

УДК 34 с 4
ББК 67.99 (2) 3

**ПОНЯТИЕ И ОСОБЕННОСТИ
АУДИТОРСКИХ УСЛУГ КАК
ОБЪЕКТА ГРАЖДАНСКИХ
ПРАВООТНОШЕНИЙ**

**THE NOTION AND SPECIFICITIES
OF AUDIT SERVICES AS AN OBJECT
OF CIVIL LEGAL RELATIONS**

Курбанова Хуршеда Хайруллаевна,
*ст. преподаватель кафедры гражданского,
предпринимательского и международного
права ТГУПБП (Таджикистан, Худжанд)*

Kurbanova Khursheda Khayrullayevna,
*senior teacher of the department of civil,
enterprising and international law under the
TSULBP (Tajikistan, Khujand)*
E-MAIL: kurbanova_1502@mail.ru

Ключевые слова: аудиторские услуги, гражданское правоотношение, объект, свойства аудиторских услуг, заказчик (аудируемое лицо), исполнитель (аудитор или аудиторская организация)

В данной статье рассмотрены доктрины ученых-цивилистов о понятии услуг как об объекте гражданского правоотношения и об их свойствах. Также приведено понятие аудиторских услуг как объекта гражданских правоотношений, свойства аудиторских услуг и их особенности. Проанализированы нормы гражданского законодательства советского и современного периода об определении услуг как объекта гражданских правоотношений вообще. Исследованы понятийный аппарат и правовая природа услуги как объекта гражданских правоотношений и обращено особое внимание на искомый объект, а именно аудиторскую услугу.

Key words: services, audit services, legal civil relations, object, properties of audit services, customer (audited person), performer (auditor or auditing organization)

The article dwells on the doctrines of scientific-civilists dealing with the notion of services as an object of civil legal relations and their specificities. The author considers the notion of audit services as an object of civil legal relations, their properties and specificities. She analyzes the norms of civil legislation pertaining to Soviet and contemporary periods concerned with definition of services as an object of civil legal relations in general. Notion mechanism and legal nature of a service as an object of civil legal relations have been explored; a resultative object, i.e., an audit service, being paid special attention.

В современных условиях развития общественных отношений роль и значение услуг как объекта гражданских правоотношений и способа удовлетворения потребностей граждан и их объединений приобретает особое значение. Исходя из этого, с помощью использования услуг разного характера удовлетворяются как материальные, так и нематериальные потребности участников общественных отношений.

Среди многих услуг, используемых в гражданском обороте, аудиторские услуги, т.е. вид действий, направленных на удовлетворение потребности заказчика (аудируемого

лица), имеет как теоретическое, так и прикладное значение. В этой связи в рамках статьи будет сделана попытка рассмотрения как понятийного аппарата аудиторских услуг, так и их места в рамках перечня объектов гражданских правоотношений.

Если говорить о понятийном аппарате услуги, то следует отметить, что из всего перечня нормативно-правовых актов РТ только в статье 140 ГК РТ раскрывается данная правовая категория.

До принятия нового Гражданского кодекса Республики Таджикистан в советские времена услуги не имели такого высокого уровня правового регулирования. Гражданский кодекс Таджикской ССР 1964 г. не содержал норм, посвященных регулированию оказания услуг. Такой подход наблюдался также в Основах гражданского законодательства Союза ССР 1991 г. Анализ законодательства Республики Таджикистан советского периода показал, что самостоятельное регулирование получили только транспортные и страховые услуги, отношения в сфере банковского обслуживания, хранение, поручение, комиссия и т.д. С другой стороны, некоторые иные виды услуг, например в сфере общественного питания, связи, бытовых и жилищно-коммунальных услуг и др., регулировались другими подзаконными актами.

Отношение доктрины к рассматриваемому вопросу как в советский период, так и в современное время неоднозначно. По мнению Ю.Х. Калмыкова, к обязательствам по оказанию услуг следует отнести разные по своей правовой природе договоры, которые совершаются на льготных условиях. Автор к таким договорам относил: договоры бытового подряда и проката, розничной купли-продажи в кредит и т.д. [6, с. 33]. Можно предположить, что излагаемый подход в охвате услуг как к объекту гражданских правоотношений, широк. Следовательно, оно не дает возможности уяснить природу услуг как таковую.

Для определения понятийного аппарата услуг следует проанализировать нормативную базу отечественного законодательства. В ст. 140 ГК РТ услуги (наряду с работами) названы в перечне объектов гражданских прав, а в ст. 797 ГК РТ дана их краткая дефиниция с обозначением услуг как определенных действий или деятельности.

Наряду с Гражданским кодексом определение услуги закреплено и в Налоговом кодексе Республики Таджикистан. В указанном нормативном акте услугой признается любая деятельность за вознаграждение, не представляющая собой поставку товаров или выполнение работы (ст. 17 п. 43 НК РТ), и, следовательно, услуга не имеет материального выражения. Можно констатировать тот факт, что в легальных определениях услуг, приведенных в законодательстве, указывается на услуги как на определенную деятельность, и, что немаловажно, на отсутствие материального результата.

Отношение доктрины к определению понятийного аппарата услуги как объекта гражданского права также неоднозначно. Однако большинство цитируемых ученых склонно к тому, что к характерным свойствам услуги относятся, во-первых, полезность этой деятельности, которая направлена на удовлетворение потребностей субъектов отношений, во-вторых, не связанная с созданием созерцаемого объекта материального мира [14, с. 89; 10, с. 32; 2, с. 14]. В качестве услуги также признаются действия однократного характера. Для определения правовой природы услуги доктрина соотносит ее с другим объектом гражданского права, таким как работа. Д.И. Степанов в связи с этим выделяет даже некие «как бы услуги», которые, по его мнению, «опосредуют поддержание известного качественного состояния вещей, а также внешнего вида людей и животных, ремонт бытовой техники» [12, с. 39]. По мнению цитируемого ученого, услуга как объект

гражданских прав имеет следующие особенности: неустойчивость результата, легкость исчезновения вещи и возвращения ее к первоначальному состоянию. Указанные свойства действительно характерны для услуг как объекта гражданских прав, однако следует заметить, что некоторые услуги продолжают сохранять положительный эффект и после исполнения обязательств, примером таких услуг является медицинская помощь. Она будет иметь значение для пациента, если результат сохраняется максимально долго, иными словами, «врач действует на будущее». Но, с другой стороны, когда речь идет о результате ожидаемого от оказанной услуги, то в ряде случаев исполнитель, в зависимости от объективных и субъективных причин (например при оказании медицинских или образовательных услуг) не может гарантировать результат.

Таким образом, при определении понятийного аппарата услуги как объекта гражданских прав можно заключить, что последние имеют следующие свойства: это общественно полезная деятельность, которая направлена на удовлетворение потребностей субъектов отношений; она не связана с созданием созерцаемого объекта материального мира; при оказании услуги гарантирование результата невозможно.

2. Продолжая анализ действующего законодательства Республики Таджикистан, можно указать на некое тройственное восприятие услуги: как объекта гражданских прав, как обязательства и как объекта самого обязательства. Такой подход исходит из смысла статьи 140 ГК РТ, где услуга упоминается в перечне иных объектов гражданских прав. Параллельно с этим услуги как бы связываются с иными объектами гражданских прав и, следовательно, они принципиально могут быть объектом того или иного обязательства (оборотоспособны). Если же между конкретными участниками отношений возникает такое обязательство, услуга конкретизируется в его объекте (предмет договора), что позволяет применять соответствующего нормы о надлежащем исполнении. Сама услуга как деятельность также имеет объект приложения, который следует учитывать в квалификации соответствующего обязательства как оказанного с надлежащим качеством.

При определении природы услуги важным моментом является обстоятельство, что об услугах можно говорить, что они не могут существовать так же, как объекты материального мира [5, с.29].

Услуга выступает полезной деятельностью, имеющей для ее заказчиков определенную ценность. Следовательно, указанные заказчики готовы предоставить в качестве встречного действия деньги или иное благо, имеющее или могущее иметь рыночную стоимость, выраженную в деньгах. Соответственно, их следует считать самостоятельными объектами гражданских прав, смежными с имуществом [4, с. 47-48]. В юридической литературе услугу предлагается понимать в качестве имущества. Такая оценка связана с тем, что прямая зависимость между формой закрепления блага и формой человеческой потребности отсутствует. Отсюда можно сделать вывод, что «в материальной форме может быть закреплено благо, способное удовлетворить нематериальные потребности (материальные носители информации, предметы коллекций), а в нематериальной – благо, позволяющее достичь удовлетворения материальных потребностей (имущественное право)» [8, с.230].

Однако, естественно, по своей природе услуги отличаются от вещей и любого иного «классического имущества». Это связано, во-первых, с характером объекта ее приложения, учет которого позволяет гарантировать достижение максимально эффективного результата; во-вторых, с тем, что ценность имеет сама деятельность, т.е. содержание поведения

исполнителя; в-третьих, с профессиональными свойствами и навыками исполнителя. Исходя из вышесказанного, к особенностям услуги можно отнести то, что первостепенную роль при ее оказании приобретает нечто нематериальное, какая-то совокупность качеств, которыми обладает деятельность исполнителя [15, с.18]. Именно в деятельности исполнителя выражается ценность услуги. Заключая соответствующий договор, заказчик испытывает потребность в определенной совокупности действий (деятельности). Соответственно, в этом и выражается встречное представление исполнителя.

В ходе осуществления исполнителем своей деятельности и по ее окончании возникает определенный результат. Но, что важно, возникший результат услуги носит нематериальный характер и проявляется в полезном эффекте от данной услуги.

Полезный эффект от услуги заключается в том, что он возникает уже в ходе деятельности субъекта отношений по оказанию услуг, а именно услугодателя. Такой эффект также специфичен и напрямую зависит от самой деятельности. Таковы, например, туристические услуги. Полезный эффект этой услуги потребляется заказчиком в ходе самой деятельности исполнителя и завершается при прекращении его деятельности.

В других случаях полезный эффект продолжается и по окончании деятельности, но при этом эффект сохраняет свой нематериальный характер. В качестве примера можно привести медицинские услуги. В них полезный эффект в виде процесса лечения больного продолжает существовать в виде его выздоровления. Отсюда важнейшее свойство - совпадение в услуге деятельности и результата.

Ввиду того, что результат от оказания услуги носит нематериальный характер, следовательно, выделить его в объективном мире также невозможно. Примером такого вывода выступает положение п. 2 статьи 192 ГК Республики Таджикистан, в соответствии с которым сторона, которой была оказана услуга по недействительной сделке, обязана возместить другой стороне ее стоимость в деньгах. В этом заключается еще одно свойство услуги - ее необратимость. Суммируя отмеченное, следует указать на то, что услугу можно определить как деятельность, влекущую возникновение необратимого нематериального результата, проявляющегося в полезном эффекте.

По нашему мнению, справедливо мнение цитируемого ученого относительно того, что общей чертой услуги следует признать неустойчивость качества оказываемой услуги, трудность определения этого качества. Чаще всего определение происходит с помощью количественных показателей (сроки, соотношение себестоимости и конечной цены, количество обслуженных предметов). В литературе отмечается, что качество услуги можно определить методами экспертной и социологической оценки [7, с.50]. С другой стороны, определенную роль при определении качества услуги играет профессионализм исполнителя, соблюдение технологической дисциплины, завершенность действий, выполнение профессиональной этики, создание комфортной обстановки, учет запросов клиента-заказчика, что, конечно, во многом регулируется обычаями делового оборота, сформировавшимися в данной сфере общественных отношений [13, с.18].

3. Исследовав понятийный аппарат и правовую природу услуги как объекта гражданских правоотношений, постараемся обратить внимание на искомый объект, а именно аудиторскую услугу, что и является основной задачей в рамках данной статьи. Все указанные выше особенности услуги как объекта гражданских правоотношений также применимы к аудиторским услугам. С другой стороны, особо следует отметить, что неосязаемость аудиторских услуг, безусловно, вызывает определенные затруднения и создает

сложности как для тех, кто их оказывает (аудиторов), так и для тех, кто ими пользуется (заказчиков). В отличие от товара, достоинства которого можно наглядно продемонстрировать в данный момент времени, весьма сложно убедить потенциального клиента аудиторской организации в полезности и выгоде аудиторской услуги, которая будет предоставлена в будущем. Наравне с этим, сравнивать между собой качественные характеристики услуг, оказываемых различными аудиторскими организациями, по аналогии с сравнением товаров, покупаемых у разных продавцов, гораздо труднее. В этой связи представляется необходимым как бы усилить осязаемость услуг, то есть наполнить их определенным «материальным содержанием».

На наш взгляд, вполне справедлива и имеет логику практика создания законодателем административных и процедурных ступеней, таких как получение различных лицензий, свидетельств и сертификатов, иных документов, свидетельствующих об успешной и стабильной деятельности фирмы в течение продолжительного времени на рынке аудиторских услуг, о наличии в штате опытных высококвалифицированных специалистов и др.

С другой стороны, определенную роль в повышении осязаемости аудиторских услуг играют рекомендации и отзывы удовлетворенных клиентов, а также такие мероприятия, как проведение семинаров, рассылка коммерческих предложений с подробным разъяснением сути предлагаемых аудиторских и сопутствующих аудиту услуг, выступления и публикации ведущих сотрудников аудиторских организаций в средствах массовой информации. Особо хотелось бы указать на еще одну особенность аудиторских услуг: неотделимость услуги от источника. Действительно, аудиторская услуга не создается сама по себе и не может существовать отдельно от своего источника, то есть от аудитора или консультанта, оказавшего данную услугу.

В юридической литературе [7, с. 51] отмечается такой момент, как непостоянство качества оказываемых услуг. Справедливости ради хотелось бы отметить, что в практическом плане такая проблематика существует, что объясняется тем, что одна и та же услуга может быть оказана по-разному в зависимости от многих организационно-экономических и социальных факторов. Между тем особая специфика аудиторских услуг заключается именно в том, что эта деятельность регулируется стандартами аудита: международными и внутренними. Соблюдение как внутренних, так и международных стандартов обеспечивает возможность контроля качества работы аудиторов и поддержания определенного уровня надежности результатов аудита, благодаря чему изменчивость аудиторских услуг сводится к минимуму.

Как и во всех видах услуг, в аудиторских услугах несохраняемость является их особо важной чертой. В хозяйственной практике невозможно перевозить аудиторские услуги, хранить их какое-то время для последующей продажи, как это обычно совершается с товарами. Услуга, в частности аудиторская, создается и потребляется одновременно в одном и том же месте, на экономическом объекте, в одно и то же время, и по этой причине рынок услуг более локализован, то есть связан с определенным местом, нежели рынок товаров. Именно по этой причине юридические лица, занимающиеся аудиторской деятельностью, вынуждены дополнительно открывать филиалы и представительства в других городах и в дополнение к этому нанимать высококвалифицированных аудиторов и консультантов [1, с.30; 7, с.52]. Рассматривая особенности аудиторских услуг в рамках объектов гражданских правоотношений, следует обратить внимание на субъектный состав аудиторских услуг. Исполнителем аудиторской услуги может быть только профессиональный субъект, что обуславливает ее личный характер. Объектом гражданских правоотношений являются сами аудиторские услуги.

В конце хотелось бы отметить, что аудиторские услуги являются средством, с помощью которого одно лицо (заказчик) получает заверение со стороны другого (испол-

нителя) относительно качества, положения или состояния какого-либо предмета (объекта аудита), который последнее подвергло обследованию. Следовательно, необходимость в таких аудиторских услугах возникает вследствие того, что у первого лица (заказчика) имеются сомнения или неуверенность относительно качества, положения или состояния предмета и он не в состоянии лично устранить эти сомнения или неуверенность.

Список использованной литературы:

1. Арасланов Т.Н. Аудиторские услуги: взгляд с точки зрения экономической теории и маркетинга // *Аудитор*. -2003.- № 6.- С. 28-30
2. Галь И.Г. Обязательство по оказанию медицинской услуги: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук: 12.00.03/Игорь Геннадиевич Галь.- М., 2014.- 192 с.
3. *Гражданский кодекс Таджикской ССР*. – Душанбе: Ирфон, 1964 г. – 200 с.
4. Егоров Н.Д. К вопросу о понятии обязательства: сб. ст. к 55-летию Евгения Алексеевича Крашенинникова. -Ярославль: ЯрГУ, 2006. -С. 47 – 48.
5. Кабалкин А.Ю. Услуги в гражданском праве Российской Федерации: сборник научных трудов, посвященных памяти В.А. Рясенцева. -М.: Юристъ, 1995. -С. 29-41.
6. Калмыков Ю. Х. К понятию обязательства по оказанию услуг в гражданском праве / *Избранное: Труды. Статьи. Выступления.* / Сост.: Козырь О. М., Шиловост О. Ю.; Предисл.: Яковлев В. Ф. - М.: Статут, 1998. – 312 с.
7. Колесников В.Н. Договор возмездного оказания аудиторских услуг: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. 12.00.03/ Валентин Николаевич Колесников. – М., 2004. – 176 с.
8. Кулаков В.В. Сложные обязательства в гражданском праве: дис... докт. юрид. наук: 12.00.03/ Кулаков Владимир Викторович. -М., 2011. -256 с.
9. Малеина М.Н. Человек и медицина в современном праве. -М., 1995. -260с.
10. *Налоговый кодекс Республики Таджикистан*. – Душанбе: ШАРКИ ОЗОД, 2012. – 335 с.
11. *Основы гражданского законодательства СССР*. 1991. №26. Ст. 733
12. Степанов, Д. И. Услуги как объект гражданских прав / Степанов Д. И. -М.: Статут, 2005. – 348 с.
13. Степанов Д.И. Услуги как объект гражданских прав. // *Российская юстиция*.- 2002. - №2. -С. 16-18.
14. *Хозяйственное право. Курс лекций*. -Т. 2 / Андреева Л. В., Еришова И. В., Ефимова Л. Г., Иванова Т. М., и др.; Отв. ред. В. С. Мартемьянов. - М.: БЕК, 1994. - 387 с.
15. Щуковская О. М. Правовое регулирование деятельности по оказанию правовых услуг: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. 12.00.03/ Ольга Михайловна Щуковская. – СПб., 2001.- 231 с.

Reference Literature:

1. Araslanov T.N. Audit Services: Viewpoint under the Angle of Economy Theory and Marketing // *Auditor*. 2003, -№ 6 –pp. 28-30.
2. Gal I.G. Commitment on Rendering Medical Service // *Candidate dissertation in jurisprudence: 12.00.03 // Gal Igor Ghennadyevich*. – М. 2014. – 192 pp.
3. *Civil Code of the Tajik SSR*. - Dushanbe: Cognition, 1964. – 200 pp.

4. Yegorov N.D. *On the Issue of «Commitment» Notion* // *Collection of articles to the 55-th anniversary of Yevgheniy Alexeyevich Krashenninikov.* -Yaroslavl: Yar SU, 2006, – pp. 47-48.
5. Kabalkin A.Yu. *Services in the Civil Law of Russian Federation* // *Collection of scientific works dedicated to the memory of V.A. Ryasentsev.* – M.: Jurist, 1995. – pp. 29-41.
6. Kalmykov Yu.Kh. *On the Issue of the Notion «Commitment of Rendering Services» in Civil Law* // *Selected Collection Works. Articles. Speeches / Compilers: Kozyr O.M., Shilokhvost O.Yu.; introduction by Yakovlev V.F.* – M.: Statute, 1998, – p.312.
7. Kolesnikov V.N. *Agreement on Audit Services Payment. Candidate dissertation in jurisprudence.* 12.00.03 / Kolesnikov Valentin Nikolayevich. – M. 2004. – 176 pp.
8. Kulakov V.V. *Complicated Commitments in Civil Law. Doctoral dissertation in jurisprudence.* – M., 2011. – p. 256.
9. Maleina M.N. *Man and Medicine in Modern Law.* – M., 1995. – p. 260.
10. *Tax Code of Tajikistan Republic.* - Dushanbe, «Star of the Orient», 2012. – 335 pp.
11. *Foundation of the USSR Civil Legislation.* 1991, -№ 26; - p. 733.
12. Stepanov D.I. *Services as an Object of Civil Rights / Stepanov D.I.* – M.: Statute, 2005. – 348pp.
13. Stepanov D.I. *Services as an Object of Civil Rights. Russian Justice.* 2002. № 2; - pp.16-18.
14. *Economy Law. Course of Lectures. V. 2* // Andreyeva L.V., Yershova I.V., Yefimova L.G., Ivanova T.M. et alia. *Editor-in-charge: V.S. Martemyanov.* – M.: BEK, 1994. – 378 pp.
15. Tschukovska O.M. *Law Regulation of Activities Concerned with Rendering of Legal Services. // Candidate dissertation in jurisprudence.* 12.00.03 / Tschukovka Olga Mikhaylovna. – Sankt-Petersburg, 2001. – 231 pp.