Иванова О.Е.

Место договора об оказании аудиторских услуг в системе обязательных правоотношений

*ФГБОУ ВО Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина
(Россия, Краснодар)*

doi: 10.18411/lj-11-2019-202

idsp: ljjournal-11-2019-202

Аннотация

В статье рассмотрено место договора об оказании аудиторских услуг в системе обязательных правоотношений. Отдельное внимание автором уделяется изучению правовой природы аудиторских услуг, анализу дискуссионных суждений ученых относительно аудиторских услуг и договора возмездного оказания аудиторских услуг. Актуальность темы обусловлена наличием коллизионных норм гражданского права в сфере оказания аудиторских услуг в нормативных документах. Сделан вывод о том, что 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.

Ключевые слова: аудитор, аудиторские услуги, договор, обязательственные правоотношения

Abstract

The article considers the place of the contract for the provision of audit services in the system of mandatory legal relations. Special attention is paid to the study of the legal nature of audit services, the analysis of controversial judgments of scientists regarding audit services and the contract of paid provision of audit services. The relevance of the topic is due to the presence of conflict of laws rules of civil law in the field of audit services in regulatory documents. It is concluded that in the implementation of audit activities can be drawn up as independent contracts for the audit and the provision of related services, and single contracts for the implementation of audit activities, of which the latter will be qualified as mixed. These contracts are bilateral, consensual, remunerative, entrepreneurial, drawn up in the interests of contractors.

Key words: auditor, audit services, contract, obligation relations.

Несмотря на то, что легальное определение аудиторской деятельности, данное в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности», не характеризует деятельность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов как предпринимательскую деятельность, однако, установление запрета на осуществление иной предпринимательской деятельности опосредованно приводит к данному выводу. На предпринимательский характер аудиторской деятельности указывает также определение аудиторской организации как субъекта аудиторской деятельности, данное в ст. 3 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»[3]: «аудиторская организация – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов». Отсутствие прямого указания на предпринимательский характер аудиторской деятельности является отличительной особенностью действующего закона, регулирующего аудиторскую деятельность, от предшествующих нормативных правовых актов. Ранее законодательство отождествляло понятия «аудит» и «аудиторская деятельность».

Цель аудита и признание деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов на законодательном уровне предпринимательской

деятельностью порождает дуализм в понимании аудиторской деятельности, который оказывает свое влияние на систему ее правового регулирования.

С одной стороны, согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 1). С другой стороны, определение, данное в ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации [1] (далее – ГК РФ), указывает, что предпринимательская деятельность направлена, прежде всего, на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. В результате аудиторская деятельность в части аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть прямо отнесена к предпринимательской деятельности, поскольку не выполняется целевая характеристика данной категории. Цель аудита сообщает публичный характер аудиторской деятельности.

При этом сопутствующие аудиту услуги и прочие услуги, оказываемые аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, без сомнения, являются предпринимательской деятельностью. Регулирование отношений между субъектами аудиторской деятельности и их клиентами при оказании сопутствующих аудиту и прочих услуг вполне логично осуществляется в рамках гражданско-правового механизма.

При всем том, что п. 2 ст. 779 ГК РФ [2] говорит, что при оказании аудиторских услуг заключается договор возмездного оказания услуг, некоторые ученые по иному характеризуют природу аудиторских услуг [6]. С.М. Чиж считает, что обязательства, возникающие в процессе оказания аудиторских услуг, можно отнести к одному из видов обязательств при выполнении работ [8]. Также некоторые ученые указывают на то, что договор оказания аудиторских услуг содержит все элементы подряда, т.е. работа – это независимая проверка, а ее результат – это аудиторское заключение [5].

В связи с сочетанием элемента от договора возмездного оказания услуг в виде независимой проверки и элемента от договора подряда в виде аудиторского заключения А.В. Тарасенко характеризует договор на оказания аудиторских услуг как смешанный договор [7].

Но как показывает проведенный анализ, большинство ученых, обязательства, возникающие в процессе оказания аудиторских услуг, связывают с договором возмездного оказания услуг. К такому выводу они приходят, даже невзирая на присутствие материального продукта [4]. Также многие авторы отмечают консультационную или информационную природу этого договора.

В судебной практике придерживаются того, что договор оказания аудиторских услуг в соответствии с п. 2 ст. 779 ГК РФ является договором возмездного оказания услуг. Так же в судебной практике встречаются выводы, в которых отмечается, что услуги содержат единый признак – результат получается после действия и этот результат может быть материальный или нет. Этот вывод можно применить и к договору оказания аудиторских услуг. Представляется, что в аудиторском заключении отображаются совершенные до этого операции аудитором и такое аудиторское заключение не является самостоятельной частью при исполнении обязательств при оказании аудиторских услуг. То есть составление аудиторского заключения вытекает из комплекса оказанных аудиторских услуг.

Согласно п. 1 ст. 779 ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Договор возмездного оказания аудиторских услуг является возмездным, взаимным, консенсуальным. Стороны такого договора свою волю изъясляют в простой письменной форме. С момента достижения сторонами такого договора соглашения он считается заключенным.

Признавая аудиторскую деятельность видом предпринимательства, при нарушении обязательств по договору на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ответственность за некачественное оказание услуг несет аудиторская организация (индивидуальный предприниматель) в рамках гражданско-правового механизма. Особенности ответственности субъектов предпринимательской деятельности заключаются в том, что они несут ответственность по нарушенному обязательству независимо от вины. Исключение составляют только случаи, когда субъект предпринимательской деятельности, нарушивший обязательство, докажет, что надлежащее исполнение обязательства было невозможным в связи с чрезвычайными и непредотвратимыми условиями обстоятельств. Напротив, субъекты профессиональной деятельности несут ответственность за нарушение обязательства по общему правилу – при наличии вины.

Таким образом, по своей сущности аудиторская деятельность является аудиторской услугой, регулируемой гл. 39 ГК РФ. Так, в ст. 779 ГК РФ указано, что правила настоящей главы применяются к договорам оказания услуг связи, медицинских, ветеринарных, аудиторских, консультационных, информационных услуг, услуг по обучению, туристическому обслуживанию и иных. По договору возмездного оказания аудиторских услуг исполнитель обязуется оказать аудиторские услуги, а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Предметом договора возмездного оказания аудиторских услуг является проведение аудита или оказание сопутствующих аудиту услуг.

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 18.07.2019) // Собрание законодательства РФ. 05.12.1994. № 32. Ст. 33-01.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 18.03.2019, с изм. от 03.07.2019) // Собрание законодательства РФ. 29.01.1996. № 5. Ст. 41-0.
3. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об аудиторской деятельности» // Собрание законодательства РФ. 05.01.2009. № 1. Ст. 15.
4. Баранов П.П., Жуков С.П., Кизь В.В., Левенсон А.С. Необходимость формирования новой концепции аудиторской деятельности в Российской Федерации // Аудит. 2019. № 4. С. 33-35.
5. Егорова И.С. Особенности реализации прав и обязанностей аудиторов и аудируемых лиц // Аудит. 2018. № 7-8. С. 12-15.
6. Рожцова И.А. О некоторых аспектах правового регулирования договора на оказание аудиторских услуг // Аудиторские ведомости. 2017. № 4. С. 40-52.
7. Тарасенко А.В. Понятие договора возмездного оказания аудиторских услуг // Вестник современных исследований. 2017. № 6-1 (9). С. 285-287.
8. Чиж С.М. Аудит: предпринимательская или профессиональная деятельность? // Аллея науки. 2018. Т. 1. № 10 (2-6). С. 732-737.

Иманкулов Т.И.

Организационно-правовое построение системы органов внутренних дел в механизме обеспечения концепции национальной безопасности Кыргызской Республики

*Кыргызский Национальный университет имени Жусупа Баласагына
(Кыргызская Республика, Бишкек)*

doi: 10.18411/lj-11-2019-203

idsp: ljjournal-11-2019-203

Аннотация

В статье автор анализирует различные варианты возможного реформирования организационной структуры органов внутренних дел, приходит к выводу, что любые попытки такого реформирования обречены на провал, если не учитывается место, роль, миссия и цель деятельности органов внутренних дел в общегосударственной системе, системе обеспечения национальной безопасности в ее концептуальном виде,