

**Леус Марианна Владимировна**

кандидат исторических наук,  
доцент кафедры общетеоретических  
и государственно-правовых дисциплин  
Кубанского социально-экономического института

## **ДОГОВОР НА ОКАЗАНИЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ**

---

---

**Аннотация:**

*В статье рассмотрены проблемы, связанные с правовым регулированием договора на оказание аудиторских услуг. Подвергнуты анализу дискуссионные вопросы о предмете, сторонах и других условиях исследуемого договора.*

**Ключевые слова:**

*аудит, аудитор, аудируемое лицо, аудиторская организация, аудиторские услуги, аудиторская деятельность, возмездное оказание услуг, договор.*

---

---

**Leus Marianna Vladimirovna**

PhD in History,  
Assistant Professor, General Theoretic  
and State Legal Disciplines Department,  
Kuban Institute for Social and Economic Studies

## **CONCERNING THE CONTRACT FOR RENDERING AUDITING SERVICES**

---

---

**Summary:**

*The article deals with issues of legal regulation of the contract for rendering auditing services. The author discusses debatable questions about the subject and other aspects of the conditions of the contract.*

**Keywords:**

*auditing, auditor, entity under audit, audit organization, audit services, audit activities, paid services, contract.*

---

---

Договор на оказание аудиторских услуг относится к категории договоров возмездного оказания услуг, регламентируемых гл. 39 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) [1]. В силу указания п. 2 ст. 779 ГК РФ правила данной главы применяются к договорам оказания аудиторских услуг. Принятие в 2008 г. Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Федеральный закон № 307-ФЗ) [2] положило начало формированию новой модели рынка аудиторских услуг. В свете реформирования гражданского законодательства наметился ряд актуальных проблем [3, с. 117], среди которых и нормы об аудиторских услугах, которые потребовали переосмысления ряда законодательных положений. Помимо этого, многие вопросы, связанные с аудиторской деятельностью, в отечественной цивилистической доктрине имеют дискуссионный характер.

Исследование проблем правового регулирования договора на оказание аудиторских услуг целесообразно начинать с понятийного аппарата: аудит, аудиторские услуги, аудиторская деятельность. В соответствии с п. 3 ст. 1 Федерального закона № 307-ФЗ под аудитом понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности данной отчетности. Категории «аудиторская деятельность» и «аудиторские услуги» рассматриваются в качестве синонимических понятий и означают деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, которые осуществляются аудиторскими организациями, а также индивидуальными аудиторами. Позиция законодателя представляется в этом случае не совсем точной. Как справедливо отмечено в юридической литературе, «аудиторская деятельность» представляет собой более широкое понятие, поскольку помимо «аудиторских услуг» включает и «сопутствующие аудиту услуги», «прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги» [4, с. 60]. Сопутствующие аудиту услуги – это услуги, установленные уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, которые в законе не раскрываются. Эти услуги могут быть классифицированы следующим образом:

а) совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки (постановка бухгалтерского учета, контроль ведения учета и составления отчетности, контроль начисления и уплаты налогов и т. д.);

б) несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки (ведение бухгалтерского учета, восстановление бухгалтерского учета, составление налоговых деклараций).

Помимо этого, сопутствующие аудиту услуги подразделяют на услуги действия, контроля, информационные услуги [5].

Вторая проблема связана с субъектным составом договора на оказание аудиторских услуг. Одной стороной договора выступает заказчик, другой – аудиторская организация, индивидуальный аудитор.

Аудиторской организацией признается коммерческая организация, которая является членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов (п. 1 ст. 3 Федерального закона № 307-ФЗ).

В свою очередь аудитор – физическое лицо, которое получило квалификационный аттестат аудитора и является членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов (п. 1 ст. 4 Федерального закона № 307-ФЗ). В связи с этим отдельные авторы считают, что целесообразно использовать в качестве обозначения стороны – исполнителя договора термин «аудитор» как собирательный для этой стороны договора, поскольку единственное отличие индивидуального аудитора от аудиторской организации состоит в том, что последняя может объединять аттестованных специалистов и, соответственно, позволяет себе аккумулировать больше людей для оказания исследуемых услуг. Вместе с тем действующее гражданское законодательство позволяет нескольким физическим лицам совместно осуществлять предпринимательскую деятельность без создания юридического лица, например по договору простого товарищества [6, с. 14].

В отдельных нормативных правовых актах употребляется терминология «назначение аудиторской проверки, утверждение аудитора» (подп. 10 п. 2 ст. 33 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» [7], подп. 10 ст. 48 Федерального закона «Об акционерных обществах» [8]). Вместе с тем в п. 2 ст. 65.3 «Управление в корпорации» ГК РФ [9] речь идет о назначении аудиторской организации или индивидуального аудитора корпорации для осуществления аудита. Таким образом, высказанная позиция не находит одобрения со стороны законодателя.

Кроме того, в действующем законодательстве Российской Федерации нет четкого определения таких понятий, как «аудируемое лицо», «лицо, заключившее договор на оказание аудиторских услуг», не определен их правовой статус. При этом не во всех случаях личность заказчика и аудируемого лица совпадают. Анализ положений ст. 6, 14 Федерального закона № 307-ФЗ позволяет сделать вывод, что существуют две категории участников: аудируемые лица и лица, заключившие договор оказания аудиторских услуг. Из содержания п. 8 Федеральных стандартов аудиторской деятельности 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении», утвержденных Приказом Минфина России от 20.05.2010 № 46н, следует, что заказчик аудиторских услуг не всегда аудируемое лицо: «...по договоренности с аудируемым лицом либо лицом, заключившим договор оказания аудиторских услуг...» [10].

Таким образом, анализ названных норм показывает, что законодатель разделяет понятия «аудируемое лицо» и «лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг», но не раскрывает их. Правильной представляется позиция исследователей, утверждающих, что «аудируемое лицо» – это организация или индивидуальный предприниматель, чья финансовая или иная отчетность подлежит независимой проверке аудитором в целях выражения мнения о достоверности проверяемой отчетности в силу закона или договора [11, с. 65].

Еще одна проблема, требующая разрешения, – это вопрос об определении предмета договора на оказание аудиторских услуг. Существует мнение, что предметом договора на оказание аудиторских услуг является анализ бухгалтерской и иной документации юридических лиц и составление заключений в рамках оказания аудиторских услуг [12, с. 236]. Л.Л. Горшкова, например, определяя предмет договора на оказание аудиторских услуг, основывается на положениях п. 2 ст. 1 Федерального закона № 307-ФЗ и понимает под ним деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Таким образом, под предметом договора на оказание аудиторских услуг следует понимать деятельность аудиторской организации или индивидуального аудитора по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, по результатам которой выдается аудиторское заключение.

В учебной литературе отмечается, что еще одним существенным условием договора возмездного оказания услуг является его срок [13, с. 237]. В соответствии со ст. 708 ГК РФ в договоре на оказание аудиторских услуг следует указать срок, в течение которого аудиторские услуги должны быть оказаны.

Следует обратить внимание на тот факт, что судебная практика складывается таким образом, что договор на оказание аудиторских услуг признается незаключенным в случае, если в нем не согласованы условия о предмете и цене. Важным является и вопрос ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение договора на оказание аудиторских услуг.

Подводя итог, отметим, что в настоящее время отсутствуют системное правовое регулирование договора на оказание аудиторских услуг, четкое определение сторон, предмета договора, разграничение понятий «аудиторские услуги» и «аудиторская деятельность». Изложенные выше суждения позволяют сделать ряд выводов:

– понятия «аудиторские услуги» и «аудиторская деятельность» нельзя рассматривать как тождественные. Под аудиторскими услугами следует понимать возмездные услуги аудитора по осуществлению аудита. Аудиторская деятельность является более широким понятием и помимо аудиторских услуг включает в себя «сопутствующие аудиту услуги» и «прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги»;

– аудируемое лицо представляет собой организацию или индивидуального предпринимателя, чья финансовая отчетность подлежит независимой проверке аудитором в целях выражения мнения о достоверности проверяемой отчетности;

– под предметом договора на оказание аудиторских услуг следует понимать деятельность аудиторской организации или индивидуального аудитора по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, по результатам которой выдается аудиторское заключение.

#### Ссылки:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (ред. от 31 декабря 2014 г. № 512-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. № 5. Ст. 410 ; 2015. № 1 (Ч. 1). Ст. 65.
2. Об аудиторской деятельности : федер. закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (ред. от 1 декабря 2014 г. № 403-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2009. № 1. Ст. 15 ; 2014. № 49 (Ч. VI). Ст. 6912.
3. Григорьева А.Г. Тенденции и перспективы развития гражданского законодательства в сфере регулирования вещных прав на жилые помещения // Экономика. Право. Печать. 2014. № 3–4 (63–64). С. 117.
4. Лазаренкова О.Г., Каргина Е.Ю. Договор на оказание аудиторских услуг: теория и практика // Вестник Санкт-Петербургской юридической академии. 2011. Т. 11. № 2. С. 60.
5. Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним : Правило (стандарт) аудиторской деятельности, одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18 марта 1999 г. Протокол № 2 // Аудиторские ведомости. 1999. № 4.
6. Чумаков А.А. Гражданско-правовое регулирование договора на оказание аудиторских услуг : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 14.
7. Об обществах с ограниченной ответственностью : федер. закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ (ред. 5 мая 2014 г. № 99-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 7. Ст. 785 ; 2014. № 19. Ст. 2304.
8. Об акционерных обществах : федер. закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (ред. от 22 декабря 2014 г. № 432-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. № 1. Ст. 1 ; 2014. № 52 (Ч. 1). Ст. 7543.
9. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 22 октября 2014 г. № 315-ФЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 1994. № 32. Ст. 3301 ; 2014. № 43. Ст. 5799.
10. ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» : Приказ Минфина России от 20.05.2010 № 46н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2010. № 30. 26 июля.
11. Лазаренкова О.Г., Каргина Е.Ю. Указ. соч. С. 65.
12. Гражданское право : в 4 т. / под ред. Е.А. Суханова. М., 2008. Т. 4. С. 236.
13. Там же.

#### References:

1. 'The Civil Code of the Russian Federation (Part Two) on January 26, 1996 № 14-FZ (ed. By 31 December 2014 № 512-FZ)' 1996, 2015, *Legislation of the Russian Federation*, no. 5, art. 410; no. 1 (part 1), art. 65.
2. 'On audit activity: Federal. Law of 30 December 2008 № 307-FZ (ed. by December 1, 2014 number 403-FZ)' 2009, 2014, *Legislation of the Russian Federation*, no. 1, art. 15; no. 49 (part VI), art. 6912.
3. Grigorieva, AG 2014, 'Trends and prospects of development of civil law in the regulation of property rights to residential premises', *Economy. Law. Print*, no. 3-4 (63-64), p. 117.
4. Lazarenkova, OG & Kargina, EY 2011, 'Contract for the provision of audit services: Theory and Practice', *Bulletin of the St. Petersburg Academy of Law*, vol. 11, no. 2, p. 60.
5. 'Characteristics of audit-related services and requirements to them: Rule (standards) of auditing approved by the Audit Commission under the President of the Russian Federation March 18, 1999 № 2' 1999, *Audit statements*, no. 4.
6. Chumakov, AA 2005, *Civil-law regulation of the contract for the provision of audit services*, PhD thesis abstract, Moscow, p. 14.
7. 'On Limited Liability Companies: Federal Act of February 8, 1998 № 14-FZ (ed. May 5, 2014 № 99-FZ)' 1998, 2014, *Legislation of the Russian Federation*, no. 7, art. 785; no. 19, art. 2304.
8. 'On Joint Stock Companies: Federal. Law of 26 December 1995 № 208-FZ (ed. by 22 December 2014 number 432-FZ)' 1996, 2014, *Legislation of the Russian Federation*, no. 1, art. 1; no. 52 (part 1), art. 7543.
9. 'The Civil Code of the Russian Federation (part one) dated November 30, 1994 № 51-FZ (ed. By October 22, 2014 № 315-FZ)' 1994, 2014, *Legislation of the Russian Federation*, no. 32, art. 3301; no. 43, art. 5799.
10. 'FSAD 3/2010 "Additional information in the audit report": Order of the Russian Finance Ministry of 20.05.2010 № 46n' 2010, *Bulletin of normative acts of the federal bodies of executive power*, no. 30, July 26.
11. Lazarenkova, OG & Kargina, EY 2011, 'Contract for the provision of audit services: Theory and Practice', *Bulletin of the St. Petersburg Academy of Law*, vol. 11, no. 2, p. 65.
12. Sukhanov, EA (ed.) 2008, *Civil law: In 4 vols.*, Moscow, vol. 4, p. 236.
13. Sukhanov, EA (ed.) 2008, *Civil law: In 4 vols.*, Moscow, vol. 4, p. 236.