

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДОГОВОРНЫХ ОТНОШЕНИЙ ОБ ОКАЗАНИИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Чеботарёва Е.Н., юрист-консульт государственного областного унитарного предприятия «Областной Центр технической инвентаризации», г. Челябинск

Важное место при заключении договора занимает процедура согласования между сторонами (контрагентами) условий. Существенными и необходимыми условиями договора на оказание аудиторских услуг следует признавать предмет договора, срок выполнения работ и цену. Предмет договора определяется сторонами и подлежит выполнению в соответствии с программой работ. Сложность и длительность аудиторского обслуживания клиента требует поэтапной разбивки работ и установления начального и конечного срока аудита. В определенных случаях – установления сроков выполнения отдельных этапов работы.

Определение гражданско-правового договора содержится ст. 420 ГК РФ, где договором признается соглашение двух и более лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей.

Будучи соглашением сторон, итогом свободных и совпадающих желаний (воли), договор одновременно является юридическим фактом (сделкой), порождающим относительные правоотношения. Не случайно п. 2 ст. 420 ГК РФ содержит отсылку к нормам о сделках.

Гражданско-правовой договор можно рассматривать, при определенных обстоятельствах, и в качестве относительного правоотношения (обязательства). Согласно п. 3 ст. 420 ГК РФ к обязательствам, возникающим из договора, применяются общие положения об обязательствах, если иное не предусмотрено Кодексом. Кроме того, договор – это правовое средство индивидуального регулирования общественных отношений.

Таким образом, договор – сложное образование, которое нельзя сводить лишь к двусторонней сделке, либо юридическому факту, либо правоотношению.

Следовательно, сущность любого гражданско-правового договора определяется через категорию «соглашение». Все иные признаки договора проявляются опосредованно, после заключения договора, представляющего собой элементарную или сложную систему волеизъявлений, органически воплощаемую во взаимном соглашении его сторон.

Термин «предпринимательский договор» стал употребляться со времен перехода к рыночной экономике вместо термина «хозяйственный договор», но как таковой в ГК РФ до сих пор отсутствует. Лишь в ряде статей Кодекса, отражающих те или иные особенности предпринимательского договора, речь идет о договоре или обязательстве, связанном с осуществлением предпринимательской деятельности или в сфере предпринимательской деятельности (п. 4 ст. 23; п. 3 ст. 401 и др.). Принято выделять группу предпринимательских (коммерческих, торговых) договоров, которые, по распространенному в юридической литературе мнению, относятся к разновидности гражданско-правовых договоров.

Предпринимательский договор следует понимать в широком и узком значениях. В узком смысле предпринимательский договор есть разновидность гражданско-

правового договора. В широком значении – понятие собирательное (межотраслевое), охватывающее договоры, опосредующие не только гражданско-правовые отношения, но и элементы административных отношений.

Отечественное позитивное право, следуя традиции, игнорирует объективное обособление торговых (предпринимательских) договоров, хотя в теории и были предприняты неоднократные попытки их рассмотрения, пока не нашедшие отражения в законодательстве. Так, разработчики проекта Предпринимательского кодекса РФ включили в его структуру раздел «Предпринимательские договоры».

Руководствуясь определенными критериями, договор можно отнести к предпринимательскому, если налицо:

- связь с предпринимательской деятельностью и применение договоров для удовлетворения тех или иных потребностей предпринимателей в процессе осуществления своей деятельности;
- хотя бы с одной стороны есть субъект – предприниматель, действующий в сфере предпринимательской деятельности в установленной законом любой организационно-правовой форме;
- установление более жестких правил к предпринимателю, включая повышенную ответственность за нарушение договорных обязательств и ограничение в ряде случаев свободы воли субъекта.

Признание того или иного договора предпринимательским имеет правовое значение не только в связи с особым режимом регулирования таких договоров, но и в связи с особым режимом регулирования споров, возникающих при заключении, исполнении и расторжении таких договоров.

Характерным признаком договоров в сфере предпринимательства является их возмездный характер. Договор устанавливает конкретный правовой режим экономических связей между партнерами.

Основанием возникновения правоотношения при осуществлении инициативной аудиторской проверки следует считать договор на оказание услуг между экономическим субъектом и аудитором (фирмой), заключающий который заказчик вправе сам выбирать контрагента, определять по согласованию с ним существенные условия договора. Такие отношения регулируются Гражданским кодексом РФ. При обязательном аудите в случаях, предусмотренных законом, соответствующие правоотношения возникают в силу нескольких юридических фактов. Так, при обязательном ежегодном аудите организаций, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, и федеральных унитарных предприятий необходимым условием заключения соответствующего договора является победа в конкурсе по отбору аудиторских организаций.

Договор, направленный на осуществление аудиторской деятельности, отмечен законодательством как договор возмездного оказания услуг (п. 2 ст. 779 ГК РФ).

На бытовом уровне услуги принято отождествлять с предоставлением какого-либо блага. Услуги это определенные виды труда, которые могут существовать как в форме действия, товара, вещи, конкретной потребительской стоимости, так и в форме непосредственной деятельности создающего субъекта (труда человека).

Экономическое понятие услуги шире юридического понятия. Так, в частноправовом смысле услуга является объектом гражданского права, поэтому отношения по оказанию услуги становятся предметом регулирования обязательственно-правовых норм, где услуга как предмет договорного обязательства ограничивается такой деятельностью, которая не производит вещественные потребительные стоимости.

В п. 1 ст. 779 ГК РФ под услугой понимается «совершение определенных действий или осуществление определенной деятельности». Более четкое определение услуги содержит п. 5 ст. 38 Налогового кодекса РФ, где услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Несмотря на нормативные предпосылки, отношения по оказанию услуг продолжают необоснованно смешиваться с иными, в частности, с подрядными. В договорном регулировании не получают должной оценки особенности отношений, складывающихся в сфере оказания аудиторских услуг.

Правовое регулирование экономических отношений по оказанию услуг в гражданском праве достигается с помощью различного рода обязательственных отношений. При этом выбор конкретной разновидности обязательств зависит от формы продукта услуги.

Услуга как объект гражданских правоотношений должна обладать определенной имущественной ценностью. Исходя из существующей классификации имущественных отношений на вещные и обязательственные и, соответственно, на абсолютные и относительные, можно говорить о специфике объекта данных правоотношений.

В абсолютных правоотношениях – это определенное благо, непосредственно удовлетворяющее потребности обладателя, в относительных правоотношениях удовлетворение потребностей происходит посредством совершения действия (активного или пассивного) либо во исполнение должником своей обязанности, либо посредством реализации лицом права на собственные действия.

Так, экономические отношения по оказанию материальных услуг регулируются обязательствами подрядного типа, в результате исполнения которых достигается создание овеществленного результата. Поскольку интерес потребителя удовлетворяет не процесс оказания услуги, а непосредственно результат этой деятельности, то и объектом гражданских правоотношений выступает овеществленный результат. Он может выражаться в создании новой вещи, а также в совершении каких-либо операций с существующими вещами либо в получении какого-то иного результата, имеющего конкретное вещественное и обособленное от исполнителя выражение.

Если овеществленный результат выражается в создании нового блага, объектом правоотношения выступает именно данное благо. Понятие результата здесь конкретизируется: объект экономического отношения – услуга в правоотношении трансформируется в объект-благо, где именно благо как конечный результат удовлетворяет интерес потребителя, что учитывается при выборе формы правового оказания материальных услуг иного вида.

К материальным услугам относятся не только услуги, объектом воздействия которых выступает человек – личные нематериальные услуги. Облекаются в гражданско-правовую форму обязательства по выполнению работ. В связи с тем, что объектом воздействия услуги

выступает человек, определенные требования предъявляются к процессу оказания услуги, что проявляется в возложении на исполнителя услуги дополнительных обязанностей и предоставлении услугополучателю права требовать их выполнения. Имущественная ценность услуги выражается в том, что само действие сообщает определенные блага и именно на такие действия у контрагента возникает право требования.

Услуги как предмет договорного обязательства имеют ряд признаков:

- услуга – это деятельность лица (юридического или физического);
- оказание услуги не создает вещественного результата;
- полезный эффект услуги (деятельность) потребляется в процессе предоставления услуги, а потребительская стоимость исчезает.

Выделен предмет договора услуг как деятельность той или иной организации либо лица, занимающегося индивидуальной трудовой деятельностью, полезный эффект которой не имеет овеществленного результата. Объектом обязательства считается благо, с которым связаны обязательственные действия.

В правовом значении услуга является объектом гражданских прав (ст. 128 ГК РФ). В теоретическом плане спорным является вопрос о соотношении понятий «предмет договора» и «объект договора».

Разграничение понятий «объект» и «предмет обязательства» применительно к обязательству по оказанию услуг неосновательно. Понятием «действия в виде услуги» охватывается услуга и как процесс, и как продукт труда, т.е. используется именно экономическое понятие услуги. Вследствие этого невозможно ограничить договоры подрядного типа от договоров по оказанию услуг. Предметом и первых, и вторых выступают действия в виде услуги, а объектом – вещественный результат или результат духовного творчества. Именно результат деятельности, который представляет особую форму продукта, и является объектом указанного правоотношения.

Анализ правовой природы услуги позволяет определить, что услуга есть вид блага, служащий средством удовлетворения потребностей посредством совершения действий, не связанных с созданием (переработкой) вещи одним субъектом, полезные свойства которого (блага) и достигаются в результате законной деятельности на возмездных началах; а также выделить признаки (свойства) услуги:

- услуга есть не просто действие, а явление имеющее цель и определенный эффект;
- по общему правилу она не имеет вещественного результата, но как операция обладает свойством неосозаемости, что отличает ее от других объектов гражданских прав-вещей;
- проявляется услуга в эффекте, который воспринимается зачастую на уровне чувств, что свидетельствует о таком ее свойстве как трудность обособления и неотделимость от источника;
- она не перемещается отдельно от исполнителя и потребляется в момент ее предоставления (синхронность оказания и получения). Принять услугу до момента, пока не начат процесс ее оказания, невозможно. Принять ее после того, как она уже оказана, также не возможно. Допускается как исключение получение эффекта от услуги по истечении определенного периода времени с момента завершения процесса ее оказания, следовательно, можно говорить о несохраняемости услуги. Кроме того, главное свойство услуги – неустойчивость ее качества.

Определяя статус договора оказания аудиторских услуг в гражданском законодательстве, представляется необходимым выделить ряд его особенностей, ру-

ководствуясь при этом различными критериями разграничения непосредственно обязательств по выполнению работ и обязательствам по оказанию услуг.

Различия между работой и услугами зафиксированы еще в римском праве. Работы принято отделять от услуг по критерию предоставления овеществленного результата. Лицо, выполняющее работу, обязано произвести спецификацию и сдать результат заказчику. При недостижении результата работа не считается исполненной, при этом заказчик не вправе вмешиваться в деятельность лица, выполняющего работу (п. 1 ст. 715 ГК). То есть заказчика интересует только доброкачественный результат. Услуга же сводится к совершению ряда действий или осуществлению определенной деятельности (п. 1 ст. 779 ГК).

Действие есть составляющий объект любого обязательства, совершаемого в активной форме (что и свойственно только услуге), процесс же систематического выполнения сходных услуг лицом, их оказывающим, образует деятельность исполнителя. Отсутствие результата, отделимого от услуги, вовсе не означает, что ее оказание вообще не может привести к какому-либо результату, отделимому от процесса ее оказания. Безусловно, определенный результат будет достигнут, но в силу специфики данного обязательства этот результат не предопределяет полностью оказываемой услуги так как он может и не наступить, даже при надлежащем исполнении всех обязательств. В данном случае речь идет об эффекте услуги. Полезный эффект услуги может достигнуть или не достигнуть результата, желаемого получателем услуги, так как достижение полезного эффекта зависит от того, как происходит ее потребление, имеются ли объективные условия для достижения результата (т.е. качеств не только исполнителя, но и потребителя услуги). Следовательно, результат деятельности по оказанию услуг, с правовой точки зрения, нельзя рассматривать как результат подрядных работ. Наличие такого результата может быть лишь одним из критериев установления качества оказываемых услуг. Хотя при оказании аудиторских услуг (речь идет о проверке) выданное аудитором как результат оказанной услуги даже отрицательное заключение не свидетельствует о некачественно проведенном аудите.

С точки зрения закона аудиторская деятельность, аудит (как тождественные понятия) заключается в проведении независимой проверки бухгалтерского учета и финансовой отчетности аудируемого лица, что предусматривает выдачу исполнителем соответствующего заключения – документа, имеющего юридическое значение; то есть, овеществленный результат оказываемой услуги обязательен. Но вместе с тем данные отношения не будут считаться работой, поскольку предметом этого договора является нематериальный объект, отраженный (закрепленный) на материальном носителе. Следовательно, отношения здесь возникают не по поводу создания вещи, а по поводу осуществления определенного рода деятельности, посредством совершения действия, подлежащего оплате.

Это подтверждается установленной законом обязанностью аудируемого лица выплатить денежное вознаграждение исполнителю за проведение аудита и оказание иных услуг, независимо от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц к содержанию выводов, сделанных в результате аудита. Что же касается сопутствующих услуг, то недостижение предусмотренного в

договоре результата услуги (например восстановление бухгалтерского учета) будет оплачиваться в размере вознаграждения, предусмотренного соглашением сторон. В обязательствах же подрядного типа оплачивается достигнутый, положительный результат работы.

Так, в соответствии с п. 3 ст. 781 ГК РФ в случае, когда невозможность возникла по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает, заказчик возмещает исполнителю фактически понесенные последние расходы. Такие последствия наступают при отсутствии иных условий в законе или договоре. Таким образом, неотъемлемым условием обязательства по оказанию услуг является невозможность гарантировать достижение полезного эффекта деятельности услугодателя. Такой результат лежит вне пределов обязательственного отношения. Кроме того, заказчик может вмешиваться в осуществление деятельности исполнителя, чего нет в подрядном договоре, так как для заказчика услуги важна операция (комплекс действий, ориентированных на решение определенной задачи).

Совокупность действий, последовательно сменяющих или дополняющих друг друга, есть поведенческая характеристика услуги. Сущность услуги определяет предмет конкретного договорного правоотношения в силу принципа диспозитивности правового регулирования и принципа свободы договора, позволяющих субъектам в установленных законом пределах определять свои права и обязанности, в частности предусмотреть в договоре положения, которые превратят такой договор в обязательство, направленное на достижение исполнителем определенного результата, если только данные положения осуществимы и не противоречат самой правовой природе данной услуги, так как аудитор может оказывать и сопутствующие услуги, посредством совершения как юридических, так и фактических действий.

Другим, отличием договора на возмездное оказание услуг от всех прочих договоров является определение последствий, невозможности достижения результата работ. Эта особенность рассматриваемых обязательств может быть сформулирована как невозможность установления гражданско-правовой ответственности за не достижение предполагаемого результата. Договорная ответственность может быть установлена лишь за нарушение условий соглашения, которые охватываются обязательственным правоотношением. Если иное не предусмотрено законом или договором, риск случайной невозможности исполнения договора, возникающий по вине заказчика, несет заказчик, а услуги исполнителя подлежат оплате в полном объеме (п. 2 ст. 781 ГК РФ), что подтверждает и судебная практика.

Для договора подряда действует принцип прямо противоположный, при котором риск случайной гибели или случайного повреждения результата выполненной работы до ее приемки заказчиком несет подрядчик (п. 1 ст. 705 ГК РФ). А если же невозможность исполнения возникла по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает, ответственность заказчика ограничена лишь фактическими расходами исполнителя. И данное правило не подлежит расширительному толкованию. Однако положение п. 3 ст. 781 ГК РФ не сочетается с нормой ст. 416 ГК РФ, согласно которой любое обязательство прекращается без возникновения каких-либо обязанностей невозможностью исполнения, если она вызвана обстоятельством, за которое ни одна из сторон не отвечает. Поэтому норму

п. 3 ст. 781 ГК РФ необходимо применять с учетом положений ст. 416 ГК РФ, приоритет которой очевиден в силу прямого указания ст. 781 ГК РФ.

Вопрос имущественной ответственности исполнителя должен решаться с учетом особенностей договора возмездного оказания услуг. Данная ответственность на участника гражданских правоотношений возлагается лишь за неисполнение либо ненадлежащее исполнение своих договорных обязанностей. Обязанностью исполнителя в договоре оказания услуг является осуществление определенной деятельности, а не достижение отделимого от нее результата. Следовательно, и ответственность имущественная наступает лишь за ненадлежащее оказание самих услуг, а не за наступление отделимого от нее результата.

Именно в этом заключается один из основных принципов аудиторской деятельности – принцип разделения ответственности, в соответствии с которым заказчик аудиторских услуг несет ответственность за всю документацию, которую он предоставил для проверки, а аудитор – за свое мнение о ней. При отсутствии документации (или большей ее части) для проверки из-за ее случайной гибели вследствие утери, пожара или в связи с какими-либо иными обстоятельствами, происшедшими не по вине аудитора, аудитор имеет право предоставить клиенту отрицательное аудиторское заключение либо отказаться от выражения своего мнения.

Особенность деятельности по оказанию услуг, при сравнении с правилами о подряде отчетливо проявляется в ст. 780 ГК РФ, где установлено правило, предписывающее исполнителю обязанность лично оказывать услугу. Подрядное обязательство подобного правила не содержит (ст. 706 ГК РФ). Такая норма установлена, видимо, с учетом отсутствия возможности у заказчика услуг контролировать ход выполнения условий договора вследствие отсутствия отделимого результата, в отличие от подряда, где в любой момент выполнения работы ее можно определить и оценить.

Следующее отличие договора возмездного оказания услуг от иных договоров, и в частности аудиторских, – порядок его одностороннего расторжения. Эти нормы, установленные ГК РФ, носят императивный характер.

В отличие от общего правила о недопустимости одностороннего отказа от исполнения обязательства (ст. 310 ГК РФ) в договоре возмездного оказания услуг и заказчик, и исполнитель могут в одностороннем порядке отказаться от исполнения договора (ст. 782 ГК РФ). При этом условием отказа со стороны заказчика является оплата исполнителю фактически понесенных им расходов, при этом обязанность заказчика по оплате части цены пропорционально выполненной работе законодателем не предусмотрена. Условием отказа от договора исполнителя является лишь полное возмещение заказчику убытков (п. 1 ст. 782 ГК РФ).

Возможность отказа от проведения аудиторской проверки определена законом: в случае не предоставления аудируемым лицом всей необходимой документации либо выявления в ходе проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или аудитора о степени достоверности документации (ст. 5 Закона об аудиторской деятельности). В отношении остального комплекса аудиторских услуг данной возможности не предусмотрено. Следовательно, во всех остальных случаях договор на проведение аудита или

об оказании аудиторских услуг может быть расторгнут по правилам ст. 450 ГК РФ.

Статья 782 ГК РФ не определяет время, в течение которого контрагенты могут отказаться от исполнения договора. Можно предположить несколько вариантов: до начала оказания услуг, в момент их оказания. Кроме того, полагаем, любая сторона практически может отказаться от исполнения договора в любое время, теоретически и после оказания услуг, но при этом контрагент обязан возместить потерпевшей стороне все убытки. Вместе с тем п. 3 ст. 781 ГК, учитывая специфику услуг (деятельность исполнителя не имеет материального воплощения), указывает, что до оказания услуги невозможно установить выполненный объем работы, направленной на ее оказание. Следовательно, исполнитель имеет право не только на возмещение фактически понесенных расходов, но и на оплату реально оказанных услуг.

Законодатель предусмотрел возможность применения к договору возмездного оказания услуг общих положений о подряде (ст. 703-729 ГК РФ). Данные нормы применяются лишь в том случае, если это не противоречит ст. 779-782 Кодекса, а также особенностям предмета договора возмездного оказания услуг. Под особенностями предмета договора в данных правоотношениях следует понимать услуги, оказываемые как гражданам-предпринимателям, так и юридическим лицам. Следовательно, помимо норм об общих положениях о подряде применяются другие законы и правовые акты.

Также представляется важным отметить, что к договору по оказанию аудиторских услуг (имеется в виду собственно аудит), в котором оговорен материальный результат, должны применяться положения о сроках обнаружения недостатков (ст. 724 ГК РФ), в том числе о гарантийных сроках (п. 3 ст. 724 ГК РФ). Однако это достаточно сложно практически представить ввиду специфичности услуги, при оказании которой заказчику (аудируемому лицу) не предоставлено право оценивать качество проведенной проверки. Данное право предоставлено лицензирующему органу по результатам перепроверки, а также суду, арбитражному или третейскому, что является одним из условий независимости аудита. Относительно сопутствующих услуг, оказываемых аудитором, то применение к ним вышеуказанных положений о подряде не допускается, ввиду отсутствия о вещественного результата оказанной услуги.

Еще одно существенное отличие договора об оказании аудиторских услуг от иных – негласный учет интересов третьей стороны при согласовании договора, явление которого связано с ответственностью исполнителя не только перед заказчиком, но и перед потребителями информации финансовой отчетности (будь то государственные органы либо акционеры) при нанесении им ущерба в результате некачественной проверки. Кроме того, немаловажное значение имеет четко сформулированный предмет аудиторской услуги, от которого зависит и качество аудита, и бесконфликтность взаимоотношений исполнителя с заказчиком.

Общим качеством договоров об оказании аудиторских услуг, характеризующим их на системном уровне (объединяющим между собой и выделяющим из массы других договоров), является их фидуциарный характер, т.е. такие отношения характеризуются (хоть и в разной степени) наличием личных и конфиденциально-доверительных связей.

Фидуциарность договора складывается из комплекса прав и обязанностей, последние закреплены не только законодательными, но и профессионально-этическими нормами. Данные обязанности следует признавать как презумпцию в силу «характера отношений, существа обязательства, нарушение же таких обязанностей влечет применение мер ответственности (за разглашение конфиденциальных сведений, вступление в отношения с третьими лицами, нарушающие интересы клиента и, влекущие причинение вреда).

Считать лично-доверительный характер отношений в аудиторских услугах общим положением позволяет характеристика фидуциарного обязательства, которую составляют доверительно-конфиденциальный способ общения сторон, личное исполнение обязательства, особый порядок установления и прекращения правовой связи.

Договор об оказании аудиторских услуг прямо не предусмотрен в законодательстве. В Гражданском кодексе определены лишь общие положения договора возмездного оказания услуг. Более полное законодательное регулирование договора об оказании аудиторских услуг позволит сторонам с максимальной степенью конкретности определить в договоре свои права и обязанности.

По договору об оказании аудиторских услуг одна сторона аудитор (исполнитель) обязуется по заказу другой стороны (заказчика) осуществить бухгалтерское, экономическое, налоговое или правовое консультирование, либо оказать иную услугу в соответствии с законом, а заказчик обязуется выплатить определенную сумму за предоставленную услугу.

Одновременно в деятельности аудиторов можно выделить услуги из смешанных договоров. Признаком этих услуг является наличие элементов различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами, определение такого договора содержит п. 3 ст. 421 ГК РФ. Объем правового регулирования со стороны договорного типа (вида) в таком случае соотносится с величиной влияния элемента или модели поименованного договора на смешанный. Особенностью данных услуг является возможность появления устойчивого о вещественного результата, что, однако, не приводит к смешиванию работ и услуг, так как следствием работы есть законченный результат, появление же результата в процессе осуществления услуги из смешанного договора свидетельствует, что он возник не напрямую из услуг.

При осуществлении аудиторской деятельности могут составляться как самостоятельные договоры на проведение аудита и предоставление сопутствующих ему услуг, так и единые договоры об осуществлении аудиторской деятельности, из которых последние и будут квалифицироваться, как смешанные. Эти договоры являются двусторонними, консенсуальными, возмездными, предпринимательскими, составленными в интересах контрагентов.

При проведении аудиторской проверки между аудитором и клиентом возникают отношения иного плана, т. е. контроля, следовательно, сведения данных отношений к договору подряда (возмездных услуг) – попытка аналогии закона. Все прочие договоры на оказание аудитором смежных услуг, безусловно, являются разновидностью договора возмездного оказания услуг. Это еще раз доказывает, что в аудите законода-

тель в рамках действующего гражданского законодательства пытается регулировать специфический тип предпринимательских отношений.

Ввиду его специфичности следовало бы выделить договор на проведение аудита в качестве самостоятельной разновидности договора на оказание услуг в рамках гл. 39 ГК РФ. Недаром законодатель причислил аудиторские услуги к договору возмездного оказания услуг, наряду с медицинскими, ветеринарными и др., не исключая возможности того, что в будущем каждая из них может стать самостоятельной разновидностью договора возмездного оказания услуг.

Форма предпринимательского договора регулируется общими правилами о форме сделок и договоров, а также специальными правилами, которые касаются формы различных видов предпринимательских договоров.

Законодательство предусматривает две формы заключения договора: устную и письменную, которая имеет своей разновидностью более сложную – нотариальную. Гражданское законодательство признает в качестве основной простую письменную форму: ст. 161 ГК РФ предусматривает обязательность заключения договора в простой письменной форме, если участники сделки юридические лица либо одна из сторон юридическое лицо. Несоблюдение простой письменной формы не влечет ничтожности данного договора. Упоминание об обязательности соблюдения письменной формы законодатель отметил на случай повторного соглашения об оказании аудиторских услуг.

Договор, заключаемый в письменной форме, есть формально определенный акт, облеченный в форму правового документа. Такая формализованность создает оптимальные условия для обработки содержащейся в нем информации и ее использования в плановой и оперативной работе по организации производственной и коммерческой деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

Законодательство не содержит ограничений возможности заключения договора на проведение аудита либо оказание сопутствующих услуг, а также ограниченный возможности заключения данного договора как в форме одного документа, так и в форме обмена документами посредством почтовой, телеграфной, телеграфной, телефонной, электронной и иной связи. Специфика данного договора заключается не в выборе формы волеизъявления, а в процедуре заключения договора. Заключению договора предшествует несколько предварительных стадий.

Следуя одному из основных принципов гражданского права – свободе договора (ст. 421 ГК РФ), субъекты права самостоятельны в выборе контрагента. В практике аудиторской работы решающее значение имеет выбор экономического субъекта аудиторскими организациями и аудиторами. После того как аудитор нашел потенциального нового клиента, он решает, следует ли заключать договор (или в профессиональной практике это часто называют термином «принимать клиента»). Внимание аудитора акцентируется на репутации клиента, особенности его бизнеса, способности оплатить аудиторские услуги. Для изучения бизнеса клиента надо заполнить своего рода анкету, чтобы с учетом специфики его сферы деятельности определить, имеет ли аудиторская фирма достаточное количество специалистов, или требуется привлечение дополнительных, предварительную сумму гонорара для определения платеже-

способности клиента, собрать финансовую информацию о деятельности клиента для установления финансовой устойчивости данной организации; изучить судебные дела клиента в прошлом, выявить проблемы, связанные с нарушением независимости аудиторов, и т.д. В качестве источников информации для аудиторов могут выступать предыдущие аудиторы, руководство фирмы-клиента, юристы клиента, а также независимые агентства, занимающиеся сбором информации о компаниях, функционирующих на рынке, либо работающие в интересах аудиторской фирмы (собирают информацию, имеющуюся в открытом доступе в Интернете, средствах массовой информации).

Следующей обязательной стадией является направление клиенту (экономическому субъекту) письма-обязательства, которое документально подтверждает согласие на проведение аудита. Для разовых соглашений между аудитором и экономическим субъектом данное письмо-обязательство, согласно Гражданского кодекса является офертой, а письменное подтверждение согласия на условия, предложенные аудиторской организацией считается акцептом.

Письмо-обязательство является обязательным этапом, предшествующим заключению договора на оказание аудиторских услуг, результатом которых станет подготовка аудиторского заключения.

Если выбор аудиторской фирмы осуществляет экономический субъект, то уже его письменное предложение будет рассматриваться как оферта, а ответное письмо-обязательство аудиторской фирмы – как акцепт. Однако ответное письмо вряд ли будет акцептом согласно п. 1 ст. 438 ГК РФ, так как предложение заказчика аудита может не содержать тех обязательных условий, предусмотренных вышеуказанным стандартом, а следовательно, данное письмо будет являться новой офертой, что породит более длительный процесс установления преддоговорных условий. Условие об обязательности направления аудиторской организацией письма-обязательства с перечнем законодательно определенных условий должно носить лишь рекомендательный характер и должно быть отражено в Федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Среди существующих международных стандартов аудита (МСА) есть лишь стандарт № 200 «Условия аудиторских заданий», носящий рекомендательный характер.

Подготовка заключения договоров требует значительного объема работ по определению содержания, оформлению и согласованию договорной документации и для заключения отдельных договоров, сложных по характеру и количеству согласовываемых сторонами вопросов. Важное место при заключении договора занимает процедура согласования между сторонами (контрагентами) условий.

Договорное условие представляет собой волевою модель (фрагмент общей договорной программы) поведения сторон после того, как данный договор вступит в силу. Понятия «договор» и «условие», несомненно, соотносятся как целое с частным, в связи с чем условие является носителем многих признаков договора (целого), в том числе и волевой составляющей.

Договор вступает в силу и становится обязательным для сторон с момента его заключения (п. 1 ст. 425 ГК РФ). Согласно ст. 432 ГК РФ договор считается заключенным, если между сторонами в надлежащей форме достигнуто соглашение по всем существенным усло-

виям договора. Следовательно, процедура заключения договора состоит именно в согласовании условий будущего соглашения, необходимость дополнительных действий по заключению договора выходит за пределы самого соглашения. И задолго до вступления договора в силу участники гражданского оборота вынуждены иметь дело с его (договора) составляющими. Более того, факт возникновения договора напрямую зависит от совпадения воли сторон по тем или иным необходимым условиям и, конечно же, договор является следствием этого совпадения. В противном случае мы будем вынуждены говорить о других априорных обстоятельствах заключения и вступления в силу договора, что уже само по себе подвергает критике многие юридические аксиомы. Следовательно, условия договора – категория первичная по отношению к факту вступления его в силу.

Договорные условия традиционно подразделяются на существенные, обычные и случайные. Существенными признаются условия, которые необходимы и достаточны для заключения договора. Следует четко выделять две основные стадии договорных взаимоотношений сторон: первая – стадия заключения договора, завершение которой совпадает с моментом согласования всех существенных условий (для консенсуальных договоров) и возникновением прав и обязанностей договорных обязательств; вторая – исполнение договора, т.е. реализация субъективных прав и юридических обязанностей. Последняя стадия возможна только в случае, если обязательство действительно возникло, а его возникновение последнего зависит от согласования существенных условий соответствующего договора и придания соглашению надлежащей формы. Следовательно, о существенных условиях договора речь может идти лишь на стадии заключения договора. Если стороны согласовали существенные условия, вторая стадия обязательно последует, если же нет – договорное обязательство, как и сам договор, не возникает. Поэтому, будучи согласованными, существенные условия договора теряют свое изначальное ключевое значение и становятся в один ряд с другими правилами поведения, регламентирующими отношения сторон. Не случайно ГК РФ избегает наряду с существенными назвать иные условия, будь то обычные, случайные и т.п. и учитывая, что для заключения всякого договора необходимо согласование тех условий, наличие в соглашении которых является достаточным для возникновения обязательства, законодатель выделяет существенные, тогда как к другим относится безразлично. В любом договоре необходимо различать, прежде всего существенные и несущественные условия. Данная классификация имеет не только теоретическое, но и практическое значение.

В зависимости от точности повторения установленной законом модели поведения участников обязательства, следует выделять обычные и случайные условия. Деление условий – это деление по различным критериям, которые нельзя смешивать. В тоже время следует отметить, что условие конкретного договора может носить признаки как существенного, так и случайного.

Круг существенных условий договора включает условия о предмете договора; условия, называемые таковыми в законе или иных правовых актах; условия, необходимые для договоров данного вида; условия, которые по заявлению одной из сторон необходимы для данного договора (п. 1 ст. 432 ГК РФ).

Существенными и необходимыми условиями договора на оказание аудиторских услуг следует признавать предмет договора, срок выполнения работ и цену. Предметом договора может быть не только проведение аудиторской проверки бухгалтерской отчетности (составление заключения, отчет аудитора), но и оказание сопутствующих аудиту услуг. Предмет договора определяется сторонами и подлежит выполнению в соответствии с программой работ. Сложность и длительность аудиторского обслуживания клиента требует поэтапной разработки работ и установления начального и конечного срока аудита, а в определенных случаях – установления сроков выполнения отдельных этапов работы. В соответствии с международной практикой планирование аудита принято подразделять на три этапа: предварительное планирование, составление плана аудита, разработка программы аудита.

Согласно Правилам-стандартам аудиторской деятельности (ПСАД) № 3 «Планирование аудита», утвержденным Правительством РФ от 30 сентября 2002 г. на этапе предварительного планирования аудита аудиторская фирма:

- согласовывает с руководством экономического субъекта основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита;
- знакомится с финансово-хозяйственной деятельностью клиента;
- оценивает возможности проведения аудита.

На стадии предварительного планирования аудитор должен получить информацию о внешних и внутренних факторах, влияющих на деятельность проверяемой организации, ознакомиться со структурой экономического субъекта, с видами производственной деятельности и номенклатурой выпускаемой продукции, с техническими особенностями производства продукции, со структурой доходов и расходов, с сопоставимостью отчетных данных с данными за предыдущий период и т.д. Источниками получения информации об организации для аудитора должны являться: устав экономического субъекта, документы о регистрации, бухгалтерская и статистическая отчетность, планы, сметы, проекты, контракты, договоры клиента, материалы налоговых проверок, материалы судебных и арбитражных исков, внутренние отчеты аудиторов, консультантов и иные документы в соответствии с вышеуказанным стандартом.

Изучение основных финансовых показателей и их сопоставимости с данными за предыдущий период, оценка значений экономических нормативов, удовлетворительные разъяснения руководства экономического субъекта по возникшим вопросам позволяют сделать вывод о возможности проведения аудиторской проверки, спрогнозировать количественный и качественный состав группы аудиторов и бюджет необходимого рабочего времени.

На этапе предварительного планирования, когда аудиторская фирма получила официальное предложение с просьбой о проведении аудиторской проверки и (или) оказании сопутствующих аудиту услуг, требования о подготовительных мероприятиях, предшествующих заключению договора, являются обязательными для всех аудиторских организаций (аудиторов).

Проведение подготовительных мероприятий к заключению договора на оказание аудиторских услуг – сложный процесс, требующий затрат времени, сил и средств потенциальных контрагентов. Учитывая тот факт, что основная нагрузка по подготовке договорной

документации лежит на исполнителе, представляется необходимым обеспечить защиту интересов исполнителя, в частности компенсацию расходов, произведенных исполнителем в ходе подготовки договорной документации, уже на преддоговорной стадии.

Пункт 2 ст. 425 ГК РФ предусматривает: стороны вправе установить, что условия заключенного ими договора применяются к их отношениям, возникшим до заключения договора. Следовательно, в договоре оказания аудиторских услуг стороны вправе предусмотреть, что действие договора распространяется на предварительные мероприятия по заключению договора, и обеспечить компенсацию издержек исполнителя по подготовке преддоговорной документации.

Этап подготовки включает в себя, в частности, определение трудоёмкости, стоимости и сроков оказания аудиторских услуг, потребности в привлечении сторонних консультантов и экспертов. Исходя из вышеизложенного, автор предлагает ввести в аудиторскую практику заключение предварительного договора об оказании аудиторских услуг.

При этом целесообразно в договоре установить размер сумм, подлежащих выплате за подготовку программы работ, сметы, определить порядок и сроки осуществления расчетов. Заключение такого договора позволит решить вопрос о конфиденциальности информации, полученной аудиторами до проведения аудиторской проверки.

Договор на оказание аудиторских услуг может носить разовый (однократное оказание услуги) или долгосрочный (неоднократное оказание услуги в течение определенного периода времени) характер в зависимости из наличия у аудиторской организации соответствующей лицензии. Каких-либо временных ограничений действующее российское законодательство не содержит.

В договоре на оказание аудиторских услуг фиксируются сфера аудиторских услуг и их объем, при этом предметом договора является:

- в случае проведения аудиторской проверки – работа по подготовке аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта за определенный договором период;
- в случаях оказания сопутствующих аудиту услуг – работа по выполнению определенных договором видов услуг (сопутствующие аудиту услуги указываются); цель оказания аудиторских услуг и объекты аудита, в частности филиалы и подразделения экономического субъекта (при их наличии); сроки и этапы оказания аудиторских услуг.

Цена также является существенным условием данного договора, это определено законодателем, предусматривающим основную обязанность заказчика оплатить оказанные услуги (п. 1 ст. 779 ГК РФ). Стоимость аудиторских услуг определяется по цене, устанавливаемой соглашением сторон в соответствии со статьей 424 ГК РФ. Следует иметь в виду, что некоторые законодательные акты содержат дополнительные требования, предъявляемые к заключению сделок между экономическим субъектом и аудиторской организацией. Так, Закон об АО содержит требования об утверждении аудитора общим собранием акционеров, а величины его вознаграждения – советом директоров (наблюдательным советом) акционерного общества (п. 1 ст. 47, п.п. 10 п. 1 ст. 48, п.п. ст. 65 и п. 2 ст. 86). Сделка, совершенная с нарушением требований, является ничтожной (ст. 168 ГК РФ).

Способы изложения содержания договора, которые, подобно способам изложения норм права, могут быть подразделены на прямые, ссылочные и бланкетные.

Прямой способ изложения в договоре условия о цене является самым распространенным. Он позволяет максимально конкретизировать объем встречного предоставления, что, безусловно, способствует оптимальной организации имущественных отношений и упреждает вероятность несогласованных действий участников договора. Прямым способом изложения является установление непосредственно в тексте договора размера цены или порядка ее определения. В то же время отмечено, что использование данного способа изложения условий договора является нерациональным во многих предпринимательских договорах. И в такой ситуации приемлемыми выглядят ссылочные условия, с помощью которых договор направляет контрагентов к соответствующим предложениям, являющимся неотъемлемой частью соглашения, в которых ценовая позиция представлена детально.

При определении цены должны быть учтены характер и объем работ, подлежащих выполнению, поэтапная разбивка аудита и стоимость отдельных этапов работы, компенсация издержек исполнителя при аудиторском обслуживании (использование технических средств, программного обеспечения, проведение исследований и экспертизы, организация инвентаризационного процесса, лабораторный анализ качества товаров, сырья, готовой продукции и т.д.), вознаграждение исполнителя.

Учитывая объем компонентов, составляющих цену договора, представляется целесообразным определить ее путем составления сметы (ст. 709 ГК РФ).

Смета – важный экономический и юридический документ, поскольку не только определяет цену выполненной работы, но и фиксирует стоимость материалов, оборудования, энергоисточников и прочих затрат.

Порядок оплаты услуг законом не установлен, поэтому заказчик должен произвести оплату в порядке и сроки, которые определены конкретным договором с заказчиком (п. 1 ст. 781 ГК РФ).

На стадии согласования договорных условий, то есть до фактического начала работ, зачастую бывает сложно определить весь объем услуг, подлежащих выполнению, и в процессе исследования часто возникает необходимость в проведении дополнительных работ. Представляется, что в такой ситуации наиболее отвечает интересам сторон составление приблизительной сметы, которая может быть пересмотрена в случае необходимости. Правила, предусмотренные п. 5 и п. 6 ст. 709 ГК РФ, о последствиях существенного превышения определенной в договоре цены услуг (как приблизительной, так и твердой) в полной мере учитывают интересы контрагентов и должны быть учтены сторонами договора на оказание аудиторских услуг в процессе исполнения договора. Однако в подобных ситуациях очень часто возникает проблема расчета цены на каждый промежуток времени. Для этого стороны могут поставить уровень цены в зависимость от изменения ценообразующих факторов в период действия обязательства.

В случае определения сторонами цены договора путем составления приблизительной сметы важно закрепить в договоре порядок согласования вопроса о проведении дополнительных работ и момент определения окончательной цены аудиторских услуг.

Как показывает зарубежная практика аудиторских договоров, контрагенты, обычно окончательно определяют цену аудита после сбора и анализа всех необходимых сведений и перед составлением окончательного аналитического отчета о проведенной работе – аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта за определенный договором период.

Порядок и форма расчетов устанавливаются сторонами самостоятельно и зависят от характера и объема аудиторских услуг, особенностей коммерческой практики контрагентов. Весьма распространены ситуации, когда заказчик выплачивает исполнителю аванс до начала работ, оплачивает промежуточные результаты и конечный результат аудиторского обслуживания. Можно предложить сторонам распределить выплаты по договору следующим образом: 30% – авансовые платежи, 30% – оплата промежуточных результатов работы, 40% – оплата конечного результата аудиторского договора.

Порядок определения стоимости, сроки и порядок оплаты аудиторских услуг устанавливаются сторонами самостоятельно, в договоре должна быть определена цена или порядок ее определения в соответствии с нормами гражданского законодательства.

Согласно п. 2 ст. 424 ГК РФ изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом, либо в установленном законом порядке. При отсутствии в законе указание на возможность одностороннего изменения может оговариваться в самом договоре. Если же такого условия нет, участник правоотношения не вправе самостоятельно отступить от согласованных условий договора.

Условие о цене, как и всякое другое условие соглашения, является составной частью целого – договора. Следовательно, говоря об изменении цены (частного) в рамках действительных договорных отношений, мы невольно касаемся вопроса об изменении договора (целого). Возможность изменения цены в случаях и на условиях, предусмотренных договором (п. 2 ст. 424), включает категорией «соглашение сторон» (п. 1 ст. 450), которая позволяет изначально оговорить в договоре те или иные обстоятельства, предоставляющие участнику отношений возможность отступить от предписанного, в том числе и от уровня цены. В то же время соглашение сторон, направленное на изменение условий договора, может состояться в виде отдельной сделки после заключения договора.

В отечественной практике широко распространено приложение к договору – «Протокол согласования договорной цены», который в большинстве случаев достаточно подробно описывает согласованный механизм определения фактической стоимости услуг.

Гражданский кодекс РФ предусматривает множество санкций по защите гражданских прав в случае не выполнения договорных обязательств, которые заключают в себе все средства, способы, приемы защиты гражданских прав. Соответствующие охранительные нормы располагаются и в общей, и в специальной частях Кодекса. В общей части содержатся санкции, применяемые, как правило, в рамках абсолютного большинства отношений.

Это возмещение убытков, уплата неустойки, признание сделки недействительной, изменение (расторжение) договора судом по требованию одного из контрагентов и многие другие. В свою очередь, меры прину-



ждения, названные в главах, параграфах, посвященных регулированию отдельных видов обязательств, разработаны с учетом специфики конкретных отношений и обычно не применимы к другим обязательствам.

Гражданско-правовые санкции можно классифицировать по разным основаниям. В зависимости от возможности их использования обеими сторонами договора все санкции можно разделить на взаимные и односторонние, где первые применяются в равной мере всеми участниками соглашения, а вторые – нет, а также на общие и специальные. Так, ответственность за неисполнение денежного обязательства (ст. 395 ГК РФ) является общей санкцией, но ее применение ограничено требованием кредитора к должнику, на котором лежит обязанность уплаты денег.

По содержанию они подразделяются на имущественные (неустойка, убытки) и неимущественные (организационные).

С учетом целей (выполняемых функций) их можно разделить на санкции пресечения, восстановления и обеспечения. Санкции также могут быть подразделены на отдельные виды, подвиды и т.п.

Ответственность в гражданском законодательстве вводится особым образом. Прежде всего она предусматривает в виде общей обязанности должника возместить убытки, причиненные неисполнением, ненадлежащим исполнением обязательства или нанесением вреда. Второй способ ответственности – включение в акты специальных норм, устанавливающих неустойку и другие меры ответственности за нарушение предусматриваемых требований.

Дозволительный характер законодательства предполагает наделение участников правоотношения возможностью не только создавать волевыми действиями субъективные права и юридические обязанности, но и устанавливать взаимную имущественную ответственность.

Необходимо отметить, что законом, регулирующим аудиторскую деятельность, не предусмотрены специальные меры ответственности, возлагаемые на участников аудиторских правоотношений, ст. 21 содержит лишь оговорку о возможности привлечения участников аудиторских правоотношений к уголовной, административной и гражданско-правовой ответственности.

Рассмотрим некоторые гражданско-правовые санкции в сфере действия договора на оказание аудиторских услуг.

Когда мы говорим о санкциях за нарушение условий договора о цене, то предполагаем не только меры воздействия, направленные на приобретателя (заказчика), который должен заплатить за полученное сполна, но и меры, применяемые к исполнителю, так как цена одновременно определяет объем встречных представлений, осуществляемых как с одной, так и с другой стороны соответствующего договора.

Взыскание неустойки и возмещение убытков – традиционные формы гражданско-правовой ответственности, которые применяются к правонарушителю за неисполнение обязательств по договору. К аудитору могут быть применены меры гражданско-правовой ответственности в случаях, когда аудиторская проверка выполнена аудитором с отступлениями от договора, ухудшившими результаты работы.

Особенностью ответственности сторон по договору является ее имущественный характер. Ее цель – восстановление имущественной сферы потерпевшей стороны. Цель определяет и пределы ответственности:

восстановление имущественной стороны может иметь место только в том случае, когда ей будут полностью возмещены причиненный вред или убытки.

Исходя из ст. 15 ГК РФ, где под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право было нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества, а также неполученные доходы, которые лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено. Обычной на практике считается ситуация, когда при заключении договора клиент стремится возложить на аудитора всю полноту ответственности за возможные случаи применения налоговой инспекцией после проверки в отношении клиента финансовых санкций – штрафа, пени и т.д., при этом клиент понимает под своими убытками те суммы санкций, которые он перечислил в бюджет. Высказывается мнение, что по ряду причин не всегда есть основания для такой постановки вопроса.

Прежде всего, ответственность по гражданскому праву наступает за правонарушение, т.е. действие или бездействие, нарушение требований закона или договора. Необходимо установить первичную связь между противоправным поведением и наступившими последствиями в виде причинения вреда (убытков).

Поскольку аудитор в качестве результата оказания аудиторских услуг (если проводится аудиторская проверка) должен передать клиенту аудиторское заключение, в котором выражается его мнение о достоверности (или недостоверности) бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, постольку нельзя говорить о том, что, в принципе, возможна какая-либо причинная связь между возникшим реальным ущербом и действиями аудитора.

Если же мнение аудитора ошибочно, то следует ставить вопрос о качестве аудиторских услуг и составлять соответствующее требование. Причинная же связь между наложением на клиента налоговыми органами взыскания и действиями аудитора при проведении проверки может иметь место тогда, когда в самом аудиторском заключении даны неправильные указания, приведшие к ущемлению интересов бюджета. Такая же ситуация возможна и при оказании аудиторской фирмой иных услуг, в частности при консалтинге клиента. Для обоснования своих требований заказчик, безусловно, должен иметь письменные доказательства.

Причины выдачи неверного заключения, т.е. несостоятельности аудита, могут быть различны:

- небрежная вина, халатность аудитора (от внимания даже добросовестного аудитора при выборочной проверке может ускользнуть нарушение, существенно влияющее на отчетные результаты) из-за пропуска ошибки или нарушения либо неправильной их оценки вследствие недостаточного уровня квалификации проверяющих, неполного охвата проверяемых объектов, результатом чего стали неправильные выводы;
- злоупотребление, умышленная вина самих аудиторов (выдача заведомо ложного аудиторского заключения);
- действия клиента: предоставление недостоверной, искаженной информации для ее проверки аудиторами либо ее утаивание, невозможность предоставления определенной информации клиентом из-за фактора времени (например не проведенной им инвентаризации товарно-материальных ценностей);
- неосторожная вина, халатность, небрежность клиента, в результате которой, например, не были полностью учте-

ны письменные и устные рекомендации аудитора по укреплению внутриаудиторского контроля, что привело к существенным убыткам;

- спровоцированная взаимная небрежность клиента и аудитора (например, клиент не был предупрежден аудитором об определенных слабостях внутриаудиторского контроля и не предпринял соответствующих мер по его укреплению, в результате чего потерпел существенные убытки);
- невозможность усмотреть вину ни клиента, ни аудитора (например, не выявленные ошибки вследствие выборочного характера проверки при соблюдении остальных требований, предъявляемых к формам и методам проверки, а также при соблюдении требований правил (стандартов) аудиторской деятельности).

Неизбежность риска непреднамеренного пропуска аудитором искажений в бухгалтерской отчетности клиента учтена в международных, а также в отечественных правилах (стандартах), где указано, что ответственность за предупреждение ошибок и искажений в бухгалтерской отчетности, а также в целом за ее содержание лежит не на аудиторской организации, а на администрации проверяемого субъекта. Другая ситуация складывается, когда, заказчик должен был представить аудиторское заключение инвестору в определенный срок или представить его в соответствующие государственные органы, а аудиторская организация нарушила свои обязательства. В результате чего инвестор отказался от финансовых вложений и таким образом заказчик аудиторских услуг либо не получает денежные средства, на которые рассчитывал, либо несет дополнительные расходы, привлекая нового аудитора. В данной совокупности фактов просматривается причинная связь между действиями аудиторской организации и причиненными заказчику убытками.

Возмещение убытков – сложное и многоаспектное явление, представляющее собой и способ защиты гражданских прав, и универсальную форму ответственности в сфере имущественных отношений.

Аудиторы помимо общегражданской ответственности несут и профессиональную ответственность. Профессиональная ответственность – это ответственность, возникающая в связи с выполнением профессиональных обязанностей. Подобная ответственность характерна для профессии врача, адвоката, бухгалтера. Для аудитора она может быть вызвана:

- некачественным проведением аудита, его несостоятельностью (неисполнение или ненадлежащее исполнение аудитором его обязанностей);
- проведением аудита с нарушением установленных правил (например с нарушением принципа независимости);
- выдачей клиенту противозаконных или недостаточно обоснованных рекомендаций, приведших к убыткам, судебным преследованиям и т.д.;
- передачей конфиденциальных сведений, полученных в ходе проверки, третьим лицам;
- наличием дополнительных убытков у клиента, непосредственно связанных с проверкой (расходов на проведение перепроверки, ущерба, нанесенного деловой репутации клиента недостоверным аудиторским заключением, и т.д.).

Частным случаем профессиональной ответственности аудитора является ответственность за некачественное проведение проверки.

Следует отметить, что понятие «некачественное проведение проверки» в нормативных актах не раскрывается. По-видимому, их составители не сочли необходимым дать толкование этому понятию, поскольку оно, по их мнению, является общеизвестным. Можно попытаться раскрыть это понятие, опираясь на

другое – «квалификация». Различают квалификацию работы как ее характеристику по степени сложности и ответственности и квалификацию работника как степень его профессиональной подготовленности. Проверка может быть выполнена некачественно по причине недостаточной квалификации аудиторов либо по причине ошибки или небрежности со стороны аудиторов, обладающих необходимой квалификацией.

Под некачественным проведением аудита понимается как действие или бездействие аудитора, носящее виновный характер, в форме умышленного (аудитор осознавал неправомерность своих действий, предвидел и желал наступления неблагоприятных последствий для аудируемого лица) или неосторожного (аудитор предвидел наступление неблагоприятных экономических последствий, но не желал их наступления, хотя сознательно это допускал) причинения вреда проверяемому субъекту, так и неумышленного деяния аудитора, причинившее вред проверяемому субъекту в результате низкой квалификации.

Для успешного внедрения инструмента штрафных санкций в современных условиях нашей страны необходимо упрощение судебных процедур, повышение степени обязательности судебных решений, создание эффективных методик количественной оценки ущерба от некачественного аудита в типичных (наиболее распространенных) ситуациях. Полезным было бы введение в законодательство присуждения выплат потерпевшим в размере, в несколько раз превышающем гонорар, полученный аудитором.

Следует помнить, что, если договором об оказании аудиторских услуг предусмотрена выплата аванса или предварительная оплата, то при определенных обстоятельствах может возникнуть ситуация, в которой заказчик предъявит требование о взыскании с аудитора или аудиторской фирмы процентов за пользование указанными денежными средствами (ст. 823, 809 ГК РФ).

Подобная ситуация может возникнуть, если аудитор не выполняет своих обязательств в установленные договором сроки, но уже пользуется денежными средствами заказчика. Гражданский кодекс РФ предусматривает, что в этой ситуации у заказчика гипотетически существует возможность предъявить требование о взыскании процентов в размере существующей по его местонахождению ставки банковского процента (ставки рефинансирования). Данное положение дискуссионно, но формулировка ст. 823 ГК РФ «Коммерческий кредит» говорит, что в договорах, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты товаров, работ или услуг (коммерческий кредит) следовательно, есть все основания для применения данной статьи в отношении договора об оказании аудиторских услуг. Кроме того, Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 13 и Высшего Арбитражного Суда РФ № 14 от 6 октября 1998 г. «О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами» закрепило такой подход к решению указанной проблемы.

Если заказчик аудиторских услуг выходит с иском к аудитору, основанным на том, что, по мнению заказчика, аудиторская проверка проведена некачественно, следует применять правила ст. 723 и 397 ГК РФ.

В случаях, когда услуги оказаны некачественно (исполнитель согласился с претензиями заказчика или вынесено соответствующее судебное решение), заказчик вправе потребовать от исполнителя:

- безвозмездного устранения недостатков в разумный срок;
- соразмерного уменьшения установленной за оказание аудиторских услуг цены;
- возмещения своих расходов на устранение недостатков, когда право заказчика устранять их предусмотрено в договоре (ст. 397 ГК РФ).

Вместо устранения недостатков, за которые она отвечает, аудиторская фирма вправе безвозмездно еще раз совершить определенные действия (осуществить определенную деятельность) и возместить заказчику причиненные просрочкой исполнения убытки.

Если отступления от условий договора или иные недостатки в установленный заказчиком разумный срок не были устранены либо являются существенными и неустранимыми, заказчик вправе отказаться от исполнения договора и потребовать возмещения причиненных убытков.

Условия договора об оказании аудиторских услуг об освобождении исполнителя от ответственности за определенные недостатки не освобождают его от ответственности, если доказано, что такие недостатки возникли вследствие виновных действий или бездействия исполнителя.

Безусловно, применение указанных правил в отношениях сторон, связанных договором на оказание аудиторских услуг, несет в себе соответствующую специфику, связанную с аудиторской деятельностью.

Применение ст. 723 ГК РФ (безвозмездное устранение недостатков, соразмерное уменьшение цены услуг и т.д.) в связи с предъявлением клиентом (заказчиком) иска по основаниям некачественной проверки проблематично, так как прежде чем применить данную статью ГК, необходимо установить, что аудиторские услуги были оказаны некачественно.

Неустойчивость качества – одно из свойств услуги. Качество проявляется в особенностях, характерных чертах явления, и уровень качества есть ряд свойств, делающих явление ценным, значимым. Следовательно, уровень качества должен определяться набором признаков выполняемой операции. Здесь возникает вопрос: как определить те признаки и требования, исполнение которых будет свидетельствовать о качественной услуге? Чаще всего определение происходит через количественные показатели. Качество отдельных услуг можно установить методами экспертной оценки (приемлема оценка мастерства исполнителя, соблюдения им последовательности, завершенности операции). Критерием определения качества аудита и сопутствующих ему услуг законодатель определил соблюдение требований стандартов аудиторской деятельности, вместе с тем лишив клиента возможности проверить качество аудита, обратившись к лицензирующему органу с требованием о проведении повторной аудиторской проверки.

Современная российская практика может предложить, по крайней мере, два ошибочных подхода к проверке качества аудита. Первый – когда проверку поручают налоговым или иным «силовым» ведомствам, работники которых обычно плохо представляют себе специфику аудиторской деятельности. Другой подход состоит в перепроверке правильности выводов и рекомендаций аудитора. Данный способ занимает много

времени, а значит, является дорогостоящим. Кроме того, решение аудитора по конкретному вопросу нередко субъективно и основано на профессиональном суждении, то есть делать выводы о качестве работы аудиторской фирмы на основе выводов о действиях аудитора в конкретном случае неправильно. Привлечение для перепроверки другой аудиторской фирмы малоэффективно, так как повторный контроль обычно носит выборочный характер.

Клиент может решить данную проблему самостоятельно, обратившись лишь с соответствующим иском и доказательствами в суд, но, зачастую, он не в состоянии определить, насколько качественно работает аудитор. По этой же причине возможность соответствующего уменьшения вознаграждения за работу также представляется призрачной.

Контроль качества аудиторской работы на сегодняшний день – актуальная проблема, и ядром этой проблемы является внешний аудит. Методически предлагается определить контроль качества аудиторских услуг на основе ПСАД, соблюдение которых признается основным критерием качества аудиторских проверок. Вместе с тем было бы правильно, если бы технология внешнего контроля, вопросы конфиденциальности, права проверяющих и т.п., регламентировались специальным ПСАД, а использование результатов данного контроля для принятия различных мер – документами, принятыми Министерством финансов как органом, осуществляющим государственное регулирование аудиторской деятельности.

При организации контроля логично было бы усилить экономический механизм возмещения ущерба. А правильное соотношение государственного и общественного контроля, регламентация внутрифирменного контроля (поскольку руководство фирмы в силу материальной заинтересованности наладило бы контроль качества работы своих аудиторов) сильно ударило бы по некачественному аудиту. Поэтому главное направление улучшения качества отечественного аудита не повышение квалификации аудиторов, что, конечно, немаловажно, а согласование интересов всех участников рынка аудиторских услуг на базе сочетания экономического механизма регулирования (как основного) с административным (как дополнительным) и этическим (третьестепенным).

Формализованная внутренняя система контроля качества аудита, то есть регулярное применение внутренних стандартов или инструкций, позволила бы обеспечивать необходимое качество работы. И проверка именно этой системы позволит убедиться, с одной стороны, в наличии необходимых инструкций и в соответствии их содержания стандартам, с другой – в том, что предусмотренные документами мероприятия и процедуры надлежащим образом претворяются в жизнь. Данная проверка не требует значительных людских и материальных ресурсов.

Наконец, аудиторская организация сама в порядке досудебного урегулирования может признать тот факт, что услуги оказаны некачественно. Тогда и только тогда заказчик может говорить о возможности реализации предусмотренных прав. Аудиторским сообществом неоднократно обсуждалась важность формализации правил о критериях качества аудиторской проверки и аудиторских услуг. В частности, было одобрено правило (стандарт) «Внутрифирменный контроль качества аудита».

Критерий риска – один из основополагающих в аудиторской проверке. От его уровня зависит материальная и моральная ответственность аудитора. Если аудитор не обнаружил существенных искажений в отчетности и составил положительное заключение, а фирма-клиент впоследствии была оштрафована, то аудитор может быть обвинен в некачественной работе.

Чтобы себя обезопасить, аудиторы включают предельно допустимые суммы (или нормы) существенности и риска в договор на проведение проверки или письмо-обязательство о согласии на проведение аудита. После того как клиент подписал такой документ, аудитор уже не несет ответственности за не обнаруженные ошибки в пределах установленных границ общего аудиторского риска, определяемого как вероятность формирования неверного мнения и составления неправомерного заключения по результатам проверки.

Существует понятие невозможности полного устранения риска, с учетом которого установлен оптимальный аудиторский риск – 5%. Поскольку достоверность составляет единицу, то доверительная вероятность равна:  $1 - 0,05 = 0,95$ . Уровень доверия к заключению аудитора – 95% – называют «магической цифрой аудиторского риска».

Аудиту внутренне присущ риск выдачи ошибочного заключения в силу объективных обстоятельств, который может быть существенно снижен только проведением проверки в объемах, совпадающих или больших, чем объемы работы, ранее проведенной бухгалтерией клиента. В свою очередь, на работу аудиторов влияют временные и стоимостные границы, поскольку проверка должна проводиться в относительно ограниченный промежуток времени и стоимость аудиторских услуг зависит от затраченного рабочего времени. Даже использование методов экономической статистики и теории вероятности не может свести риск аудиторской ошибки к нулю. Как показывает практика, ошибки возможны даже у очень крупной и пользующейся признанием в мире транснациональной компании.

Подобное присутствие постоянного риска выдачи ошибочного заключения повышает значение правильного юридического оформления договора на предоставление аудиторских услуг. Необходимо четко разграничить и зафиксировать обязанности и ответственность клиента и обязанности и ответственность аудитора, с тем чтобы впоследствии при возникновении спорной ситуации стороны могли надежно защитить свои интересы.

Экономический субъект по отношению к аудитору выполняет обязательства по созданию необходимых условий для проведения проверки, предоставлению всего объема требуемой информации, отвечает за ее достоверность.

Аудиторы, в свою очередь, несут ответственность за эффективность применяемых приемов и методов проверки и правильность аудиторского заключения. Аудитор не должен нести ответственность за недостоверность аудиторского заключения, если клиент не предоставил ему всю необходимую информацию или же, если эта информация не соответствует действительности и содержит искажения. При проверке следует уделять внимание подробному документированию проводимых в ходе аудиторской проверки контрольных операций, снимать с согласия клиента копии с необходимых документов, соблюдая условия конфиденциальности. Это повысит обоснованность позиции аудитора при возник-

новении спора с клиентом по поводу качества проведенной работы.

Среди гражданско-правовых санкций пресекающего действия, применяемых за нарушение условий договора, нужно назвать отказ аудитора от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. Данное право закреплено ст. 5 Закона об аудиторской деятельности. В данном случае указанная санкция применяется как мера пресечения за неисполнение аудируемым лицом возложенных на него законом обязанностей. Вместе с тем, односторонний отказ нельзя рассматривать в качестве меры гражданско-правовой ответственности, он является мерой оперативного воздействия.

Так, аудиторская фирма отказала клиенту в выдаче аудиторского заключения, ссылаясь на то, что финансовый отчет данного предприятия не отвечает требованиям достоверности. Однако несмотря на то, что аудитор проделал определенную работу, клиент отказался оплатить ее. Закон не предусматривает в данном случае возможность отказа в выдаче аудиторского заключения. Отказ в выдаче аудиторского заключения клиенту может быть только следствием расторжения договора на проведение аудиторской проверки по основаниям, предусмотренным законодательством или договором, заключенным сторонами. Если в ходе аудиторской проверки выявлены факты существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, влияющие на ее достоверность, а также нарушения законодательства Российской Федерации, которые нанесли, либо могут нанести, ущерб интересам собственников экономического субъекта, государства и третьих лиц, аудитор обязан указать их в аналитической части заключения. При этом если экономическим субъектом – заказчиком существенные нарушения не были устранены в ходе проверки, в итоговой части аудиторского заключения делается запись о невозможности подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, аудитор (аудиторская фирма) обязан выдать заключение заказчику. При этом аудиторское заключение должно отражать объективную картину обследуемого объекта, являться как бы его «фотографией» и не может быть заказным, то есть таким, каким хотел бы видеть его контрагент. А в случае отказа в оплате работы, проделанной аудиторской фирмой, в связи с невыдачей ею положительного заключения аудиторская фирма имеет право на обращение в арбитражный суд.

Причиненные клиенту убытки аудитор обязан возместить в полном размере. Полный размер убытка включает в себя не только нанесенный клиенту, так называемый, прямой ущерб, но и упущенную выгоду. Если прямой ущерб для клиента заключается в расходах, понесенных при проведении некачественной проверки, и дополнительных расходах по проведению перепроверки, то при определении суммы упущенной выгоды возникнут трудности, поскольку имеющаяся Временная методика определения размера ущерба (убытков), причиненного нарушениями хозяйственных договоров, не учитывает особенностей аудита.

Специфичность аудитора как субъекта предпринимательской деятельности в том, что аудитор несет ответственность как перед проверяемым лицом (экономическим субъектом), так и перед обществом в лице соответствующего пользователя за выраженные в ау-

диторском заключении мнение и выводы в отношении финансовой и экономической деятельности проверяемого субъекта.

Современным законодательством не предусмотрены нормы, касающиеся ответственности аудиторов перед третьими лицами. Между тем, аудиторские услуги в России все шире используют и федеральное правительство, и местные органы власти, и представители различных рыночных структур, и правоохранительные органы и др. – все они третьи лица. В соответствии с общим правом ответственность любых сторон договора перед третьими лицами (и в основном по функции засвидетельствования или по иному гражданскому договору) ограничивается лишь узким кругом заранее известным сторонам бенефициариев, которые могли бы получить от этого определенные выгоды (например лица, указанные в завещании, покупатель предприятия (имущественного комплекса) и др.).

Таким образом, расширение числа третьих лиц, а также решения судов о возмещении им убытков аудиторскими организациями нельзя считать до конца справедливыми, по крайней мере потому, что аудитор в значительной степени полагается на утверждения администрации аудируемого лица, следовательно, неизбежны случаи взаимной небрежности, а кроме того вознаграждение аудиторов не отражает никакой задолженности перед третьими лицами, а рассчитывается исходя из затраченного времени, уровня квалификации аудитора и т.п. факторов.

Поскольку в числе потерпевших нередко оказывается много мелких акционеров и т.п., большинство из которых по отдельности вряд ли будет судиться с аудиторской организацией, полезно ввести несколько необычную для нашей страны процедуру ведения дел юристами от имени больших групп лиц.

Международные стандарты аудита оговаривают, что право на предъявление имущественного иска к аудитору предоставлено только тем собственникам, которые являлись таковыми на момент выдачи аудиторского заключения, но при этом они должны четко обосновать свое право на такие претензии. Данное условие должно найти отражение если не в законе, то в соответствующем федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности.

Для возникновения профессиональной ответственности аудитора по отношению к третьим лицам необходимо наличие определенных условий.

Можно выделить следующие условия профессиональной ответственности: обман (умышленное введение в заблуждение), содержащийся в заведомо ложном заключении или небрежность при проведении проверки, повлекшая несостоятельность аудита; возможная причинно-следственная связь между рекомендациями аудитора (или его письменно выраженным профессиональным мнением) и убытками третьих лиц. При невозможности доказательства данных условий западные суды редко признают ответственность аудитора перед третьими лицами. Очевидно, что и наши суды будут находиться в таком же положении, так как данная область экономико-правовых отношений не имеет еще практических разработок из-за незначительного пока количества подобных судебных исков.

Неустойка (штраф, пеня) является одним из способов обеспечения исполнения обязательств по договору об оказании аудиторских услуг. Одновременно взыскание

неустойки является мерой гражданско-правовой ответственности по данному договору, так как позволяет принудить к соблюдению норм закона и договора и осудить поведение правонарушителя, чего и требует институт ответственности.

Неустойка предоставляет потерпевшей стороне возможность защитить и восстановить нарушенные субъективные права способом, отличным от возмещения убытков. Следовательно, уплата неустойки неразрывно связана с ответственностью. Согласно ст. 330 п. 2 ГК РФ кредитор не вправе требовать уплаты неустойки, если должник не несет ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства. Таким образом, если заказчик не оплатит услугу в срок или оплатит не в полном объеме, а исполнитель не выполнит работу в срок из-за наступлений форс-мажорных обстоятельств, названных в договоре, заказчик освобождается от уплаты неустойки.

Неустойка носит зачетный характер, то есть возмещение убытков происходит в части, не покрытой неустойкой. Но договором могут быть предусмотрены случаи, когда допускается взыскание только неустойки, но не убытков, когда убытки могут быть взысканы в полной сумме сверх неустойки, когда по выбору кредитора могут быть взысканы либо неустойка, либо убытки.

При составлении проекта договора необходимо отдельно оговаривать положения о неустойке, определять ее размер, который может выражаться в твердой сумме или в процентах от цены оказываемой услуги по договору. Рекомендуется согласовывать и вид неустойки.

За неисполнение денежного обязательства ст. 395 ГК РФ дает возможность при просрочке платежа взыскать проценты, начисленные на сумму этих средств, в размере, равном учетной ставке банковского процента, существовавшей в месте жительства (нахождения) кредитора на день исполнения обязательства. К тому же суду предоставлено право при удовлетворении требований кредитора применять учетную ставку банковского процента на день предъявления иска или даже на день вынесения решения. Кроме того, стороны самостоятельно могут предусмотреть в договоре размер процентов, если законом не будет установлено иное (п. 1 ст. 395 ГК РФ).

Взыскание указанных процентов не лишает кредитора права требовать от должника возмещения убытков в части, превышающей сумму процентов (п. 2 ст. 395 ГК РФ).

В договоре об оказании аудиторских услуг целесообразно предусмотреть:

- а) ответственность экономического субъекта (аудируемого лица):
  - за несвоевременность и неполноту предоставленной информации, отчетности, ответов на запросы аудиторской организации;
  - за нарушение условий оплаты (порядка расчетов);
  - за несоблюдение принципа конфиденциальности информации;
- б) ответственность аудиторской организации (аудитора):
  - за нарушение сроков выполнения работы (или отдельных ее этапов);
  - за сохранность документации, представленной экономическим субъектом; за сохранность документов, составляемых в процессе осуществления аудиторского обслуживания;
  - за несоблюдение принципа конфиденциальности информации; за ненадлежащее качество (неквалифицированное проведение аудиторской проверки).

В договоре необходимо выработать единое с заказчиком мнение относительно того, что же собственно считать «неквалифицированным проведением проверки», и, возможно, определить сумму убытков т.е. (какую сумму убытка считать существенной).

Пределом ответственности по договору может быть лишь общая стоимость всех работ по договору, а не только той их части, в которой обнаружены недостатки, поэтому разбиение договора на этапы с целью снизить риск финансовых потерь, в случае обнаружения неквалифицированного проведения аудиторской проверки, бессмысленно.

Договор на оказание аудиторских услуг может также определять ответственность сторон по своевременному выполнению договора; ответственность сторон на долгосрочную перспективу, так как все недостатки и достоинства проведенного аудиторского обслуживания могут вскрыться не в момент завершения работ по данному договору, а гораздо позднее, например, тогда, когда финансово-хозяйственная деятельность экономического субъекта за тот же период будет проверена другими контролирующими органами – налоговой инспекцией, другим аудитором (в случае, если проведенной проверкой не будет удовлетворен кто-либо из учредителей и т.п.).

В свою очередь, существует и ответственность, которую клиент несет во взаимоотношениях с аудитором, и в особенности с легитимным аудитором (т.е. аудитором, который в соответствии с действующим законодательством был утвержден на общем собрании акционеров). Существуют также особые вопросы ответственности, которую должна нести, в случаях замены аудитора, администрация проверяемого экономического субъекта перед своими собственными акционерами. Например:

1. Собрание акционеров утвердило аудитора, но администрация АО пригласила другого, независимого, но нелегитимного и, следовательно, заинтересованного в получении нового клиента, т.е. потенциально «управляемого», и получила от него положительное заключение.
2. Администрация АО, замешанная в злоупотреблениях, пригласила аудитора, скрыв факт его зависимости, вопреки решению общего собрания, утвердившего другого аудитора. Результат – скрытая несостоятельность аудита при получении положительного аудиторского заключения.
3. Администрация, допустившая злоупотребления, пригласила аудитора, не утвержденного на общем собрании, но применила методы шантажа и получила заведомо ложное положительное заключение.

Подобные варианты не редки в практике. Но все эти ситуации либо не предусматривают никакой ответственности администрации, либо дают ей возможность избежать ответственности за свои действия. На Западе подобные случаи хорошо известны и получили название «покупка мнения».

В Законе об аудиторской деятельности следовало бы четко обозначить отдельные аспекты ответственности клиента и, особенно, процедуры предоставления «второго заключения», потребность в которой возникает из-за возможных разногласий между администрацией и аудитором в отношении учетной политики, применяемой в хозяйственной системе. Следовательно, получение «второго заключения» не только ставит под сомнение независимость данного аудитора, но и рассматривается как средство давления администрации на легитимных аудиторов.

В этой связи в законе либо в аудиторских правилах (стандартах) необходимо определять дополнительные обязанности аудиторов, например, обязанность проявлять повышенную бдительность при выражении мнения, не являясь при этом легитимным, поскольку выражаемое им мнение может быть использовано клиентом для давления на суждения и объективность легитимного аудитора. А с целью минимизации риска предоставления неверного заключения новый аудитор совместно с администрацией аудируемого лица должен гарантировать и легитимному аудитором свободный доступ ко всей информации, имеющей отношение к делу.

Следует иметь в виду, что клиенты аудиторских организаций в большинстве своем, субъекты предпринимательской

деятельности, а следовательно, не освобождаются от ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение условий договора даже при отсутствии вины. Предоставление клиентом аудитору недостоверной или неполной информации, повлекшее за собой выдачу недостоверного аудиторского заключения и штрафные санкции к аудитору, дает основание для предъявления аудитором иска клиенту о возмещении убытков в полном объеме на том основании, что клиент свои обязательства по договору не выполнил или выполнил ненадлежащим образом.

## Литература

1. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Общие положения. М.:Изд-во «Статут», 1998.
2. Виниченко СИ. Цена как условие гражданско-правового (предпринимательского) договора. Дис. канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999.
3. Дойников И.В. Предпринимательское (хозяйственное) право. М.: Изд-во «Брандес», 1997.
4. Красавчиков О.А. Гражданско-правовой договор: понятие, содержание и функции. Межвуз. Сб. науч. трудов. Свердловск: УрГУ, 1980.
5. Либанова С.Э. Проблемы возмещения убытков в сфере предпринимательства. Автореф. Дис. канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2002.
6. Подольский В.И. Аудит. М.: ЮНИТИ, 2004.
7. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Порядок заключения договора на оказание аудиторских услуг». М.: ИД ФБК-ПРЕС.2000.
8. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита». – М: ФБК ПРЕС, 2000.
9. Синельникова Н.А. Государственное регулирование аудиторской деятельности. Дис. канд. юрид. наук. Саратов. 2004.
10. Стандарты аудиторской деятельности: сборник нормативных документов. М.: 2006.
11. Тордия И.В. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. Дис. канд. юрид. наук. Екатеринбург. 2003.
12. Шаблова Е.Г. Гражданско-правовое регулирование отношений возмездного оказания услуг. Автореф. дис. докт. юрид. наук. Екатеринбург. 2003.

*Чеботарёва Елена Николаевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Сущность любого гражданско-правового договора определяется через категорию «соглашение». Автором выявлены: статус договора оказания аудиторских услуг; ряд его особенностей в том числе и возможность оказания сопутствующих аудиту услуг.

Подчеркнуто существенное отличие договора об оказании аудиторских услуг от иных. Такое отличие заключается в негласном учете интересов третьей стороны при согласовании договора, что связано с ответственностью исполнителя не только перед заказчиком, но и перед потребителями информации о финансовой отчетности (будь то государственные органы либо акционеры) при нанесении им ущерба в результате некачественной аудиторской проверки.

Акцентируется значимость четкого формулирования предмета аудиторской услуги, от чего зависит и качество аудита, и бесконфликтность взаимоотношений исполнителя с заказчиком. Общим качеством договоров об оказании аудиторских услуг, характеризующим их на системном уровне (объединяющим между собой и выделяющим из массы других договоров), является их фидуциарный характер. Аудиторы помимо общегражданской ответственности несут профессиональную ответственность. В свою очередь и клиенты аудиторских организаций не освобождаются от ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение условий договора.

Автором определены договорные обязанности аудиторов и предложены дополнения к Закону об аудиторской деятельности и к аудиторским правилам (стандартам). Статья представляет научный интерес и предлагается к публикации.

*Ручкина Г.Ф., д.ю.н., профессор*

## 4. GENERAL AUDIT

### 4.1. CIVIL REGULATING OF CONTRACTUAL RATIOS ABOUT RENDERING AUDITOR SERVICES

E.N. Chebotareva, the Legal Adviser of the State Regional  
Unitary Firm

«Regional Centre of Technical Inventory»

Civil law regulation of privity of contract on audit services. Metodologi of drawing up auditing services contracts. Legal nature of such agreements.