

УДК 347

ПРАВОВАЯ ПРИРОДА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО ОКАЗАНИЮ АУДИТОРСКИХ И БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ

© 2014

Айрапетян К.В., магистрант кафедры «Гражданское право и процесс»
Тольяттинский государственный университет, Тольятти (Россия)

Аннотация: Статья посвящена рассмотрению особенностей обязательств вытекающих из договоров на оказание аудиторских услуг и бухгалтерских услуг.

Ключевые слова: правоотношение, обязательственное право, договор, договор возмездного оказания услуг по аудиту, договор предоставления бухгалтерских услуг.

Одной из наиболее значимых тенденций в развитии современной российской экономики является интенсивное расширение рынка предоставления услуг в сфере предпринимательской деятельности. Институт оказания возмездных услуг является одним из наиболее динамично развивающихся в отечественном праве.

В современных экономических реалиях субъекты предпринимательской деятельности сталкиваются с необходимостью повышения эффективности и результативности своей деятельности, в том числе достижению финансовых и операционных показателей, сохранности активов. В достижении указанных целей значительную роль занимают оптимизация бухгалтерского учета, снижение рисков штрафных санкций за неправильное ведение отчетности, достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности, соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Кроме того, законодатель, в соответствии со статьей 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете», обязывает субъекта экономической деятельности организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни [1].

Также ст. 5 Федерального закона «О Федеральном законе от 30.12.2008 №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» предусмотрены случаи, когда бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта подлежит обязательно аудиту [2].

Кроме того, Министерством финансов Российской Федерации ежегодно готовится информация о перечне случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно законодательству Российской Федерации с указанием субъектов обязательного аудита отчетности, вида отчетности, подлежащего аудиту, а также квалификационных требований к аудиторам [3].

Выполнение поставленных задач невозможно без привлечения высококвалифицированных специалистов в сфере бухгалтерского учета и аудита.

Аудиторская деятельность представляет собой деятельность по проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, осуществляемая ауди-

торскими организациями, индивидуальными аудиторскими организациями.

Для оказания услуг по аудиту субъекта предпринимательской деятельности или ведению бухгалтерского учета, составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности заключается договор возмездного оказания услуг в соответствии с пунктом 2 статьи 779 Гражданского кодекса Российской Федерации [4].

Указанные виды договоров относятся к одной группе обязательственных отношений в сфере предоставления возмездных услуг, но между тем, имеют ряд различий. Прежде всего, данные различия обусловлены целью их заключения: аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. При этом, в соответствии со ст. 1 ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ, аудиторская деятельность не подменяет контроль достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.

В отличие от договора на оказание аудиторских услуг, договор на оказание бухгалтерских услуг заключается, как правило, с целью текущего ведения бухгалтерского учета экономического субъекта.

Прежде чем приступить к анализу отдельных договоров, на наш взгляд, необходимо дать общую характеристику обязательствам по оказанию услуг.

Объектом такого обязательства являются действия по оказанию услуги и действия по принятию услуги.

Согласно п. 1 ст. 779 ГК РФ под услугами понимается совершение определенных действий или осуществление определенной деятельности.

В ст. 128 ГК РФ наряду с другими объектами гражданских прав (имущество, интеллектуальная собственность, нематериальные блага) указаны работы и услуги [5].

Отношения, предметом которых являются работы и услуги, носят обязательственный характер и называются обязательствами по выполнению работ и оказанию услуг.

По общему правилу услуга не имеет вещественного результата, она обладает свойством неосвязаемости и этим кардинально отличается от наиболее распространенных объектов гражданских прав — вещей.

Отсутствие материального результата (вещественной

формы) услуги обычно приводят в качестве признака, позволяющего отграничить услуги от работ.

Необходимо отметить, что в соответствии со ст. 783 ГК РФ к договору возмездного оказания услуг, если это не противоречит статьям 779 - 782 ГК РФ, а также особенностям предмета договора возмездного оказания услуг, применяются общие положения о подряде (статьи 702 – 729 ГК РФ) и положения о бытовом подряде.

Однако в отличие от договора возмездного оказания услуг, в рамках которого важна сама деятельность исполнителя, в договоре подряда имеет значение достижение подрядчиком вещественного результата, выраженного в создании или трансформации вещи по заданию заказчика.

Договор возмездного оказания услуг является:

- консенсуальным (т.е. он признается заключенным уже с момента подписания);
- двухсторонним (при заключении договора у обеих сторон договора возникают как права, так и обязанности по отношению друг к другу);
- возмездным (договор в обязательном порядке предполагает наличие платы за пользование предоставлением услуг).

Сторонами договора выступают

Услугодатель, являющийся исполнителем работ:

- по договору на оказание аудиторских услуг - аудиторские организации, индивидуальные аудиторы (индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность);
- по договору на оказание бухгалтерских услуг - организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие профессиональную деятельность и соответствующие требованиям, предъявляемым Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Услугополучатель: субъект экономической деятельности, именуемый заказчиком.

В связи с этим следует подчеркнуть, что в соответствии со ст. 780 ГК, поскольку иное не предусмотрено договором возмездного оказания услуг, исполнитель обязан оказать услуги лично. Следовательно, по общему правилу в данном договоре, если стороны прямо не согласовали в нем обратное, не применяется принцип генерального подряда. Такой подход, связан с существованием неразрывной связи нематериальных услуг с личностью оказывающего их лица.

Так же, как и в отношении подавляющего большинства возмездных гражданско-правовых договоров, существенным условием договора возмездного оказания аудиторских и бухгалтерских услуг является его предмет. При отсутствии в договоре возмездного оказания услуг условия о предмете или при недостижении сторонами соглашения о его предмете договор считается незаключенным.

Таким образом, в качестве предмета исполнения по рассматриваемому договору выступает полученный заказчиком полезный эффект от совершения исполнителем определенных действий либо осуществления им определенной деятельности. Полезный эффект, полученный заказчиком по договору, носит нематериальный характер и в противоположность договору подряда никогда не выражается в появлении новой вещи или изменении (улучшении) потребительских свойств уже существующей [7].

Предметом договора является проведение аудиторской проверки бухгалтерской отчетности заказчика за

определенный период. При оказании аудитором сопутствующих услуг предметом договора может быть оказание консультационных услуг, информационных услуг, услуг по восстановлению учета, а также иные услуги, предусмотренные ст. 1 Закона «Об аудиторской деятельности». Необходимо отметить, что аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг. Аудитор, для осуществления им профессиональной деятельности, обязан получить специальный квалификационный аттестат аудитора и должен является членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов (ст. 4 Закона об аудите). Кроме того, согласно ст. 13 Закона об аудите при проведении обязательного аудита аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора.

Предметом договора на оказание бухгалтерских услуг является квалифицированное оказание профессиональных услуг по бухгалтерскому учету. Руководители субъектов экономической деятельности организаций могут в зависимости от объема учетной работы передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета:

- централизованной бухгалтерии,
- специализированной организации,
- бухгалтеру-специалисту (подпункт «в» пункта 2 статьи 6 Федерального Закона от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

При заключении договора на ведение бухгалтерского учета и составление отчетности стороны могут детально прописать те или иные обязанности сторон, определить конкретный перечень операций, которые будет выполнять услугодатель, разработать и утвердить график документооборота и установить сроки выполнения обязательств.

Согласно ст. 721 ГК качество оказанной исполнителем услуги, т.е. достигнутого им результата, должно соответствовать условиям договора возмездного оказания услуг, а при отсутствии или неполноте условий договора требованиям, обычно предъявляемым к услугам соответствующего рода.

Законодателем предусмотрены определенные стандарты аудиторской деятельности и кодекс профессиональной этики аудиторов и профессиональных бухгалтеров [6], а также стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов [8].

В соответствии с ст. 10 Закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Кроме того, существует Кодекс профессиональной этики профессиональных бухгалтеров, содержащий этические стандарты и практические рекомендации по этическим нормам, разработанный Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

Одним из важных условий договора возмездного оказания услуг является срок. В отношении этого условия в договоре возмездного оказания услуг также могут применяться правила о подряде. Согласно ст. 708 ГК в

договоре возмездного оказания услуг должны указываться начальный и конечный сроки оказания услуги, а по соглашению сторон могут предусматриваться также и сроки завершения отдельных видов (этапов) услуг, т. е. промежуточные сроки.

Договор на аудиторскую проверку может быть разовым (на проверку года) или иметь долгосрочный характер (например, предусматривать ежегодную аудиторскую проверку).

Изменение указанных в договоре возмездного оказания услуг начального, конечного и промежуточных сроков оказания услуг возможно в случаях и порядке, предусмотренных договором. Исполнитель по договору возмездного оказания услуг несет ответственность за нарушение как начального и конечного, так и промежуточных сроков оказания услуг, если иное не установлено законом, иными правовыми актами или не предусмотрено договором. При этом, последствия просрочки исполнения, установленные п. 2 ст. 405 ГК, наступают при нарушении как конечного срока оказания услуги, так и иных установленных сроков.

Согласно действующему законодательству аудиторы за совершение ими правонарушений могут нести уголовную, административную и гражданско-правовую и дисциплинарную ответственность.

Вопрос ответственности аудитора за некачественное проведение аудита тесно связан с перечнем субъектов, которые претерпевают негативные последствия вследствие ненадлежащего исполнения аудитором своих обязательств, а к ним относятся не только заказчики аудиторских услуг, но и такая категория как пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые подчас в наибольшей мере заинтересованы в надлежащем исполнении аудитором своих обязательств по договору на оказание аудиторских услуг. Именно они, принимая

управленческие решения и ориентируясь на аудиторское заключение, могут понести наибольшие убытки [9].

Таким образом, вопрос о применении мер ответственности к аудитору в современной практике достаточно актуален.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»// «Российская газета», N 278, 09.12.2011.
2. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»// «Российская газета», N 267, 31.12.2008.
3. «Перечень случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2013 год (согласно законодательству Российской Федерации)»// «Экономика и жизнь» (Бухгалтерское приложение), N 6, 14.02.2014.
4. Гражданский кодекс РФ (ГК РФ) от 26.01.1996 N 14-ФЗ - Часть 2.
5. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 02.11.2013).
6. «Кодекс этики профессиональных бухгалтеров - членов ИПБ России» (утв. Решением Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, Протокол N 09/-07 от 26.09.2007).
7. Гражданское право. В 4-х томах. Обязательственное право / Под ред. Суханова Е.А. том. 4. 720 с.
8. «Кодекс профессиональной этики аудиторов» одобренных протоколом заседания Совета по аудиторской деятельности от 27 июня 2013 г. № 9.
9. Чумаков, Андрей Александрович. Гражданско-правовое регулирование договора на оказание аудиторских услуг : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03. - Москва, 2005. 172 с.

LEGAL NATURE OF THE OBLIGATION TO PROVIDE AUDIT AND ACCOUNTING SERVICES

© 2014

Airapetyan K.V., undergraduate department «Civil Law and Procedure»
Togliatti state University, Togliatti (Russia)

Annotation: The article discusses features of the obligations arising out of contracts for the provision of audit services and accounting services.

Keywords: relationship, liability law, contract, contract of compensated rendering audit services contract providing accounting services.