e-mail: katerina.maevskaya97@mail.ru*

Due to the development of market relations and changes in the economic sphere of our state, there is a need for independent verification of economic relations. On the one hand, in view of the main priority principle of such inspections – independence, this activity should go on different sides with the state regulation of the activities of economic entities. On the other hand, the entities carrying out such independent checks must possess professional skills and certain qualifications. Due to the fact that the activities of the audit, namely the audit is carried out within the framework of legal relations, the audit should be carried out within a certain contract. The legislation of the Russian Federation does not have a separate audit contract. There are several points of view about the nature of this contract: the audit contract is a contract for work and labor, the audit contract is a services contract. The purpose of the study is a comprehensive review of the essence of the audit contract and the definition of its legal nature. The object of the study are the social relations arising in the process of concluding an agreement on the provision of audit services. The subject of the study is the legal regulation of audit activities in the Russian Federation.

Keywords: audit, audit activity, contract, audit services, services contract, contract for work and labor

В законодательстве Российской Федерации нет отдельно закрепленного договора об оказании аудиторских услуг. Природа данного договора среди правоведов носит неоднозначный и дискуссионный характер, который сопровождается существованием нескольких точек зрения, а именно:

- договор об оказании аудиторских услуг – это договор подряда [1, с. 87];
- договор об оказании аудиторских услуг – это договор возмездного оказания услуг [2, с. 37].

Важность отнесения договора об оказании аудиторских услуг к определенному виду договоров заключается в определении его сущности, необходимой для применения впоследствии правовых норм в спорных ситуациях.

Цель исследования: рассмотрение сущности договора об оказании аудиторских услуг и определение его правовой природы.

Методы исследования: анализ, синтез, индукция, дедукция, а также методы юридического познания, формально-юридический, сравнительно-правовой.

Материал исследования: теоретическую основу исследования составляют труды известных ученых в области предпринимательского и гражданского права таких, как А.П. Зудилин, Р.А. Черкасов, М.В. Леус, А.А. Чумаков, практическую основу исследования составляет судебная практика арбитражных судов и судов общей юрисдикции.

**Результаты исследования
и их обсуждение**

Сторонники точки зрения об отнесении договора об оказании аудиторских услуг к договору подряда в подтверждение своей позиции ссылаются на тот факт, что деятельность исполнителя, а именно аудитора или аудиторской организации по про-

ведению независимой проверки бухгалтерской отчетности заказчика сопровождается предоставлением письменного заключения о результатах такой проверки, что будет являться овеществленным результатом выполняемой работы с стороны аудиторов и аудиторских организаций. Такое наличие овеществленного результата определяет предмет обязательства как выполнение работы по написанию письменного заключения [3, с. 48].

Одни из сторонников второй точки зрения утверждают, что главная отличительная черта договора на возмездное оказание услуг, которая и позволяет отнести к данной разновидности договоров договор об оказании аудиторских услуг – это распределение риска [4, с. 13]. Так, риск случайной невозможности исполнения договора возмездного оказания услуг в случае вины заказчика несет сам заказчик. Все же услуги исполнителя должны быть оплачены в полном объеме. Тем самым во время оказания аудиторских услуг в плане распределения рисков действует прямо противоположный принцип распределения риска, существующего в подрядных отношениях, когда именно подрядчик несет риск случайной гибели или повреждения работ.

Кроме того, в противовес мнению о том, что аудиторское заключение – есть овеществленный результат, что является следствием отнесения договора об оказании аудиторских услуг к договору подряда, сторонники второго подхода утверждают, что аудиторское заключение – это лишь документ, в котором отображаются все операции, совершенные до этого аудитором или аудиторской организацией [5, с. 12]. Письменное заключение, по их мнению – это лишь следствие оказанных услуг, такой овеществленный результат просто неотделим от осуществляемых действий, однако сами действия по проведению аудиторской проверки и определяют предмет договор, а вследствие и сам договор [6, с. 124].

Итак, на законодательном уровне договор подряда по своей природе относится к разновидности обязательств по выполнению определенных работ. Согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации «по договору подряда одна сторона обязуется выполнить по заданию другой стороны определенную работу, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его» [7]. Существенными условиями договора подряда являются условие о предмете договора, условия, существенные для договоров данного вида, и все те условия, которые могут являться неотъемлемой частью достижения соглашения по како-

му-либо из вопросов. В п. 11 информационного письма Президиума ВАС РФ от 25.02.2014 № 165 «Обзор судебной практики по спорам, связанным с признанием договоров незаключенными» [8] указано, что заявление стороны договора о необходимости согласования какого-либо условия означает, что такое условие является существенным для данного договора. Тем не менее следует отметить тот факт, что судебная практика относительно предмета договора подряда не сходится в одном мнении. Одни суды высказывают такую позицию, что при определении и фиксации предмета договора необходимо ориентироваться на содержание и объем выполняемой работы [9].

В подтверждение данного вывода можно обратиться к Постановлению Арбитражного суда Московского округа от 22.06.2018 г. № Ф05-6140/2018 по делу № А40-90745/2017. По материалам данного дела была как раз высказана позиция суда относительно предмета договора подряда. Непосредственным объектом судебного разбирательства являлось трёхстороннее соглашение, заключенное между Администрацией муниципального района «Печора», выступающего в роли заказчика, ООО «СК Титан», являющегося плательщиком и ООО «Альфа-Энерго», выступающего в качестве подрядчика. Соглашение было заключено 30.12.2016 г., согласно которому подрядчик по поручению заказчика обязуется выполнить работы по устройству временной теплотрассы на участке, на котором ведется строительство многоквартирного дома, а плательщик с свою очередь обязан оплатить соответствующие работы в срок, не превышающий 10 календарных рабочих дней после завершения всех имеющихся работ. Время на выполнение работ – 15 календарных рабочих дней. Исходя из положений данного договора существенными условиями являлись предмет договора и срок. Однако при рассмотрении спора было установлено, что сторонами не был подписан сметный расчет, а также не утвержден должным образом объем выполняемых работ, что позволило сделать вывод о том, что данный договор не был заключен, а следовательно, не имеет никаких правовых последствий для его сторон. Тем самым суд подчеркнул свой довод о том, что предмет договора подряда должен включать в себя объем и содержание работ, иначе договор будет считаться незаключенным.

Однако есть и противоположная позиция судов, которые утверждают, что предмет договора – есть не что иное, как поименованный перечень работ или их результат. Кроме того, необходимым условием в от-

ношении предмета договора подряда является указание объекта, на котором работы должны быть осуществлены. Так, Высший Арбитражный суд Российской Федерации в своем определении [10] счел договор, заключенный между обществом, выступающим в роли подрядчика, и предприятием, являющимся заказчиком, в котором не были определены цена работ и порядок ее определения, а также объект, на котором должны были быть проведены работы по строительству дороги, незаключенным. В свою очередь Федеральный арбитражный суд Поволжского округа в постановлении от 4 мая 2008 года по делу № А55-14481/2007 указал, что договор будет считаться заключенным только в том случае, если будет указан предполагаемый о вещественный результат выполненной работы [11]. Таким образом, исходя из анализа судебной практики в отношении предмета договора подряда, можно сделать вывод о неоднородности в подходах к сущности предмета договора. Однако, резюмируя вышеописанную практику, можно прийти к выводу о том, что предмет договора подряда есть не что иное, как то, по поводу чего возникают права и обязанности сторон и на что они направлены. В данном случае предмет договора подряда должен включать в себя направленность на выполняемый объем работ, объект, на котором работы будут производиться, а также фиксированный результат выполнения работ, который носит о вещественный характер.

Согласно ст. 779 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору возмездного оказания услуг «исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик – их оплатить. Тем самым, исходя из природы данного договора, особое значение для данного вида обязательств имеет сама деятельность исполнителя, то есть именно процесс выполнения определенной работы. Однако нередко на практике процесс выполнения работ и результат выполняемых работ, который является неотъемлемым элементом предмета договора подряда, неразрывно связаны друг с другом. Судебная практика относительно данного вопроса довольно четко разграничивает данные договоры. Так, в Постановлении Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 2 марта 2010 г. по делу № А2709091/2009 [12] был определен тот факт, что для заказчика по договору подряда ценность заключается именно в о вещественном результате работ, когда в свою очередь в договоре на оказание услуг ценностью являются сами действия исполнителя.

Однако совершенно другой вывод можно увидеть и в Постановлении ФАС Московского округа от 15 февраля 2010 г. по делу № А40-45877/09-61-368 [13]. Из материалов дела следовало, что ответчик, являющийся исполнителем, по поручению заказчика должен был оказать услуги/выполнить работы по размещению рекламного плаката на фасаде дома, находящегося на реконструкции. Изначально договор, заключенный между исполнителем и заказчиком, являлся договором подряда. Однако суд апелляционной инстанции счел нужным переключить данный договор в договор возмездного оказания услуг, мотивируя свое решение тем, что договор не был заключен с целью фактической передачи результата выполняемой работы, размещение рекламного плаката – есть услуга, не связанная с изготовлением или переработкой вещи.

Таким образом, можно выявить следующие правовые отличия между договорами подряда и возмездного оказания услуг:

– договор подряда предполагает наличие о вещественного результата, который является ценностью для заказчика. В договоре же возмездного оказания услуг наибольшую ценность для заказчика представляет сам процесс выполнения работы/предоставления услуги, несмотря даже на то, что эти действия предполагают наличие конечного результата.

– для договора подряда необходима фактическая передача желаемого результата заказчику. Зачастую неразрывно связана с передачей качественная или количественная переработка объекта договора (вещи).

Чтобы точно отнести договор об оказании аудиторских услуг к конкретному виду, необходимо, прежде всего, разобраться в предмете данного договора, который будет являться существенным условием.

В процессе согласования предмета договора об оказании аудиторских услуг, у заказчика и исполнителя должно сложиться четкое понимание того, что должно стать результатом исполнения данного договора и какова цель заключения сделки. Безусловно, конечный результат правоотношений, возникающих между аудиторской организацией/аудитором и аудируемым лицом, будет проявляться в аудиторском заключении, содержащем «выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица» [14]. Тем не менее возникает вопрос о первостепенности аудиторского заключения, выраженного на бумажном носителе, и самого аудита – процесса,

включающего в себя «независимую проверку бухгалтерской отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности». Для того, чтобы ответить на этот вопрос, необходимо понять сам процесс аудиторской проверки, начиная с этапа планирования.

Аудит – это сложная процедура, которая требует от исполнителя определенных действий, неполнота которых может привести к нежелательному для обеих сторон результату. Аудит – это и есть услуга, это комплекс действий аудитора, согласованных с заказчиком. Отсутствие в договоре об оказании аудиторских услуг указания на определенные действия аудитора или искаженное указание перечня действий исполнителя могут привести к признанию такого вида договоров незаключенным. Так, в постановлении Пятнадцатого арбитражного суда от 14 августа 2012 г. по делу № А53-22474/2011 [15] суд признал договор об оказании аудиторских услуг, заключенный между ООО «Профессионал Аудит» и ООО «Квант-Союз», незаключенным в силу того, что в договоре не были указаны действия, обязательные для аудиторской организации. Кроме того, суд указал на природу данного договора и отнес его к договорам возмездного оказания услуг.

Также сегодня дискуссионным является вопрос, относительно того, в чьих же интересах действует аудитор в лице индивидуального аудитора или аудиторской организации. В Кодексе профессиональной этики аудиторов, одобренном Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, указано, что «отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах». То есть, заключая договор об оказании аудиторских услуг, аудитор действует не только в интересах аудируемого лица, но и в интересах иных непоименованных субъектов, которые образуют то самое общество, в интересах которого должен действовать аудитор, защищая тем самым пользователей финансовой отчетности. Такая особенность является противоречием по отношению к договору возмездного оказания услуг, согласно которому исполнитель действует исключительно в интересах заказчика. Кроме того природа договора об оказании аудиторских услуг относит его к предпринимательским договорам ввиду того, что одной из сторон является аудиторская организация или индивидуальный аудитор, целью деятельности которых также является систематическое извлечение прибыли в сложившихся рыночных отношениях. К.К. Арабян такое

противоречие называет «двойственностью и парадоксом аудиторской деятельности».

Такая неоднозначная сущность аудиторской деятельности в очередной раз доказывает ее уникальность. В качестве одного из выходов такой «двойственности», на наш взгляд, необходимо не только определить природу договора об оказании аудиторских услуг, но и вовсе на законодательном уровне разграничить такой договор по предмету.

Так, сперва необходимо отличить два договора – договор на проведение аудита и договор на оказание аудиторских услуг, и только потом можно определить природу договора. Так, В.К. Андреев утверждает, что все нюансы договорных отношений, возникающих между аудитором или аудиторской организацией и аудируемым лицом, характерны лишь для договора на проведение аудита, что нельзя отметить в договоре на оказании аудиторских услуг, а следовательно, и отождествлять эти два договора нельзя и нельзя говорить о том, что договор на оказание аудиторских услуг является разновидностью договора на проведение аудита. Аудитор или аудиторская организация может оказывать услуги, которые необязательно будут сопровождаться аудиторской проверкой, при этом такие услуги можно оформить как раз договором подряда [16, с. 97].

То есть, исходя из такого разграничения договор на проведение аудита – это и есть договор возмездного оказания услуг, отличительной особенностью которого является факт действия аудитора в общественных интересах, что было бы целесообразным указать в статье 779 Гражданского кодекса Российской Федерации, которая относит аудиторские услуги к предмету договора возмездного оказания услуг. Договор на оказание аудиторских услуг может относиться и к договорам подряда, при этом в данном случае аудитор будет действовать в интересах заказчика ввиду того, что «действие в общественных интересах» применимо исключительно к проведению независимой проверки финансовой отчетности [17, с. 16].

Заключение

Таким образом, договор об оказании аудиторских услуг в общем виде – это сделка, согласно которой одна сторона (исполнитель) обязуется по поручению другой стороны (заказчика) оказать аудиторские услуги, а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Однако договор об оказании аудиторских услуг следует разделить на договор на проведение аудита и непосредственно договор на оказание аудиторских услуг. Договор на проведение аудита является разновидностью договора возмездного оказания

услуг, что подтверждается несколькими факторами. Во-первых, аудит – это и есть услуга по проведению проверки финансовой отчетности аудируемого лица. Во-вторых, для заказчика важен сам процесс исполнения индивидуальным аудитором или аудиторской организацией своих действий по проведению аудита. В-третьих, предмет договора об оказании аудиторских услуг является существенным условием для данного договора, который включает в себя обязательное указание перечня действий со стороны аудитора. Отсутствие такого положения в договоре может привести к признанию его незаключенным.

Договор на оказание аудиторских услуг можно будет отнести и к договорам подряда, минуя при этом противоречивый факт действия аудитора в общественных интересах, характерного для непосредственного осуществления проверки финансовой отчетности – для проведения аудита.

Список литературы

1. Зудилин А.П., Ахмедов Ф.Н. Финансовый контроль: учеб. пособие. М.: Изд-во РУДН, 2011. 124 с.
2. Чепкасов Р.А. Договор об оказании аудиторских услуг // Современные научные исследования и инновации. 2014. № 9. Ч. 2. С. 36–42 [Электронный ресурс]. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2014/09/37757> (дата обращения: 07.10.2019).
3. Лазаренкова О.Г., Каргина Е.Ю. Договор на оказание аудиторских услуг: теория и практика // Вестник Санкт-Петербургской юридической академии. 2011. № 2. С. 42–54.
4. Леус М.В. Договор на оказание аудиторских услуг // Теория и практика общественного развития. 2015. № 4. С. 12–25.
5. Чумаков А.А. Гражданско-правовое регулирование договора на оказание аудиторских услуг: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2005. 12 с.
6. Брагинский М.И. Договорное право: учеб. пособие. М.: Статут, 2011. 224 с.
7. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (в ред. по состоянию на 30 декабря 2018 г.) // СЗ РФ. 1996. № 5. Ст. 410.
8. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25 февраля 2014 г. № 165 «Обзор судебной практики по спорам, связанным с признанием договоров незаключенными» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2014. № 4. С. 86.
9. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 22 июня 2018 г. по делу № А40-90745/2017 [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/41925584/> (дата обращения: 10.10.2019).
10. Определение Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 28 июля 2010 № ВАС-8703/10 по делу № А78-3890/2009 [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/55023661/> (дата обращения: 12.10.2019).
11. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 4 мая 2008 г. по делу № А55-14481/2007 [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/34534635/> (дата обращения: 12.10.2019).
12. Постановлении Федерального арбитражного суда Западно-сибирского округа от 2 марта 2010 г. по делу № А2709091/2009 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/34028834/> (дата обращения: 12.10.2019).
13. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 15 февраля 2010 г. по делу № А40-45877/09-61-368 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/5762765/> (дата обращения: 13.10.2019).
14. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. по состоянию на 23 апреля 2018 г.) // СЗ РФ. 2009. № 1. Ст. 15.
15. Постановление Пятнадцатого арбитражного суда от 14 августа 2012 г. по делу № А53-22474/2011 [Электронный ресурс]. URL: <http://sudrf.kodeks.ru/rospravo/document/780870585> (дата обращения: 14.10.2019).
16. Андреев В.К. Правовое регулирование аудита в России: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 1996. 137 с.
17. Зевайкина А.Н. Проблемы организации аудиторской деятельности в Российской Федерации // Аудитор. 2005. № 7. С. 13–24.