

## **ОБЗОР ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ КАК БУДУЩЕГО ЧЛЕНА ВТО В ОТНОШЕНИИ СЕКТОРА АУДИТОРСКИХ И БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ**



### **Юридические последствия вступления России в ВТО**

Вступление России во Всемирную торговую организацию (ВТО) во второй половине 2012 г. — давно ожидаемое и обсуждаемое событие, которое, несомненно, изменит правила игры как для большинства представителей российского бизнеса, работающих на отечественном и глобальных рынках, так и для международных инвесторов, осуществляющих свою деятельность в России.

Однако, несмотря на то, что переговоры по присоединению России к ВТО длились более 15 лет, до недавнего времени была, к сожалению, доступна лишь самая общая и туманная информация об обязательствах России при вступлении в эту организацию, слабо изучены правовые последствия вступления в нее нашей страны.

Создание информационного ресурса [www.Russia-WTO.ru](http://www.Russia-WTO.ru) о юридических последствиях вступления России в ВТО обусловлено необходимостью устранить информационный вакуум по данному вопросу среди российского бизнес-сообщества и иностранных инвесторов, необходимостью экспертной оценки при разработке стратегий адаптации бизнеса к правилам ВТО.

#### **За дополнительной информацией, пожалуйста, обращайтесь:**

Коллегия адвокатов «Муранов, Черняков и партнеры»

Москва, 105005 Денисовский переулок, д. 23, стр. 6

Тел. +7 495 783 7450

[press@rospravo.ru](mailto:press@rospravo.ru) // [www.rospravo.ru](http://www.rospravo.ru)

Обзоры с полным юридическим анализом обязательств России как будущего члена ВТО по остальным секторам услуг Вы можете найти на [www.russia-wto.ru](http://www.russia-wto.ru).

# **ОБЗОР ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ КАК БУДУЩЕГО ЧЛЕНА ВТО В ОТНОШЕНИИ СЕКТОРА АУДИТОРСКИХ И БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ**

## **ОГЛАВЛЕНИЕ**

1. ОБЩИЕ ПОЯСНЕНИЯ И ОГОВОРКИ.....	2
2. ТЕКСТ СПЕЦИФИЧЕСКИХ (СЕКТОРАЛЬНЫХ) ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, КОТОРЫЕ РОССИЯ ГОТОВА ПРИНЯТЬ НА СЕБЯ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К СФЕРЕ (СЕКТОРУ) ОКАЗАНИЯ АУДИТОРСКИХ И БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ.....	8
3. ПОЯСНЕНИЯ К ТАКОМУ ТЕКСТУ СПЕЦИФИЧЕСКИХ (СЕКТОРАЛЬНЫХ) ОБЯЗАТЕЛЬСТВ.....	10
4. ПРЕДШЕСТВУЮЩИЕ РЕДАКЦИИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К АУДИТОРСКИМ И БУХГАЛТЕРСКИМ УСЛУГАМ.....	27
5. ГОРИЗОНТАЛЬНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА РОССИИ, ИМЕЮЩИЕ ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ СФЕРЫ АУДИТОРСКИХ И БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ.....	28
6. ИЗЪЯТИЯ ИЗ ПРИНЦИПА «НАИБОЛЕЕ БЛАГОПРИЯТСТВУЕМОЙ НАЦИИ», ИМЕЮЩИЕ ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ СФЕРЫ АУДИТОРСКИХ И БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ.....	30
7. НЕОБХОДИМОСТЬ ВНЕСЕНИЯ ИЗМЕНЕНИЙ В РОССИЙСКОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОКАЗАНИЯ АУДИТОРСКИХ И БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ ПОСЛЕ ВСТУПЛЕНИЯ РОССИИ В ВТО.....	31
8. НЕКОТОРЫЕ НЕСООТВЕТСТВИЯ МЕЖДУ АНГЛИЙСКИМ И РУССКИМ ТЕКСТОМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ.....	33
9. ОШИБКИ И НЕТОЧНОСТИ ЮРИДИЧЕСКОГО СВОЙСТВА В ТЕКСТЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ....	33
10. СРАВНЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К АУДИТОРСКИМ И БУХГАЛТЕРСКИМ УСЛУГАМ С ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМИ СТРАН БРИКС. ОБЩАЯ ОЦЕНКА ТАКИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ.....	34

## **1. ОБЩИЕ ПОЯСНЕНИЯ И ОГОВОРКИ**

**1.1.** Ниже кратко описываются, объясняются и анализируются итоги переговоров России в отношении аудиторских и бухгалтерских услуг, которые велись в процессе вступления нашей страны в ВТО.

Иными словами, в настоящем обзоре содержится информация о тех специфических (секторальных) и горизонтальных обязательствах, которые Россия готова принять на себя применительно к сфере оказания аудиторских и бухгалтерских услуг<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Процесс присоединения России к ВТО вступил в завершающую стадию. 11 ноября 2011 г. Министерство экономического развития РФ (МЭР РФ) сообщило, что 10 ноября 2011 г. в Женеве завершены переговоры по такому присоединению. Рабочая группа, состоящая из 62 членов ВТО (ЕС как один член), предварительно одобрила пакет документов в отношении этого присоединения. Именно о них говорится в Распоряжении Правительства РФ от 13 декабря 2011 г. № 2231-р «О подписании Протокола о присоединении Российской Федерации к Всемирной торговой организации»:

доклад Рабочей группы о присоединении Российской Федерации к ВТО (документ WT/ACC/RUS/70 от 17 ноября 2011 г.);

двусторонние договоренности по доступу на рынки товаров и услуг, включая договоренности в отношении права пользования системой тарифных преференций. В их состав входит перечень специфических обязательств по услугам и список изъятий из режима наибольшего благоприятствования по статье II Генерального соглашения по торговле услугами (Schedule of Specific Commitments on Services, List of Article II MFN Exemptions (документ

Под специфическими (секторальными) обязательствами по терминологии ВТО понимаются те обязательства, которые относятся в данном случае исключительно к аудиторским и бухгалтерским услугам.

Под горизонтальными обязательствами по терминологии ВТО понимаются относящиеся вообще к любым сферам услуг, в которые Россия готова открыть доступ для иностранных лиц из членов ВТО, включая аудиторские и бухгалтерские услуги.

**1.2.** При изучении обязательств, которые Россия готова принять на себя применительно к сфере оказания аудиторских и бухгалтерских услуг, необходимо запастись терпением: это весьма сложная и специфическая область, которую можно и нужно очень кропотливо исследовать как с юридической, так и с экономической точек зрения, и в которой очень много деталей. Каждая из таких деталей может заслуживать рассмотрения в отдельной статье.

При этом нижеприведенный анализ обязательств России в отношении аудиторских и бухгалтерских услуг касается, в первую очередь, юридической составляющей таких обязательств, значения и последствий принятия их на себя Россией именно с правовой точки зрения.

**1.3.** Для начала еще несколько слов об используемой терминологии и значении отдельных употребляемых далее понятий. Говоря самыми общим словами, под обязательствами, которые Россия принимает на себя как член ВТО в отношении того или иного вида услуг, понимаются ее обязательства по допуску иностранных юридических или физических лиц (само собой, из членов ВТО) к оказанию таких услуг либо внутри России, либо за границей, но получателям из России. Именно поэтому противники ВТО образно сравнивают эту организацию с консервным ножом, при помощи которого иностранные лица «вскрывают» национальные экономики.

**1.4.** Под иностранным физическим лицом по праву ВТО понимается:

физическое лицо, которое проживает на территории другого члена ВТО и которое согласно закону такого другого члена:

(I) является его гражданином; или

(II) имеет право постоянного проживания на его территории.

Под иностранным юридическим лицом по праву ВТО понимается юридическое лицо, которое:

(I) учреждено или иным образом организовано в соответствии с законодательством другого члена ВТО и вовлечено в существенные деловые операции на территории любого члена ВТО; или

(II) принадлежит или контролируется в случае его коммерческого присутствия в России (в виде представительства, филиала или через учрежденное им в России юридическое лицо):

1. физическим(-и) лицам(-и) такого члена ВТО; или

2. юридическим(-и) лицам(-и) такого члена ВТО.

При этом юридическое лицо является:

(I) «принадлежащим» лицам из члена ВТО, если более чем 50 % доли участия в нем реально обладают лица этого члена ВТО;

(II) «контролируемым» лицами из члена ВТО, если такие лица имеют полномочия назначать большинство его директоров или иным образом законно направлять его деятельность.

---

WT/ACC/RUS/70/Add.2)), а также Перечень уступок и обязательств по товарам (Перечень CLXV — Российская Федерация (Schedule CLXV — the Russian Federation (документ WT/ACC/RUS/70/Add.1))).

Затем данные документы, отражающие результаты двусторонних переговоров, проведенных Россией с 57 членами ВТО (по товарам) и 30 членами ВТО (по услугам), а также многосторонних переговоров по системным обязательствам, были одобрены Восьмой министерской конференцией ВТО 16 декабря 2011 г.

Предполагается, что Россия должна ратифицировать Протокол о присоединении к ВТО до конца июля 2012 г.

Соответственно, юридическое лицо, даже и учрежденное в России, все равно может оказаться, с точки зрения права ВТО, иностранным юридическим лицом.

**1.5.** Все лица, которые оказывают те или иные услуги, право ВТО именуется «поставщиками услуг», а лиц, которым они оказываются — «получателями услуг», тогда как само оказание услуг — «торговлей услугами» (в том числе оказание услуг, связанных с осуществлением публичных функций, например, услуг нотариусов). Более того, по терминологии права ВТО государственные органы также оказывают те или иные услуги обществу (хотя и не «торгуют» ими, если оказывают их не на коммерческой основе и не на условиях конкуренции. Если же они оказывают их иначе, то они по терминологии права ВТО именно «торгуют» ими).

Соответственно аудиторские и бухгалтерские услуги будут подпадать под обязательства России и правила ВТО, если они будут оказываться только **на коммерческой основе или же на условиях конкуренции** с одним или несколькими поставщиками услуг. **«Коммерческая основа»** не обязательно означает получение прибыли в данный момент: прибыль может быть получена и в будущем, важнее расчет на ее получение. Поэтому если оказание услуг в определенный период приносит убытки, то это не значит, что на эти услуги обязательства России и правила ВТО не распространяются.

Более того, даже если та или иная услуга оказывается бесплатно (в качестве благотворительности), но имеются лица, которые также оказывают аналогичную услугу, т.е. конкуренты (что означает их намерение получить ту или иную выгоду от таких услуг, при этом не обязательно денежную), то и в данном случае на оказание такой услуги обязательства России и правила ВТО будут распространяться.

**1.6.** Приведенные ниже тексты должны будут иметь статус международных договоров и подлежат ратификации в России отдельным федеральным законом в составе всего комплекта документов по присоединению России в ВТО.

Ратификация должна состояться не позднее июля 2012 г.

После ратификации эти тексты станут частью международных соглашений России, которые, как известно, имеют большую силу, нежели любые внутренние российские законы. В случае противоречия между этими текстами и внутренними российскими законами в силу ч. 4 ст. 15 Конституции РФ применяться должны будут первые.

Вопрос о соотношении таких текстов с другими международными договорами РФ является весьма сложным, но, по общему правилу, преимуществом должны обладать обязательства России как члена ВТО (если иное не сказано в самих таких обязательствах).

**1.7.** Крайне важно понимать, что любые ограничения для иностранных лиц, право ввести которые Россия для себя оговорила в приведенных ниже обязательствах, будут иметь силу, только если на момент приобретения Россией статуса члена ВТО они уже установлены в российском праве либо если они будут специально введены в него позднее.

Если специально они введены не будут, то тогда по правилам ВТО должны будут действовать два принципа:

1) **принцип «национального режима»**, т.е. для иностранных лиц будут действовать те же правила (часто-правовые, налоговые, процессуальные и т.д.), что и для российских лиц (если иное не будет следовать из российского федерального закона, который не противоречит правилам ВТО и обязательствам России как ее члена);

2) **принцип «наиболее благоприятствуемой нации»**, означающий, что если Россия предоставит какой-то благоприятный правовой режим для иностранных лиц из одного члена ВТО (но не для российских лиц), то он должен **автоматически** действовать и для иностранных лиц из любого другого члена ВТО.

**1.8.** Не менее важно и то, что у России есть право в любой момент после вступления в ВТО снять в одностороннем порядке любые ограничения для иностранных

лиц, которые указаны в ее обязательствах применительно к сфере оказания аудиторских и бухгалтерских услуг. Право ВТО поощряет государства к такой либерализации.

**1.9.** Кроме того, согласно правилам ВТО ее члены обязаны регулярно проводить консультации и договариваться о дальнейшей либерализации международной торговли услугами, т.е. постепенно снимать все те ограничения, которые они изначально установили для иностранных лиц в перечнях своих обязательств.

Ввиду этого приведенные ниже тексты обязательств, которые Россия готова принять на себя применительно к сфере оказания аудиторских и бухгалтерских услуг — только начало длительного процесса открытия этой сферы для иностранных лиц.

**1.10.** Само собой разумеется, что все сказанное ниже не имеет исчерпывающего характера: это не более чем общий и предварительный обзор. Более того, он составлен юристами, которые, по сравнению с профессиональными поставщиками аудиторских и бухгалтерских услуг, могут не обладать достаточной информацией об особенностях рыночной ситуации в России в сфере таких услуг, о желательности / нежелательности присутствия иностранных лиц в ней.

По этим причинам в последующем может потребоваться дополнительный анализ обязательств России в отношении данной сферы.

**1.11.** Полный перевод всех обязательств России как будущего члена ВТО на русский язык имеется в Министерстве экономического развития РФ. Скорее всего, именно он был размещен в конце 2011 г. на русском языке на [www.wto.ru/documents.asp?f=docs&t=14](http://www.wto.ru/documents.asp?f=docs&t=14). Далее используется именно он (с определенными коррективами, внесенными авторами настоящего обзора).

После ратификации соответствующий русский текст станет официальным внутри России, но не внутри ВТО, где официальными языками являются только английский, французский и испанский.

Ввиду этого нельзя забывать о необходимости использовать в первую очередь текст обязательств России на английском языке, который единственный является аутентичным (на это указывается и в Распоряжении Правительства РФ от 13 декабря 2011 г. № 2231-р «О подписании Протокола о присоединении Российской Федерации к Всемирной торговой организации». См. этот текст также на: [www.economy.gov.ru/minec/activity/sections/foreigneconomicactivity/wto/doc20111216\\_036](http://www.economy.gov.ru/minec/activity/sections/foreigneconomicactivity/wto/doc20111216_036)).

Следует отдельно отметить, что корректность перевода документов ВТО и обязательств России на русский язык — отдельная большая проблема, которая в будущем может породить немало юридических сложностей, в том числе из-за несовпадения терминологии права ВТО и российского права.

**1.12.** До тех пор, пока Россия не стала членом ВТО, приведенные ниже тексты формально являются только проектами, однако вероятность того, что в них будут внесены изменения, крайне невелика: внесение таких изменений предполагало бы проведение дополнительных переговоров с соответствующими членами ВТО на протяжении достаточно длительного времени, причем именно по инициативе России. Это было бы воспринято ВТО и ее членами очень негативно и могло бы быть использовано как предлог для пересмотра итогов переговоров в отношении иных сфер услуг или каких-либо товаров. Российские власти опасаются таких осложнений.

**1.13.** К сожалению, Министерство экономического развития РФ (далее — МЭР РФ) не снабдило пояснениями сведения об обязательствах России в отношении аудиторских и бухгалтерских услуг (по крайней мере, обнаружить их нам не удалось). Отдельные аспекты последствий вступления России в ВТО для данного сектора нашли свое отражение в Докладе Рабочей группы по присоединению Российской Федерации к Всемирной торговой организации от 16 ноября 2011 г. WT/ACC/ RUS/70 WT/MIN(11)/2<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Перевод на русский язык размещен по адресу: <http://www.wto.ru/documents.asp?f=docs&t=14>.



**1.14.** Насколько ожидаемой или неожиданной для лиц, оказывающих аудиторские и бухгалтерские услуги, окажется информация о тех специфических и горизонтальных обязательствах, которые Россия готова принять на себя применительно к сфере оказания аудиторских и бухгалтерских услуг, зависит, в том числе, от предшествующей информационной политики МЭР РФ в отношении такой сферы и интенсивности общения этого органа власти с представителями данной сферы.

Общим информационным шаблоном, который, как правило, использовался МЭР РФ, являлся, по нашим наблюдениям, следующий (конечно же, определенные исключения из него место иметь могли):

1) пропаганда через конференции и семинары общих сведений о ВТО, которые и так легко найти через Интернет (в том числе пропаганда за счет грантов ЕС и США, получателями которых являлось ООО, организованное сотрудниками Департамента торговых переговоров МЭР РФ (<http://ru.wto-legalservices.ru/grants.html>));

2) «Все хорошо, прекрасная маркиза», беспокоиться Вам не о чем;

3) намеренный отказ от тщательных консультаций с представителями различных сфер оказания услуг: «Мы за Вас уже обо всем подумали»;

4) якобы «от вступления России в ВТО ни вреда, ни пользы» (это неверно ни с макроэкономической точки зрения, ни уж тем более применительно к отдельным сферам услуг);

5) грубости в ответ на вопросы особо любопытных субъектов («Ответить по-хамски» — именно так предписал отреагировать один из сотрудников Департамента торговых переговоров МЭР РФ в своей резолюции на документе — одном из запросов в МЭР РФ по поводу хода переговоров и сути обязательств, принимаемых на себя Россией (<http://ru.wto-legalservices.ru/vacuum.html>);

6) двусмысленности и избегание уточнений.

**1.15.** Насколько благоприятной или неблагоприятной для российских лиц, оказывающих бухгалтерские и аудиторские услуги, окажется информация о тех специфических и горизонтальных обязательствах, которые Россия готова принять на себя применительно к сфере оказания таких услуг, зависит от особенностей рыночной ситуации, складывающейся в сфере таких услуг, особенностей их оказания иностранными лицами в России и за рубежом, конкуренции между ними и российскими лицами, желательности / нежелательности присутствия иностранных лиц в сфере аудиторских и бухгалтерских услуг.

**1.16.** Нельзя не упомянуть и о том, что после получения Россией статуса члена ВТО для нее начнут действовать десятки документов ВТО (как международные соглашения, образующие основу права ВТО, так и локальные документы органов ВТО), ввиду чего оценивать приведенные ниже сведения будет необходимо также и в свете многих из таких документов.

Важнейший из них — Генеральное соглашение о торговле услугами (General Agreement on Trade in Services), GATS (ГАТС).

**1.17.** Важно понимать, что далее речь пойдет только о тех правилах, которые будут действовать после вступления России в ВТО именно в отношении оказания иностранными лицами из членом ВТО аудиторских и бухгалтерских услуг в России / применительно к получателям в России / из России. Нельзя забывать, что в процессе оказания этих услуг одновременно в Россию / из России могут ввозиться / вывозиться различные товары. Очевидно, что применительно к такому ввозу / вывозу будут действовать уже иные правила и обязательства России как члена ВТО: режим международной торговли услугами в праве ВТО отличается от режима международной торговли товарами (в частности, для торговли услугами не имеют значения вопросы таможенных тарифов и

преференций, досмотра грузов перед отправкой, происхождения товаров, процедур лицензирования импорта и экспорта, применения санитарных и фитосанитарных мер).

А право ВТО регламентирует еще и вопросы технических барьеров в международной торговле, вопросы инвестиций и интеллектуальной собственности, связанных с такой торговлей и т.д.

**1.18.** После вступления России в ВТО все без исключения российские государственные и муниципальные органы власти будут обязаны публиковать все без исключения документы (и их проекты), которые любым образом могут затронуть оказание лицами из членов ВТО аудиторских и бухгалтерских услуг. Речь идет как о внутрироссийских документах, так и о международных договорах, причем любого характера, как частноправового, так и публично-правового.

**1.19.** Нельзя не отметить и то, что согласно праву ВТО обязательства России в отношении аудиторских и бухгалтерских услуг не будут автоматически действовать в сфере государственных закупок. Из этого правила есть исключение: если государственные закупки производятся с целью коммерческой перепродажи или с целью использованиякупаемых услуг в последующих коммерческих целях, то тогда на такие закупки обязательства России будут распространяться.

В рамках ВТО действует также Соглашение о правительственных закупках (Agreement on Government Procurement), нацеленное на либерализацию допуска иностранных лиц в сферу таких закупок. Россия взяла на себя обязательство начать переговоры по присоединению к нему после того, как она станет членом ВТО.

**1.20.** Само собой разумеется, что после получения Россией статуса члена ВТО российские субъекты получат право входить на иностранные рынки аудиторских и бухгалтерских услуг, причем с учетом тех обязательств, которые взяли на себя соответствующие члены ВТО. И такие обязательства могут быть для российских субъектов более благоприятными, нежели тот режим, который распространялся на российских лиц до вступления России в ВТО. Каково содержание этих обязательств и действительно ли они будут благоприятны для российских лиц — отдельный сложный вопрос юридического и экономического характера. Ознакомиться с обязательствами иных членов ВТО можно на сайте ВТО: <http://tsdb.wto.org/default.aspx>.

## 2. ТЕКСТ СПЕЦИФИЧЕСКИХ (СЕКТОРАЛЬНЫХ) ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, КОТОРЫЕ РОССИЯ ГОТОВА ПРИНЯТЬ НА СЕБЯ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К СФЕРЕ (СЕКТОРУ) ОКАЗАНИЯ АУДИТОРСКИХ И БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ

Способы поставки: 1) Трансграничная поставка, 2) Потребление за рубежом, 3) Коммерческое присутствие,  
4) Присутствие физических лиц

Секторы или подсекторы	Ограничения доступа на рынок	Ограничения национального режима	Дополнительные обязательства
<p><b>1. Деловые услуги</b>                      А. Профессиональные услуги</p> <p>(б) Аудиторские и бухгалтерские услуги (СРС 862*) в отношении аудиторских услуг (СРС 86211 и СРС 86212*, кроме бухгалтерских услуг<sup>7</sup>)</p>	<p>(1), (2) Нет, за исключением следующего:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- обязательства не принимаются в отношении обязательного аудита;</li> <li>- аудиторские заключения должны быть подписаны аттестованным по законодательству Российской Федерации аудитором, работающим по контракту с юридическим лицом Российской Федерации, имеющим лицензию на осуществление аудиторской деятельности.</li> </ul> <p>(3) Нет, за исключением следующего:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- коммерческое присутствие допускается только в форме юридического лица Российской Федерации, являющегося коммерческой организацией организационно-правовой формы иной, чем открытое акционерное общество;</li> <li>- не менее пяти аудиторов, имеющих квалификационный аттестат, должны состоять в штате аудиторской организации;</li> <li>- лица, осуществляющие аудиторскую деятельность, не могут заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, не связанной с аудиторской деятельностью<sup>8</sup>.</li> </ul> <p>(4) Обязательства не принимаются, кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства», а также при следующих условиях:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- не менее 75 % штата аудиторской организации, возглавляемой иностранным лицом, должны составлять граждане Российской Федерации;</li> <li>- аудиторами могут быть только те сотрудники юридического лица, которые имеют квалификационный аттестат аудитора;</li> <li>- к процедуре аттестации допускаются только лица, имеющие стаж работы не менее 3-х лет из последних 5-ти лет по экономической или юридической специальности;</li> <li>- лица, осуществляющие аудиторскую деятельность, не могут заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, не связанной с</li> </ul>	<p>(1), (2) Нет, за исключением указанного в графе «Ограничения доступа на рынок».</p> <p>(3) Нет, за исключением указанного в графе «Ограничения доступа на рынок».</p> <p>(4) Обязательства не принимаются, кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства», и при следующих условиях:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- не менее 50 % штата аудиторской организации должны составлять лица, постоянно проживающие в Российской Федерации.</li> </ul>	



	аудиторской деятельностью.		
Бухгалтерские услуги <sup>9</sup>	<p>(1), (2) Нет, за исключением следующего:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- бухгалтерский отчет должен быть подписан аттестованным по законодательству Российской Федерации бухгалтером, работающим по контракту с юридическим лицом Российской Федерации.</li> </ul> <p>(3) Нет, за исключением следующего:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- коммерческое присутствие допускается только в форме юридического лица Российской Федерации.</li> </ul> <p>(4) Обязательства не принимаются, кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства».</p>	<p>(1), (2) Нет, за исключением следующего:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- бухгалтерский отчет должен быть подписан аттестованным по законодательству Российской Федерации бухгалтером, работающим по контракту с юридическим лицом Российской Федерации.</li> </ul> <p>(3) Нет, за исключением указанного в графе «Ограничения доступа на рынок».</p> <p>(4) Обязательства не принимаются, кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства», а также при следующих условиях:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- занимать должность руководителя организации, оказывающей услуги в области бухгалтерского учета, могут только лица, временно или постоянно проживающие на территории Российской Федерации<sup>10</sup>.</li> </ul>	

<sup>9</sup> Бухгалтерские услуги означают деятельность в области бухгалтерского учета, а именно:

- организацию бухгалтерского учета и предоставление бухгалтерской отчетности конечному пользователю (например, руководителям, учредителям, участникам, собственникам, кредиторам, налоговым и финансовым органам);
- осуществление деятельности в конкретных сфере/сферах бухгалтерского учета, таких как учет основных средств, товарно-материальных ценностей, производственных затрат и реализованной продукции (например, товаров, работ, услуг);
- консультирование по вопросам организации и ведения бухгалтерского учета с целью более полного и точного отражения объектов бухгалтерского учета (например, активов, обязательств, капитала) и их движения в процессе хозяйственной деятельности, основываясь на требованиях действующего законодательства в области бухгалтерского учета.

<sup>8</sup> Виды деятельности, связанной с аудиторской:

- организация, восстановление и ведение системы бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, консультирование по вопросам бухгалтерского учета;
- налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах в связи с налоговыми и таможенными спорами;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также оценка предпринимательских рисков;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение маркетинговых исследований;

- осуществление научных исследований и разработок в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
- оказание иных услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

<sup>9</sup> Бухгалтерские услуги означают деятельность в области бухгалтерского дела, а именно:

- организация бухгалтерского учета и предоставление бухгалтерской отчетности конечному пользователю (например, генеральным директорам, учредителям, участникам, собственникам, кредиторам, налоговым и финансовым органам);
- осуществление деятельности в конкретных сферах бухгалтерского учета, таких как учет основных средств, товарно-материальных ценностей, производственных затрат и реализованной продукции (например, товаров, работ, услуг);
- консультирование по вопросам организации и ведения бухгалтерского учета для более полного и достоверного отражения объектов бухгалтерского учета (например, активов, пассивов, капитала) и их движения в процессе осуществления хозяйственной деятельности с учетом действующих требований законодательства в области бухгалтерского учета.

<sup>10</sup> Иностранцы физические лица, въезжающие на территорию Российской Федерации для осуществления деятельности руководителя организации, оказывающей услуги в области бухгалтерского учета, могут получить статус временного проживания до въезда на территорию Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Данная таблица порождает массу вопросов.

Похожие таблицы (несколько десятков) составлены в отношении и иных видов услуг.

### **3. ПОЯСНЕНИЯ К ТАКОМУ ТЕКСТУ СПЕЦИФИЧЕСКИХ (СЕКТОРАЛЬНЫХ) ОБЯЗАТЕЛЬСТВ**

#### **3.1. Слова над таблицей**

«Способы поставки: 1) Трансграничная поставка, 2) Потребление за рубежом, 3) Коммерческое присутствие, 4) Присутствие физических лиц».

**3.1.1.** Строчки над таблицей указывают на различные способы поставки (оказания) аудиторских и бухгалтерских услуг.

Пункт 2 ст. I «Сфера применения и определения» ГАТС предусматривает: *«Для целей настоящего Соглашения торговля услугами понимается как поставка услуг:*

- (a) с территории одного Члена на территорию любого другого Члена;*
- (b) на территории одного Члена потребителю услуг любого другого Члена;*
- (c) поставщиком услуг одного Члена путем коммерческого присутствия на территории любого другого Члена;*
- (d) поставщиком услуг одного Члена путем присутствия физических лиц Члена на территории любого другого Члена».*

Как видно, ГАТС охватывает все способы международного оказания услуг, все те варианты, которые могут иметь место в ходе оказания услуг лицами из одного члена ВТО лицам из другого члена ВТО.

Далее более подробно разъясняется (в том числе на примерах из различных секторов услуг), что именно понимается под указанными четырьмя способами поставки, отмечаются особенности отдельных способов поставки с точки зрения ГАТС.

*«Первая категория услуг охватывает трансграничные акции поставки услуг почтой или электронной связью [включая телефон, электронную почту, Skype,*

телевизионную связь (телемедицина) и т.д.], то есть информации для потенциального иностранного потребителя... По терминологии права [Европейского] Сообщества имеет место свободная активная поставка услуги.

Вторая категория охватывает предложение услуг иностранным потребителям, которые сами перемещаются, чтобы воспользоваться услугой [например, туристы]. По праву [Европейского] Сообщества, это — свободная пассивная поставка услуг.

Третья категория охватывает предложение услуг потребителю путем постоянного присутствия и получения статуса юридического лица или определенной самостоятельности, если этого достаточно. Услуга предлагается посредством коммерческого присутствия. В данном случае поставщик услуг может создать предприятие по праву страны пребывания...; он может просто открыть отделение своего предприятия или даже ограничиться заключением соответствующего договора с торговым агентом, посредниками или представителями в стране поставки услуги.

Последняя категория охватывает случаи поставки услуг путем личного перемещения поставщика услуг за пределы страны гражданства. Такое перемещение может быть временным (бухгалтеры, юристы) либо постоянным (штатные представители). В этом случае услуга предоставляется при личном присутствии физического лица—иностранца»<sup>3</sup>.

**3.1.2.** В отношении второго способа оказания услуг важно отметить следующее: «при этом понимается (хотя прямого указания в тексте ГАТС на это не содержится), что перемещение непосредственно самого потребителя услуги не всегда обязательно: достаточно перемещения собственности потребителя ...; в этом случае услуга потребляется в месте нахождения собственности, а не в месте нахождения потребителя»<sup>4</sup>.

Применительно к рассматриваемым услугам это может иметь значение в связи, например, с услугами по оценке за рубежом перемещаемого туда имущества: такая оценка является, как следует из приведенных выше обязательств России, видом деятельности, связанной с аудиторской деятельностью.

**3.1.3.** Применительно к третьему способу оказания услуг очень важно указать также на то, что ст. XXVIII «Определения» ГАТС, приводя дефиницию понятия «коммерческое присутствие», не содержит закрытого перечня форм, которые можно считать такими присутствиями: «(d) „коммерческое присутствие“ означает любую форму делового или профессионального учреждения, включая посредством

(I) учреждения, приобретения или использования юридического лица, или

(II) создания или использования филиала или представительства на территории члена с целью поставки услуги».

Соответственно, с точки зрения ГАТС, регистрация физического лица в России в качестве индивидуального предпринимателя или приобретение им того статуса, который необходим для ведения профессиональной деятельности, также будет необходимо считать созданием этим лицом коммерческого присутствия в России.

Однако применительно к сектору рассматриваемых услуг этот момент может и не иметь никакого значения, поскольку Россия сохранила за собой права ввести в будущем следующее требование: «коммерческое присутствие разрешается только в форме юридического лица Российской Федерации» (см. пояснения далее в п. 3.3.5 и п. 3.5.4 настоящего обзора).

<sup>3</sup> Карро Д., Жюйар П. Международное экономическое право: Учебник / Пер. с франц. В.П. Серебренникова, В.М. Шумилова. — М.: Междунар. отношения, 2001. С. 270—271.

<sup>4</sup> Данилова Е.В. Особенности многостороннего регулирования услуг в рамках ВТО // Россия и система ВТО. Правовые аспекты. Материалы конференции. Москва, ИГП РАН, 9 февраля 2000 года / Институт государства и права РАН, Центр правовых проблем международных экономических отношений, Центр торговой политики и права. С. 49.

**3.1.4.** Заслуживает серьезного внимания возможность создания коммерческого присутствия посредством заключения соответствующего договора, как указывалось выше, с торговым агентом, посредником или представителем в стране оказания услуги, который будет действовать от имени поставщика услуги (если такая возможность прямо не исключена в обязательствах члена ВТО).

Признается такая возможность и российскими специалистами: *«Коммерческое присутствие юридического лица на территории иностранного государства... может быть непосредственным — через обособленные подразделения данного юридического лица, образованные на территории соответствующего государства, или опосредованным — через дочерние общества и физических и юридических лиц, действующих в качестве коммерческих агентов.*

<...>

*Коммерческим агентом признается... лицо, которое от собственного имени или от имени представляемого в интересах представляемого осуществляет деятельность по заключению гражданско-правовых договоров на выполнение работ (оказание услуг). Примером коммерческого агентирования может служить деятельность страховых агентов»<sup>5</sup>.*

Здесь можно провести аналогию с той концепцией «постоянного представительства», которая используется в международных договорах об избежании двойного налогообложения: если лицо в одном государстве не является агентом с независимым статусом и осуществляет деятельность от имени лица другого государства, и имеет, и обычно использует полномочия заключать контракты от имени второго лица, то считается, как правило, что это второе лицо, с налоговой точки зрения, имеет постоянное представительство в первом государстве с возможностью обложения его налогами в этом первом государстве.

Однако применительно к сектору рассматриваемых услуг это также может не иметь значения, поскольку Россия сохранила за собой права ввести в будущем следующее требование: *«коммерческое присутствие разрешается только в форме юридического лица Российской Федерации»* (см. пояснения далее в п. 3.3.5 и п. 3.5.4 настоящего обзора).

**3.1.5.** Существует точка зрения, согласно которой при третьем способе оказания услуг (посредством коммерческого присутствия) следует говорить не о международном оказании услуг, а об оказании услуг во внутреннем национальном обороте<sup>6</sup>.

Об этом можно спорить сколько угодно, но важно другое: ГАТС объявляет такой способ оказания услуг подпадающим под ее действие, т.е. фактически признает его одним из видов международной торговли услугами. Учитывая задачу и предназначение ВТО и ГАТС, а также значение в современном обороте третьего способа оказания услуг, такой подход не удивителен.

**3.1.6.** Следует также обратить внимание на возможность пересечения способов оказания услуг, например, третьего способа оказания услуг с четвертым: оказание услуг при помощи коммерческого присутствия в каком-либо государстве может потребовать одновременного присутствия на его территории физических лиц-иностранцев, а постоянное присутствие таких лиц на территории члена ВТО может приводить к тому, что субъект, от имени которого эти лица оказывают услуги, будет считаться имеющим в таком члене ВТО коммерческое присутствие.

Данный момент может иметь определенное значение для сферы аудиторских и бухгалтерских услуг.

---

<sup>5</sup> Постатейный комментарий к Федеральному закону «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности». Под ред. А.Н. Козырина. — Подготовлен в 2005 г. для электронной справочной правовой системы «КонсультантПлюс» (содержится в ней же).

<sup>6</sup> Philip Raworth Trade in Services. Global Regulation and the Impact on Key Service Sectors. — New York: Oceana Publications, Inc., Dobbs Ferry, 2005. P. 5.

**3.1.7.** Соответственно, во 2 и в 3 столбцах приведенной выше таблицы цифры «(1)», «(2)», «(3)» и «(4)» означают соответствующий способ поставки аудиторских и бухгалтерских услуг.

**3.1.8.** Любопытно, кстати, взглянуть на следующие цифры, иллюстрирующие распределение мировой торговли услугами в абсолютных и относительных величинах (к сожалению, по состоянию только на 1997 г.)<sup>7</sup>:

Способ оказания	Млрд. долларов США	Доля в процентах
Способ 1	890	41 %
Способ 2	430	19,8 %
Способ 3	820	37,8 %
Способ 4	30	1,4 %
<b>Всего</b>	<b>2 170</b>	<b>100 %</b>

**3.1.9.** Как видно, в международной торговле услугами преобладают второй и третий способы поставки — трансграничная поставка и коммерческое присутствие.

**3.1.10.** Ниже также приводятся некоторые данные за 2008—2010 гг. о международной торговле России аудиторскими и бухгалтерскими услугами со странами СНГ и с 10 государствами — крупнейшими партнерами России по такой торговле с точки зрения ее оборота<sup>8</sup>.

«Экспорт» услуг означает, что поставщики таких услуг находятся в России, а их потребители — за рубежом. «Импорт» услуг означает, что поставщики таких услуг находятся за рубежом, а их потребители — в России. Очень любопытно, что в число крупнейших партнеров России по торговле аудиторскими и бухгалтерскими услугами входят такие страны, как Кипр, Панама и Британские Виргинские острова. Не исключено, что на самом деле за такими услугами скрываются иные финансовые операции.

---

<sup>7</sup> *Karsenty Guy* Assessing Trade in Services by Mode of Supply / GATS 2000: New Directions in Services Trade Liberalization. — Washington D.C.: Brookings Institution Press, 2000. Приводится по: *Leo A. Grünfeld, Andreas Moxnes* The Intangible Globalization. Explaining the Patterns of International Trade in Services. — Norwegian Institute of International Affairs, Paper № 657. 2003. P. 5.

<sup>8</sup> Внешняя торговля Российской Федерации услугами. External Trade in Services of the Russian Federation. 2010. Статистический сборник. Statistical Publication / Центральный Банк Российской Федерации (Банк России). — Москва, 2011. С. 166—167.



**Прочие деловые услуги**

- **Деловые, профессиональные и технические услуги**
  - **услуги по аудиту, бухгалтерскому учету, оптимизации налогообложения**

тыс. долларов США

	оборот-turnover			экспорт-exports			импорт-imports			сальдо-balance		
	2008	2009	2010	2008	2009	2010	2008	2009	2010	2008	2009	2010
<b>Всего</b> в том числе:	<b>910 181</b>	<b>635 326</b>	<b>569 956</b>	<b>377 128</b>	<b>327 311</b>	<b>335 3791</b>	<b>533 053</b>	<b>308 015</b>	<b>234 577</b>	<b>-155 925</b>	<b>19 296</b>	<b>100 802</b>
<b>Страны СНГ:</b>	<b>29 836</b>	<b>24 558</b>	<b>37 498</b>	<b>19 562</b>	<b>15 262</b>	<b>19 614</b>	<b>10 274</b>	<b>9 296</b>	<b>17 884</b>	<b>9 287</b>	<b>5 967</b>	<b>1 731</b>
КАЗАХСТАН	19 421	14 140	21 903	14 874	11 109	16 055	4 547	3 031	5 848	10 326	8 079	10 208
<b>Страны дальнего зарубежья:</b>	<b>880 345</b>	<b>610 768</b>	<b>532 458</b>	<b>357 566</b>	<b>312 049</b>	<b>315 765</b>	<b>522 779</b>	<b>298 719</b>	<b>216 694</b>	<b>-165 212</b>	<b>13 329</b>	<b>99 071</b>
НИДЕРЛАНДЫ	112 341	87 042	96 803	20 339	21 524	18 172	92 002	65 519	78 630	-71 663	-43 995	-60 458
КИПР	88 725	64 426	67 216	52 616	43 408	50 014	36109	21 018	17 202	16 506	22 390	32 811
СОЕДИНЕННОЕ КОРОЛЕВСТВО	59 092	51 317	55 468	27 266	25 031	19 082	31 826	26 286	36 385	-4 560	-1 256	-17 303
ПАНАМА	65 656	25 745	29 630	3 216	2 360	29 504	62 440	23 385	126	-59 224	-21 025	29 378
США	38 955	41 025	33 697	22 803	22 531	21 165	16 152	18 494	12 532	6 651	4 037	8 632
ГЕРМАНИЯ	39 983	29 163	30 141	24 431	18 642	17 506	15 552	10 521	12 634	8 878	8 121	4 872
ШВЕЙЦАРИЯ	25 244	22 349	27 460	23 105	18 868	25 257	2139	3 481	2 203	20 967	15 388	23 053
ЧЕШСКАЯ РЕСПУБЛИКА	18 092	21 230	18 616	875	783	999	17 217	20 447	17 617	-16 341	-19 663	-16 618
ВИРГИНСКИЕ ОСТРОВА, БРИТАНСКИЕ	20 138	14 803	22 540	17 822	13 320	20 623	2316	1 484	1 917	15 506	11 836	18 705
ФИНЛЯНДИЯ	22 474	8 347	8 599	21 498	7 053	7 018	976	1 294	1 580	20 522	5 758	5 438

### 3.2. Первый столбец «Сектор или подсектор» в отношении аудиторских и бухгалтерских услуг

Секторы или подсекторы
<b>1. Деловые услуги</b> А. Профессиональные услуги  (b) Аудиторские и бухгалтерские услуги (СРС 862*) в отношении аудиторских услуг (СРС 86211 и СРС 86212*, кроме бухгалтерских услуг)
Бухгалтерские услуги

**3.2.1.** В первом столбце содержится указание на два вида услуг, а именно **отдельно на аудиторские услуги и отдельно на бухгалтерские услуги**, к оказанию которых Россия обязалась допускать лиц из членов ВТО.

Как известно, дать такое универсальное определение понятия «услуги» для целей определения пределов применимости правил ВТО, которое было бы не образным<sup>9</sup> или экономическим<sup>10</sup>, а юридически корректным и которое устроило бы всех членов ВТО и

<sup>9</sup> Можно, например, сослаться на «опубликованное в журнале „Economist“ и широко цитируемое в экономической литературе определение: „Услуга — это все, чем торгуют, но что не может упасть вам на ногу“» (Данилова Е.В. ВТО: регулирование торговли услугами. — М.: ИКЦ «Академкнига», 2003. С. 9).

<sup>10</sup> А. Смит говорил о работе, которая «состоит в услугах, следы которых исчезают в самый момент выполнения их; она не овеществляется или не реализуется в каком-либо могущем быть проданном товаре, который мог бы возместить стоимость ее заработной платы и содержания» (Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Том II. — М.—Л.: Государственное социально-экономическое издательство. 1935. С. 221); «Услуга

всех лиц, оказывающих различные виды услуг, на современном этапе развития права и международной торговли вряд ли возможно: этим понятием охватываются слишком разнообразные и разноплановые виды деятельности, и, исходя из специфики многих из них, можно предлагать различные трактовки данного понятия. Впрочем, универсальное определение понятия «услуги» совсем не является необходимым для решения практических задач регулирования и учета международной торговли услугами. **Для решения таких задач гораздо важнее перечень конкретных услуг и их описание: без последнего возникали бы постоянные споры по поводу определения того, к каким видам услуг следует относить ту или иную деятельность.**

**3.2.2.** Именно поэтому сегодня в ВТО используется перечень различных конкретных видов услуг, который описывается чуть ниже. При этом есть и еще одна причина того, почему в ГАТС не используется универсальное определение понятия «услуги»: благодаря этому ГАТС обретает свойство потенциальной тотальной применимости в отношении самых разных видов человеческой деятельности. Сегодня же применимость ГАТС ограничивается положениями такого перечня.

Итак, для перечисления различных конкретных видов услуг в ВТО используется «Классификационный перечень секторов услуг»<sup>11</sup> (далее для удобства — «Классификатор ГАТС»).

В Классификаторе ГАТС услуги сгруппированы по следующим 12 последовательно пронумерованным секторам:

1. Деловые услуги.
2. Услуги в области связи и передачи информации.
3. Строительные и связанные с ними инжиниринговые услуги.
4. Дистрибьюторские услуги.
5. Образовательные услуги.
6. Услуги, связанные с защитой окружающей среды.
7. Финансовые услуги.
8. Услуги, связанные со здравоохранением и социальным обеспечением (кроме перечисленных в секторе 1.A.h—j).
9. Туризм и услуги, связанные с путешествиями.
10. Услуги по организации досуга, культурных и спортивных мероприятий (кроме аудиовизуальных услуг).
11. Транспортные услуги.

---

*может быть определена как изменение материальных условий лица или товара, принадлежащего какой-либо экономической единице, с предварительного согласия первого лица или экономической единицы» (Hill T.P. On goods and services // Review of Income and Wealth. 1977, December, vol. 23. P. 316 (цитируется по: Данилова Е.В. ВТО: регулирование торговли услугами. — М.: ИКЦ «Академкнига», 2003. С. 10); в России для целей составления платежного баланса используется следующее определение понятия «услуги»: «Услуги — результат разнородной деятельности, осуществляемой производителями по заказу потребителей и обычно ведущей к изменению состояния единицы, потребляющих эти услуги, при этом момент завершения производства услуг совпадает с моментом предоставления этих услуг потребителям» (Внешняя торговля Российской Федерации услугами. External Trade in Services of the Russian Federation. 2006. Статистический сборник. Statistical Publication / Центральный Банк Российской Федерации (Банк России). — Москва, 2007. С. 13); в России же для целей внутринационального федерального статистического наблюдения используется следующее определение понятия «услуги»: «Под услугами понимаются полезные результаты производственной деятельности, удовлетворяющие определенные потребности граждан, но не воплощающиеся в материально-вещественной форме, на которую могли бы распространяться права собственности. Оказание платных услуг — это производимая по заказу потребителей деятельность на возмездной основе, приводящая к изменению местоположения или состояния принадлежащих потребителю предметов, либо к изменению состояния самого потребителя» (ч. 1 п. 3 Указаний по заполнению в формах федерального статистического наблюдения показателя «Объем платных услуг населению» (утв. приказом Федеральной службы государственной статистики от 23 июля 2009 г. № 147).*

<sup>11</sup> Services Sectoral Classification List. World Trade Organization. Note by the Secretariat. MTN.GNS/W/120, 10 July 1991 ([www.wto.org/english/tratop\\_e/serv\\_e/serv\\_e.htm](http://www.wto.org/english/tratop_e/serv_e/serv_e.htm)). Официального перевода данного классификатора на русский язык пока не существует. Неофициальный перевод приводится, в частности, в следующей работе: Данилова Е.В. ВТО: регулирование торговли услугами. — М.: ИКЦ «Академкнига», 2003. С. 87—95.

12. Прочие услуги, не включенные в иные сектора.

Эти сектора подразделяются на подсектора, обозначаемые **заглавными латинскими буквами** в их алфавитном порядке. Наконец, и сами эти подсектора делятся на свои подсектора, обозначаемые **строчными латинскими буквами** в их алфавитном порядке. Количество последних подсекторов составляет 155.

Соответственно в первом столбце приведенной выше таблицы указывается на подсектор «b» («Аудиторские и бухгалтерские услуги») подсектора А «Профессиональные услуги» сектора 1 «Деловые услуги».

В подсекторе А «Профессиональные услуги» фигурируют также, например, юридические, архитектурные, медицинские и ветеринарные услуги и некоторые иные.

**3.2.3.** Но и это еще не все. Сам Классификатор ГАТС очень небольшой — всего несколько страниц. Его основная задача — краткое перечисление видов услуг, но не их описание. В таблице обязательств России также содержится только перечисление видов / подвидов услуг.

Задача же более подробного их описания решается за счет того, что в Классификаторе ГАТС содержатся ссылки на группы (коды) «Предварительной классификации основных продуктов» (Provisional Central Product Classification), утвержденной Статистической комиссией ООН на ее 25-ой сессии в феврале 1989 г.<sup>12</sup> (далее — «СРС»). Да и сам классификатор ГАТС, кстати, также составлен на основе «Предварительной классификации основных продуктов».

Соответственно, без обращения к Классификатору ГАТС и СРС до конца понять обязательства любой страны по ГАТС и сам механизм действия ГАТС невозможно.

Ввиду этого указание в первом столбце «СРС 862» является отсылкой к группе (коду) 862 СРС.

Ниже приводится полное содержание этой группы (кода) 862 СРС<sup>13</sup>.

Кстати, знак «\*» в таблице обязательств России указывает на то, что обязательствами России в отношении конкретного вида услуг охватывается только какая-то часть соответствующей группы (кода) СРС, а не вся она целиком. Отсутствие в таблице обязательств знака «\*» рядом с указанием на такую группу (код) означает, что обязательства России распространяются на все услуги, указанные в этой группе (коде). Иными словами, знак «\*» обозначает частичную применимость самой группы (кода) СРС в целом.

Группа	Класс	Подкласс	Наименование
862			Услуга в областях составления счетов, ревизии и бухгалтерского учета
	8621		Услуги в областях составления счетов и ревизии
		86211	Услуги по проведению финансовых ревизий Услуги по проверке отчетной документации и других подтверждающих документов организаций в целях подготовки заключений о том, отражают ли финансовые отчеты организации действительное состояние ее дел на данную дату и результаты ее деятельности за период, заканчивающийся на эту дату, в соответствии с общепринятыми принципами официальной отчетности.
		86212	Услуги по проверке счетов Услуги по проверке годовых и промежуточных финансовых отчетов и

<sup>12</sup> Предварительная классификация основных продуктов // Статистические документы. Серия М, № 77. Департамент международных экономических и социальных вопросов. Статистическое управление Организация Объединенных Наций. — Нью-Йорк: Организация Объединенных Наций, 1991. — 257 с. (документ ST/ESA/STAT/SER.M/77, в продаже под номером R.91.XVII.7). Текст этой классификации на английском языке см.: <http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/regcst.asp?Cl=9&Lg=1>.

<sup>13</sup> Предварительная классификация основных продуктов // Статистические документы. Серия М, № 77. Департамент международных экономических и социальных вопросов. Статистическое управление Организация Объединенных Наций. — Нью-Йорк: Организация Объединенных Наций, 1991. С. 108, 203—204.

			другой отчетной информации. Масштабы проверки в этом случае меньше, чем при ревизии, и поэтому уровень гарантии такой проверки является меньшим.
		86213	<b>Услуги по составлению баланса</b> Услуги по составлению финансовых отчетов на основе информации, предоставляемой клиентами. При этом достоверность составленных отчетов не гарантируется. Сюда входят услуги по составлению деклараций по корпоративному налогу, представляемых в качестве пакета вместе с подготовкой финансовых отчетов для единого взноса. <u>Исключение:</u> Услуги по составлению деклараций по корпоративному налогу, представляемые в качестве отдельных услуг, классифицированы в подклассе 86302 (Услуги по подготовке и обзору налога на предпринимателя).
		86219	<b>Прочие услуги по составлению счетов</b> Прочие услуги по составлению счетов, такие как услуги по проверке, оценке, подготовке официальных отчетов и т.п.
	8622	86220	<b>Услуги в области бухгалтерского учета, кроме налоговых деклараций</b> Услуги в области бухгалтерского учета, заключающиеся в классификации и регистрации коммерческих операций в денежном выражении или другой единице измерения в бухгалтерских книгах. <u>Исключение:</u> Услуги в области бухгалтерского учета, относящиеся к налоговым декларациям, классифицированы в подклассе 86302 (Услуги по подготовке и обзору налога на предпринимателя).

Нельзя не отметить, что некоторые формулировки в СРС могут показаться с точки зрения российской действительности неточными. И это легко объяснить: во-первых, СРС является общим для всех членов ООН унифицированным актом, который не может не быть самым общим, чтобы оказаться подходящим для всех (национальная специфика в нем неприемлема); во-вторых, некоторые неточности могли в него закрасться в него в ходе перевода с английского языка на русский.

**3.2.4.** Соответственно, в сфере аудиторских услуг Россия обязуется допустить иностранных лиц из членов ВТО к оказанию **не всех видов услуг, указанных в группе (коде) 862 СРС, а только в их части**, а именно: к услугам, указанным в группах (кодах) СРС 86211 («Услуги по проведению финансовых ревизий») и СРС 86212 («Услуги по проверке счетов»).

**Важно подчеркнуть, что иные аудиторские услуги, не перечисленные в группах (кодах) 86211 СРС и 86212 СРС, не подпадают под обязательства России. Это означает, что Россия может установить любые ограничения в отношении их оказания иностранными лицами.**

**3.2.5.** Как видно из приведенной выше таблицы из Классификатора СРС, в содержание группы (кода) 862 СРС помимо аудиторских услуг входят также и услуги в области бухгалтерского учета (СРС 86220), услуги по составлению счетов (СРС 86219), услуги по составлению балансов (СРС 86213).

Однако в первом столбце таблицы обязательств России прямо сказано: «*кроме бухгалтерских услуг*», т.е. такие бухгалтерские услуги обязательствами России в отношении аудиторских услуг не охватываются.

Кроме того, ссылки на конкретные группы (коды) СРС в связи с аудиторскими услугами приводятся в таблице обязательств России со знаком «\*», что еще раз подтверждает, что в них речь идет именно и исключительно о соответствующих аудиторских услугах, а не о бухгалтерских.

Что же касается бухгалтерских услуг, то в таблице обязательств России применительно к таким услугам не содержится отсылки к указанным видам бухгалтерских услуг и/или группам (кодам) СРС. Объяснение, что следует понимать под «*бухгалтерскими услугами*» дается не через отсылку к соответствующей группе (коду) СРС, а через сноску «7» и «9» под самой таблицей обязательств.

Соответственно, в сфере бухгалтерских услуг Россия обязуется допустить иностранных лиц из членов ВТО к оказанию тех **бухгалтерских услуг, перечень которых приводится в таблице обязательств в сносках «7» и «9» под самой таблицей обязательств.**

Не исключено, что такой подход к раскрытию понятия «бухгалтерские услуги» можно считать не вполне ясным и корректным, что может породить ряд вопросов и/или послужить основанием для возникновения споров (более подробно см. ниже раздел 9.2).

**Крайне важно подчеркнуть, что иные бухгалтерские услуги, не указанные в объяснениях, приведенных под сносками «7» и «9» под таблицей обязательств России, не подпадают под обязательства России. Это означает, что Россия может установить любые ограничения в отношении их оказания иностранными лицами.**

Думается, что использование в первом столбце подобной методики описания услуг было вызвано нестыковкой между российским регулированием, в котором сфера аудиторских услуг урегулирована подробно, в отличие от сферы бухгалтерских услуг, Классификатором ГАТС и СРС.

### 3.3. Второй столбец «Ограничения доступа на рынок» в отношении аудиторских услуг

Ограничения доступа на рынок
(1), (2) Нет, за исключением следующего: <ul style="list-style-type: none"> <li>- обязательства не принимаются в отношении обязательного аудита;</li> <li>- аудиторские заключения должны быть подписаны аттестованным по законодательству Российской Федерации аудитором, работающим по контракту с юридическим лицом Российской Федерации, имеющим лицензию на осуществление аудиторской деятельности.</li> </ul>
(3) Нет, за исключением следующего: <ul style="list-style-type: none"> <li>- коммерческое присутствие допускается только в форме юридического лица Российской Федерации, являющегося коммерческой организацией организационно-правовой формы иной, чем открытое акционерное общество;</li> <li>- не менее пяти аудиторов, имеющих квалификационный аттестат, должны состоять в штате аудиторской организации;</li> <li>- лица, осуществляющие аудиторскую деятельность, не могут заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, не связанной с аудиторской деятельностью<sup>8</sup>.</li> </ul>
(4) Обязательства не принимаются, кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства», а также при следующих условиях: <ul style="list-style-type: none"> <li>- не менее 75% штата аудиторской организации, возглавляемой иностранным лицом, должны составлять граждане Российской Федерации;</li> <li>- аудиторами могут быть только те сотрудники юридического лица, которые имеют квалификационный аттестат аудитора;</li> <li>- к процедуре аттестации допускаются только лица, имеющие стаж работы не менее 3-х лет из последних 5-ти лет по экономической или юридической специальности;</li> <li>- лица, осуществляющие аудиторскую деятельность, не могут заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, не связанной с аудиторской деятельностью.</li> </ul>

**3.3.1.** В данном столбце указывается последовательным образом, разрешает ли Россия лицам из членов ВТО оказание аудиторских услуг в России / применительно к получателям в России / из России каждым из четырех указанных выше способов. **Иными**



**словами, речь идет о решении вопроса о принципиальной возможности доступа иностранных лиц в сферу (на рынок) аудиторских услуг.**

Далее соответствующие обязательства России в связи с доступом на российский рынок аудиторских услуг будут рассмотрены применительно к каждому из четырех способов поставки: 1) Трансграничная поставка; 2) Потребление за рубежом; 3) Коммерческое присутствие; 4) Присутствие физических лиц.

**3.3.2.** Слово «[Ограничений] Нет» («None») означает, что Россия берет на себя обязательства **не устанавливать** какие-либо ограничения в отношении соответствующего способа оказания аудиторских услуг иностранными лицами из членов ВТО, т.е. означает невозможность установления Россией ограничений для их оказания иностранными лицами из членов ВТО в будущем. «Сектор услуг полностью либерализован, если в колонках, посвященных ограничениям, имеется указание „Ограничений нет“»<sup>14</sup>.

**Однако тут важно понимать, что «Нет» («None») не означает, что вводить ограничения для иностранных лиц из других членов ВТО вообще будет нельзя: их установление вполне допустимо, но только с учетом принципа «национального режима», т.е. для иностранных лиц можно будет устанавливать любые ограничения, однако лишь при условии, что точно такие же ограничения будут действовать и для российских лиц** (с учетом сказанного ниже в п. 3.3.7).

Кроме того, еще раз напомним: для того, чтобы ограничения для лиц из членов ВТО, зафиксированные в обязательствах России, начали действовать, необходимо, чтобы они уже были отражены в российском внутреннем регулировании или же были введены в него в будущем.

### ***1) Трансграничная поставка***

**3.3.3.** Поэтому «(1) Нет, за исключением следующего:

— обязательства не принимаются в отношении обязательного аудита;  
— аудиторские заключения должны быть подписаны аттестованным по законодательству Российской Федерации аудитором, работающим по контракту с юридическим лицом Российской Федерации, имеющим лицензию на осуществление аудиторской деятельности»,

означает, что иностранные лица, по общему правилу, будут иметь право без ограничений быть допущенными к оказанию аудиторских услуг любым лицам в России трансграничным образом (потребитель в одной стране, а поставщик услуги — в другой), т.е. по почте, телефону, электронной почте, Skype и т.д. При этом получателями таких услуг в России могут быть как российские, так и иностранные лица, как физические лица, так и юридические, в том числе государственные учреждения. Никакие ограничительные меры на допуск к оказанию этих услуг первым способом Россия в свете указания «(1) Нет» будет вводить не вправе, включая ограничения на использование Интернета (с учетом сказанного ниже, в том числе в п. 3.3.7).

При этом под «мерами» понимаются любые меры в России (как на государственном уровне (Федерация и субъекты Федерации), так и на муниципальном уровне) в форме закона, постановления, правила, процедуры, решения (в том числе судебного), административного действия или в любой другой форме. Более того, не имеет значения, какого характера эти меры: гражданско-правовые, налоговые, уголовные, технические и т.д.

Однако из данного общего правила предусматривается два исключения: в отношении обязательного аудита и правил оформления аудиторских заключений.

---

<sup>14</sup> Шумилов В.М. Всемирная торговая организация: право и система. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. С. 163.

«Обязательства не принимаются в отношении обязательного аудита» означает, что Россия не берет на себя обязательства не устанавливать какие-либо ограничения в отношении первого способа оказания аудиторских услуг в части проведения обязательного аудита, т.е. означает возможность установления Россией любых ограничений для иностранных лиц из членов ВТО по их допуску к оказанию таких услуг первым способом в будущем.

«Отсутствие обязательств означает, что после присоединения к ВТО в этих секторах могут применяться любые ограничения для иностранных услуг и поставщиков услуг, вплоть до полного закрытия рынка» (из пояснений переговорщиков относительно хода переговорного процесса по вступлению России в ВТО (февраль 2007 г.))<sup>15</sup>.

В свете изложенного смысл второго исключения — «аудиторские заключения должны быть подписаны аттестованным по законодательству Российской Федерации аудитором, работающим по контракту с юридическим лицом Российской Федерации, имеющим лицензию на осуществление аудиторской деятельности» — достаточно ясен и не требует дополнительного пояснения. По поводу понятия «лицензия» см. ниже раздел 8.

## 2) Потребление за рубежом

### 3.3.4. «(2) Нет, за исключением следующего:

- обязательства не принимаются в отношении обязательного аудита;
- аудиторские заключения должны быть подписаны аттестованным по законодательству Российской Федерации аудитором, работающим по контракту с юридическим лицом Российской Федерации, имеющим лицензию на осуществление аудиторской деятельности»,

означает, что иностранные лица, по общему правилу, будут иметь право без каких-либо ограничений быть допущенными к оказанию аудиторских услуг любым лицам из России, которые сами будут перемещаться в государство поставщика услуг, чтобы воспользоваться услугой. Соответственно Россия не будет вправе вводить какие-либо ограничения на выезд лиц из России в иностранное государство для получения таких услуг (с учетом сказанного ниже, в том числе в п. 3.3.7).

Однако из данного общего правила есть два исключения в отношении обязательного аудита и правил оформления аудиторских заключений (см. пояснения к таким ограничениям выше в разделе 3.3.3 настоящего обзора).

## 3) Коммерческое присутствие

### 3.3.5. «(3) Нет, за исключением следующего:

- коммерческое присутствие допускается только в форме юридического лица Российской Федерации, являющегося коммерческой организацией организационно-правовой формы иной, чем открытое акционерное общество» означает, что иностранные лица из членов ВТО могут быть допущенными к оказанию аудиторских услуг **на территории России** только через учреждаемое ими в России юридическое лицо с учетом указанных ограничений по организационно-правовым формам такого лица (если российские власти решат использовать такое ограничение в российском внутреннем регулировании). Создание филиалов, представительств или использование таких форм коммерческого присутствия как заключение соответствующего договора с торговым агентом, посредником или представителем в России исключается. Однако если иностранное лицо из члена ВТО решит учредить в России юридическое лицо для оказания аудиторских услуг на территории России в любой из разрешенных организационно-правовых форм, то никакие ограничения в отношении такого учреждения вводиться не должны, включая ограничения визового характера для прибытия иностранных лиц в

<sup>15</sup> [http://rgwto.com/wto.asp?id=3672&doc\\_id=52027](http://rgwto.com/wto.asp?id=3672&doc_id=52027).

Россию для осуществления регистрационных процедур (с учетом сказанного ниже в п. 3.3.7);

— «не менее пяти аудитором, имеющих квалификационный аттестат, должны состоять в штате аудиторской организации» означает, что иностранные лица, оказывающие аудиторские услуги через коммерческое присутствие в России, должны иметь как минимум 5 штатных сотрудников-аудиторов, которые обладают квалификационным аттестатом. Является очевидным, что речь идет о сертификате, полученном в России;

— указание на то, что «лица, осуществляющие аудиторскую деятельность, не могут заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, не связанной с аудиторской деятельностью» пояснений не требует. Данное положение соответствует действующему российскому законодательству.

#### **4) Присутствие физических лиц**

**3.3.6.** «(4) Обязательства не принимаются [Unbound], кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства», а также при следующих условиях:

— не менее 75 % штата аудиторской организации, возглавляемой иностранным лицом, должны составлять граждане Российской Федерации;

— аудиторами могут быть только те сотрудники юридического лица, которые имеют квалификационный аттестат аудитора;

— к процедуре аттестации допускаются только лица, имеющие стаж работы не менее 3-х лет из последних 5-ти лет по экономической или юридической специальности»;

— лица, осуществляющие аудиторскую деятельность, не могут заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, не связанной с аудиторской деятельностью»,

означает, что Россия оставляет за собой право устанавливать конкретные ограничения, перечисленные выше, а также любые иные ограничения в отношении четвертого способа оказания аудиторских услуг.

Исключения из этого, т.е. ограничители для дискреции России содержатся в части «Горизонтальные обязательства», приводятся и объясняются ниже в разделе 5.

«Отсутствие обязательств означает, что после присоединения к ВТО в этих секторах могут применяться любые ограничения для иностранных услуг и поставщиков услуг, вплоть до полного закрытия рынка» (из пояснений переговорщиков относительно хода переговорного процесса по вступлению России в ВТО (февраль 2007 г.))<sup>16</sup>.

Является очевидным, что такой подход в современном мире продиктован весьма жесткой визовой и миграционной политикой государств.

Следует отметить, что действующее законодательство России содержит далеко не все из указанных выше конкретных ограничений. Не исключено, что с учетом формулировок обязательств России, такие ограничения могут быть введены в законодательство РФ в будущем (более подробно см. раздел 7 настоящего обзора), хотя это маловероятно.

#### **Полномочия России ограничивать иным образом права лиц из членом ВТО**

**3.3.7.** Впрочем, надо понимать, что согласно, например, ст. XIV «Общие исключения» ГАТС, Россия в любом случае будет иметь право ограничить оказание аудиторских услуг, если это будет необходимо:

- (a) для защиты общественной морали или поддержания общественного порядка;
- (b) для защиты жизни или здоровья людей, животных или растений;

<sup>16</sup> [http://rgwto.com/wto.asp?id=3672&doc\\_id=52027](http://rgwto.com/wto.asp?id=3672&doc_id=52027).

(с) для соблюдения законов или правил, которые соответствуют положениям ГАТС, включая законы и правила, имеющие отношение к:

- (I) предотвращению вводящей в заблуждение или недобросовестной практики или последствий несоблюдения контрактов в области услуг;
- (II) защите от вмешательства в частную жизнь отдельных лиц при обработке и распространении сведений личного характера и защите конфиденциальности сведений о личной жизни и счетов;
- (III) безопасности;

(d) для справедливого или эффективного обложения или сбора прямых налогов в отношении услуг или поставщиков услуг из других членов ВТО;

(е) для соблюдения соглашения о предотвращении двойного налогообложения или положений о предотвращении двойного налогообложения в каком-либо другом международном соглашении или договоренности, которыми связана Россия.

Кроме того, на основании ст. XIV-bis «Исключения по соображениям безопасности» ГАТС ничто не может воспрепятствовать России предпринимать любые действия в связи со сферой аудиторских и бухгалтерских услуг, которые она считает необходимыми для защиты важнейших интересов своей безопасности:

(I) относящиеся к поставке услуг, осуществляемых прямо или косвенно с целью снабжения военного учреждения;

(II) относящиеся к расщепляющимся или термоядерным материалам или к материалам, из которых они получены;

(III) принятые во время войны или в других чрезвычайных обстоятельствах в международных отношениях; или

связанные с выполнением обязательств России в соответствии с Уставом ООН в целях сохранения международной безопасности и мира.

Однако возможности применять такие ограничения в праве ВТО толкуются достаточно узко, и всегда исходя из презумпции желательности либерализации допуска иностранных лиц в те или иные сектора услуг.

### 3.4. Третий столбец «Ограничения национального режима» в отношении аудиторских услуг

<b>Ограничения национального режима</b>
(1), (2) Нет, за исключением указанного в графе «Ограничения доступа на рынок».
(3) Нет, за исключением указанного в графе «Ограничения доступа на рынок».
(4) Обязательства не принимаются, кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства», и при следующих условиях: - не менее 50% штата аудиторской организации должны составлять лица, постоянно проживающие в Российской Федерации.

**3.4.1.** В данном столбце речь идет уже об обязательствах России в отношении обращения с иностранными лицами из членов ВТО после того, как они уже допущены в сферу аудиторских и бухгалтерских услуг.

Образно говоря, второй столбец имеет дело с вопросом, открывать ли дверь, а третий — как обращаться с гостем, когда дверь уже открыта и он впущен в дом.

**3.4.2.** Слово «*Нет*» означает, что Россия берет на себя обязательства **не устанавливать** какие-либо ограничения в отношении правового статуса или деятельности иностранных лиц из членов ВТО в ходе оказания ими аудиторских услуг.

Следует подчеркнуть, что речь идет не только о тех положениях (ограничениях), которые регламентируют сам процесс оказания аудиторских услуг, но и о различных относящихся к такому процессу налоговых, процедурных правилах и т.д.

Важно также отметить, что речь здесь идет о действии в России принципа национального режима. Это означает, что если Россия решит как-то ограничить правовой статус или ужесточить правила, относящиеся к деятельности российских лиц в ходе оказания ими аудиторских услуг (ввести, например, дополнительные квалификационные требования: стаж сотрудников, получение ими нового образования и т.д.), то аналогичные ограничения / ужесточения она будет вправе применять и в отношении иностранных лиц.

### **1) Трансграничная поставка**

**3.4.3.** Поэтому «(1) *Нет*, за исключением указанных в графе «Ограничения доступа на рынок» означает, что правовой статус иностранных лиц или правила, относящиеся к оказанию ими аудиторских услуг любым лицам в России трансграничным образом (потребитель в одной стране, а поставщик услуги — в другой), т.е. по почте, телефону, электронной почте, Skype и т.д., а также вторым способом поставки по общему правилу не могут быть определены Россией хуже, нежели статус / правила, установленные в России в отношении оказания аудиторских услуг российскими лицами точно такими же первым и вторым способами (с учетом сказанного ниже, в том числе в п. 3.4.7).

Однако из данного общего правила предусмотрены те же исключения, что и применительно к доступу на рынок иностранных лиц (см. пояснения к таким ограничениям выше в разделе 3.3.3 настоящего обзора).

### **2) Потребление за рубежом**

**3.4.4.** Поэтому «(2) *Нет*, за исключением указанных в графе «Ограничения доступа на рынок» означает, что правовой статус иностранных лиц или правила, относящиеся к оказанию ими аудиторских услуг любым лицам в России трансграничным образом, т.е. по почте, телефону, электронной почте, Skype и т.д., а также вторым способом поставки по общему правилу не могут быть определены Россией хуже, нежели статус / правила, установленные в России в отношении оказания аудиторских услуг российскими лицами точно такими же первым и вторым способами (с учетом сказанного ниже, в том числе в п. 3.4.7).

Из данного общего правила предусмотрены те же исключения, что и применительно к доступу на рынок иностранных лиц (см. пояснения к таким ограничениям выше в разделе 3.3.3 настоящего обзора).

### **3) Коммерческое присутствие**

**3.4.5.** «(3) *Нет*, за исключением указанного в колонке «Ограничения доступа на рынок» означает, что после того, как иностранные лица из членов ВТО будут допущены к оказанию аудиторских услуг на территории России только через учреждаемое ими в России коммерческое юридическое лицо любой организационно-правовой формы, иной чем открытое акционерное общество (но не через филиал, представительство и т.д.), то правовой статус этих лиц и правила, относящиеся к оказанию ими аудиторских услуг через такое юридическое лицо, по общему правилу не могут быть определены Россией хуже, нежели статус / правила, установленные в России в отношении оказания аудиторских и бухгалтерских услуг российскими юридическими лицами (с учетом сказанного ниже в п. 3.4.7).



#### 4) Присутствие физических лиц

**3.4.6.** «(4) Обязательства не принимаются [Unbound], кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства» и при следующих условиях:

— не менее 50 % штата аудиторской организации должны составлять лица, постоянно проживающие в Российской Федерации» означает, что Россия не берет на себя обязательства не устанавливать какие-либо ограничения, в частности указанное выше ограничение к штатному составу аудиторской организации, в отношении четвертого способа оказания аудиторских услуг в отношении правового статуса иностранных лиц или порядка оказания ими аудиторских услуг. Это означает возможность установления Россией любых иных ограничений для иностранных лиц из членов ВТО в отношении их статуса или порядка оказания ими аудиторских услуг четвертым способом. Исключения из этого, т.е. ограничители для дискреции России содержатся в части «Горизонтальные обязательства», приводятся и объясняются ниже в разделе 5.

Такой подход в современном мире во многом продиктован весьма жесткой визовой и миграционной политикой государств.

**3.4.7.** Сказанное выше в п. 3.3.7, является применимым *mutatis mutandis* и в данном случае.

### 3.5. Второй столбец «Ограничения доступа на рынок» применительно к сфере бухгалтерских услуг

Ограничения доступа на рынок
(1), (2) Нет, за исключением следующего: - бухгалтерский отчет должен быть подписан аттестованным по законодательству Российской Федерации бухгалтером, работающим по контракту с юридическим лицом Российской Федерации.
(3) Нет, за исключением следующего: - коммерческое присутствие допускается только в форме юридического лица Российской Федерации.
(4) Обязательства не принимаются, кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства».

**3.5.1.** В данном столбце указывается последовательным образом, разрешает ли Россия лицам из членов ВТО оказание бухгалтерских услуг в России / применительно к получателям в России / из России каждым из четырех указанных выше способов. **Иными словами, речь идет о решении вопроса о принципиальной возможности доступа иностранных лиц в сферу (на рынок) бухгалтерских услуг.**

Итак, далее соответствующие обязательства России в связи с доступом на российский рынок бухгалтерских услуг будут рассмотрены применительно к каждому из четырех способов поставки: 1) Трансграничная поставка; 2) Потребление за рубежом; 3) Коммерческое присутствие; 4) Присутствие физических лиц.

#### 1) Трансграничная поставка

**3.5.2.** «(1) Нет, за исключением следующего:

— бухгалтерский отчет должен быть подписан аттестованным по законодательству Российской Федерации бухгалтером, работающим по контракту с юридическим лицом Российской Федерации»,

означает, что иностранные лица по общему правилу будут иметь право без каких-либо ограничений быть допущенными к оказанию бухгалтерских услуг любым лицам в

России трансграничным образом (потребитель в одной стране, а поставщик услуги — в другой), т.е. по почте, телефону, электронной почте, Skype и т.д. При этом получателями таких услуг в России могут быть как российские, так и иностранные лица, как физические лица, так и юридические, в том числе государственные учреждения. Никакие ограничительные меры на допуск к оказанию этих услуг первым способом Россия в свете указания «(1) Нет» будет вводить не вправе, включая ограничения на использование Интернета (с учетом сказанного ниже, в том числе в п. 3.5.6).

При этом под «мерами» понимаются любые меры в России (как на государственном уровне (Федерация и субъекты Федерации), так и на муниципальном уровне) в форме закона, постановления, правила, процедуры, решения (в том числе судебного), административного действия или в любой другой форме. Более того, не имеет значения, какого характера эти меры: гражданско-правовые, налоговые, уголовные, технические и т.д.

Однако из данного общего правила имеется исключение в виде требования о подписании бухгалтерского отчета только аттестованным бухгалтером, работающим по контракту с российской организацией. Предусмотренное исключение основано на положениях действующего законодательства РФ.

## **2) Потребление за рубежом**

### **3.5.3. «(2) Нет, за исключением следующего:**

— *бухгалтерский отчет должен быть подписан аттестованным по законодательству Российской Федерации бухгалтером, работающим по контракту с юридическим лицом Российской Федерации»,*

означает, что иностранные лица по общему правилу будут иметь право без каких-либо ограничений быть допущенными к оказанию бухгалтерских услуг любым лицам из России, которые сами будут перемещаться в государство поставщика услуг, чтобы воспользоваться услугой. Соответственно Россия не будет вправе вводить какие-либо ограничения на выезд лиц из России в иностранное государство для получения таких услуг (с учетом сказанного ниже, в том числе в п. 3.5.6).

Однако из данного общего правила предусмотрено то же исключение, что и применительно к первому способу поставки бухгалтерских услуг: возможное в будущем требование о подписании бухгалтерского отчета только аттестованным бухгалтером, работающим по контракту с российской организацией.

## **3) Коммерческое присутствие**

### **3.5.4. «(3) Нет, за исключением следующего:**

— *коммерческое присутствие допускается только в форме юридического лица Российской Федерации»* означает, что иностранные лица из членов ВТО будут вправе быть допущенными к оказанию бухгалтерских услуг на территории России только через учреждаемое ими в России юридическое лицо. Создание филиалов, представительств или использование таких форм коммерческого присутствия как заключение соответствующего договора с торговым агентом, посредником или представителем в России исключается.

Однако если иностранное лицо из члена ВТО решит учредить в России юридическое лицо для оказания бухгалтерских услуг на территории России, то никакие ограничения в отношении такого учреждения вводиться не должны, включая ограничения визового характера для прибытия иностранных лиц в Россию для осуществления регистрационных процедур (с учетом сказанного ниже в п. 3.5.6).

**Следует также заметить, что применительно к бухгалтерским услугам в обязательствах России говорится о допуске на рынок посредством коммерческого**

**присутствия не в форме именно коммерческой организации (как это указано применительно к аудиторским услугам), а просто в форме российского юридического лица.**

Однако рассмотрение этого отдельного аспекта выходит за рамки настоящего обзора.

#### **4) Присутствие физических лиц**

**3.5.5.** «(4) Обязательства не принимаются [Unbound], кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства» означает, что Россия не берет на себя обязательства не устанавливать какие-либо ограничения в отношении четвертого способа оказания бухгалтерских услуг, т.е. означает возможность установления Россией любых ограничений для иностранных лиц из членов ВТО по их допуску к оказанию таких услуг четвертым способом в будущем. Исключения из этого, т.е. ограничители для дискреции России содержатся в части «Горизонтальные обязательства», приводятся и объясняются ниже в разделе 5.

«Отсутствие обязательств означает, что после присоединения к ВТО в этих секторах могут применяться любые ограничения для иностранных услуг и поставщиков услуг, вплоть до полного закрытия рынка» (из пояснений переговорщиков относительно хода переговорного процесса по вступлению России в ВТО (февраль 2007 г.))<sup>17</sup>.

Является очевидным, что такой подход в современном мире продиктован весьма жесткой визовой и миграционной политикой государств.

**3.5.6.** Сказанное выше в п. 3.3.7, является применимым *mutatis mutandis* и в данном случае.

### **3.6. Третий столбец «Ограничения национального режима» в отношении бухгалтерских услуг**

<b>Ограничения национального режима</b>
(1), (2) Нет, за исключением следующего: - бухгалтерский отчет должен быть подписан аттестованным по законодательству Российской Федерации бухгалтером, работающим по контракту с юридическим лицом Российской Федерации.
(3) Нет, за исключением указанного в графе «Ограничения доступа на рынок».
(4) Обязательства не принимаются, кроме указанных в части I «Горизонтальные обязательства», а также при следующих условиях: - занимать должность руководителя организации, оказывающей услуги в области бухгалтерского учета, могут только лица, временно или постоянно проживающие на территории Российской Федерации <sup>10</sup> .

<sup>10</sup> Иностранные физические лица, въезжающие на территорию Российской Федерации для осуществления деятельности руководителя организации, оказывающей услуги в области бухгалтерского учета, могут получить статус временного проживания до въезда на территорию Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**3.6.1.** В данном столбце речь идет уже об обязательствах России **в отношении обращения с иностранными лицами из членов ВТО, правового режима для них после того, как они уже допущены** в сферу бухгалтерских услуг.

<sup>17</sup> [http://rgwto.com/wto.asp?id=3672&doc\\_id=52027](http://rgwto.com/wto.asp?id=3672&doc_id=52027).

Образно говоря, второй столбец имеет дело с вопросом, открывать ли дверь, а третий — как обращаться с гостем, когда дверь уже открыта и он впущен в дом.

В свете всего вышесказанного содержание данного столбца в дополнительных пояснениях вряд ли нуждается.

#### **4. ПРЕДШЕСТВУЮЩИЕ РЕДАКЦИИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К АУДИТОРСКИМ И БУХГАЛТЕРСКИМ УСЛУГАМ**

**4.1.** В проекте обязательств, предложенных Россией к обсуждению другим членам ВТО в 1999 г., указание на аудиторские и бухгалтерские услуги также присутствовало. В проекте 1999 г. предъявлялись еще более жесткие условия деятельности аудиторских и бухгалтерских компаний с иностранным участием. В частности, содержались требования к уставному капиталу данных компаний:

*«не менее 51 % уставного капитала должно принадлежать аттестованным аудиторам и/или аудиторским организациям, имеющим лицензии»;*

*«не менее 51 % уставного (складочного) капитала коммерческой организации, оказывающей услуги в области бухгалтерского учета, должно принадлежать аттестованным бухгалтерам»;*

*«могут устанавливаться специальные требования к минимальному размеру капитала аудиторских организаций, являющихся дочерними или зависимыми по отношению к физическим лицам, не являющимся гражданами Российской Федерации и/или иностранным организациям».*

Предусматривались более жесткие требования к статусу руководителя организации, оказывающей услуги в области бухгалтерского учета:

*«руководителем организации, оказывающей услуги в области бухгалтерского учета, может быть только гражданин Российской Федерации».*

**Таким образом, проект обязательств России по вступлению в ВТО 1999 г. предусматривал весьма жесткие требования для иностранных лиц из других членов ВТО по допуску на рынок.**

**4.2.** В проекте обязательств, предложенных Россией к обсуждению другим членам ВТО в 2001 г., также содержалось указание на аудиторские и бухгалтерские услуги. **Проект 2001 г. содержал практически аналогичные положения и ограничения, что и проект 1999 г.**

**4.3.** Как видно, в финальном варианте Россия несколько уступила свои позиции в части установления отдельных жестких требований к иностранному присутствию на рынках аудиторских или бухгалтерских услуг.

Вместе с тем, **в финальном варианте проекта обязательств России сектор аудиторских и бухгалтерских услуг по-прежнему остался одним из самых протекционистских. Финальный проект обязательств России остается для иностранных лиц из других членов ВТО достаточно неблагоприятным.**

## 5. ГОРИЗОНТАЛЬНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА РОССИИ, ИМЕЮЩИЕ ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ СФЕРЫ АУДИТОРСКИХ И БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ

В обязательствах России под горизонтальными обязательствами понимаются те, которые относятся вообще к любым видам услуг, включая аудиторские и бухгалтерские услуги.

Эти горизонтальные обязательства касаются следующих вопросов:

- субсидии и иные формы государственной поддержки;
- сделки с землей;
- участие в приватизации и компаниях, подлежащих приватизации;
- типы коммерческого присутствия в России;
- услуги общего пользования (например, предприятий коммунального хозяйства, общественного транспорта);
- коренные малочисленные народы и малочисленные этнические группы;
- соглашения о разделе продукции в отношении добычи, разработки и производства минерального сырья;
- присутствие в России физических лиц.

Из всего перечисленного для аудиторских и бухгалтерских услуг могут иметь наибольшее значение следующие обязательства: в отношении типов коммерческого присутствия в России (т.е. речь идет о третьем способе поставки в отношении любых видов услуг), а также в отношении присутствия в России физических лиц (т.е. речь идет о четвертом способе поставки в отношении любых видов услуг).

Понять содержание таких горизонтальных обязательств в свете объясненной выше методики чтения таблиц с обязательствами России совсем не сложно.

Секторы или подсекторы	Ограничения доступа на рынок	Ограничения национального режима	Дополнительные обязательства
- Типы коммерческого присутствия	(3) Представительствам не разрешается осуществлять любую коммерческую деятельность, включая оказание услуг.  Обязательства не принимаются в отношении коммерческого присутствия через учреждение, приобретение или поддержание деятельности некоммерческой организации (если иное не предусмотрено в обязательствах настоящего Перечня, относящихся к специфическим секторам).	(3) Обязательства не принимаются в отношении коммерческого присутствия через учреждение, приобретение или поддержание деятельности некоммерческой организации (если иное не предусмотрено в обязательствах настоящего Перечня, относящихся к специфическим секторам).	

**Как видно, Россия будет иметь право запретить иностранным лицам из членов ВТО осуществлять коммерческую деятельность в России через представительства или некоммерческие организации.**

Что касается присутствия в России физических лиц, то Россия, по соображениям иммиграционной и визовой политики, сохранила за собой право вводить для иностранных физических лиц любые ограничения, за исключением следующих:

**А. Внутрифирменный перевод.** В отношении внутрифирменного перевода срок временного въезда и пребывания физических лиц, не являющихся гражданами России и въезжающих с целью:



а) поставки услуг посредством коммерческого присутствия на территории России, установлен максимум в 3 года (с возможным продлением) при условии, что указанные физические лица:

— рассматриваются в качестве ключевого персонала;

— временно переведены в коммерческое присутствие, созданное на территории России в форме дочерней, зависимой компании или филиала юридического лица другого члена ВТО, осуществляющего данный внутрифирменный перевод, которые эффективно вовлечены в предоставление соответствующих услуг на территории России;

— были наняты юридическим лицом другого члена ВТО, осуществляющего данный внутрифирменный перевод, не менее чем за 1 год до такого перевода;

б) представления интересов юридического лица другого члена ВТО, осуществляющего данный внутрифирменный перевод, посредством представительства на территории России, установлен максимум в 3 года (с возможным продлением) при условии, что такие физические лица:

— занимают должность руководителя представительства или работают в качестве старших менеджеров представительства юридического лица другого члена ВТО, осуществляющего данный внутрифирменный перевод;

— временно переводятся в представительство в России;

— были наняты юридическим лицом другого члена ВТО, осуществляющего данный внутрифирменный перевод, не менее чем за 1 год до такого перевода.

В отношении внутрифирменного перевода в представительство общее число физических лиц (включая руководителя представительства) не должно превышать 5-ти, а в отношении банковской деятельности — не должно превышать 2-х.

В этом контексте под ключевым персоналом понимаются следующие категории физических лиц:

— лица, работающие на старших позициях в указанном коммерческом присутствии (дочерняя, зависимая компания или филиал), которые главным образом осуществляют управление таким коммерческим присутствием под общим наблюдением или руководством преимущественно совета директоров, акционеров или их эквивалента;

— лица, работающие в указанном коммерческом присутствии (дочерняя, зависимая компания или филиал) и обладающие высоким уровнем квалификации и/или незаурядными знаниями, необходимыми для оказания услуг таким коммерческим присутствием.

Главным бухгалтером или лицом, осуществляющим его функции, может быть только физическое лицо, постоянно проживающее на территории России и имеющее российский квалификационный аттестат профессионального бухгалтера.

**В. Деловые посетители.** Срок максимум 90 дней включительно установлен в отношении временного въезда и пребывания на территории России физических лиц, не являющихся российскими гражданами, с целью:

— представления иностранного поставщика услуг на переговорах по поставке услуг;

— учреждения коммерческого присутствия поставщика услуг другого члена ВТО;

при условии, что указанные лица не будут заняты в прямых поставках упомянутых услуг или поставлять эти услуги сами.

## 6. ИЗЪЯТИЯ ИЗ ПРИНЦИПА «НАИБОЛЕЕ БЛАГОПРИЯТСТВУЕМОЙ НАЦИИ», ИМЕЮЩИЕ ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ СФЕРЫ АУДИТОРСКИХ И БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ

**6.1.** Принцип «наиболее благоприятствуемой нации» означает в данном случае, что если Россия предоставит какой-то благоприятный правовой режим для лиц из одного члена ВТО, то он должен **автоматически** действовать и для иностранных лиц из любого другого члена ВТО. Как правило, такой правовой режим предоставляется заключаемым Россией международным договором.

**6.2.** Однако любое государство в ходе переговоров по вступлению в ВТО вправе составить список услуг, на которые этот принцип распространяться не будет. Имеется такой список и у России. В нем изъятия касаются только услуг в области связи и передачи информации, услуг в области образования, а также транспортных услуг.

При этом еще два изъятия относятся ко всем без исключения видам услуг. Понять их содержание не сложно: сначала описывается благоприятная мера, которую Россия может ввести для лиц из какого-то члена ВТО, затем указывается, что это за страна-член ВТО, потом приводится срок, в течение которого такая мера будет действовать и, наконец, объясняется, чем обуславливается необходимость в такой мере. Соответственно, лица из стран, с которыми упомянутые соглашения Россией не будут заключены, не будут вправе претендовать на применение к ним таких благоприятных мер.

Секторы или подсекторы	Описание меры, не совместимой со Статьей II ГАТС	Страна или страны, в отношении которых применяется мера	Предполагаемый срок действия	Основание, обуславливающие необходимость изъятия из принципа «наиболее благоприятствуемой нации»
Все секторы.	Меры в отношении инвестиционной деятельности и имеющейся защиты инвестиций.	Все стороны действующих соответствующих соглашений и соглашений, которые могут быть заключены в будущем.	Не определен.	Меры направлены на создание правовых основ взаимной защиты и поощрения инвестиций.
Все секторы/ присутствие физических лиц.	Меры, основанные на действующих и будущих соглашениях с целью обеспечения перемещения физических лиц, поставляющих услуги.	Стороны Соглашения о партнерстве и сотрудничестве между Российской Федерацией и Европейскими сообществами и их странами-членами, подписанное 24 июня 1994, с последующими дополнениями; государства-участники СНГ.	Не определен.	Меры направлены на поэтапную либерализацию между Российской Федерацией и ее региональными партнерами.

## **7. ВОЗМОЖНОСТЬ / НЕОБХОДИМОСТЬ ВНЕСЕНИЯ ИЗМЕНЕНИЙ В РОССИЙСКОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОКАЗАНИЯ АУДИТОРСКИХ И БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ ПОСЛЕ ВСТУПЛЕНИЯ РОССИИ В ВТО**

**7.1.** Обязательства России в отношении аудиторских и бухгалтерских услуг являются весьма неблагоприятными для иностранных лиц из других членов ВТО.

При этом действующее российское регулирование данной сферы на настоящий момент не содержит всех тех ограничений, требований и изъятий, которые предусматриваются обязательствами России.

Исходя из содержания рассмотренных выше обязательств России в их сравнении с действующим сегодня в России регулированием, не исключено, что после вступления России в ВТО потребуется корректировка такого регулирования, поскольку оно не содержит всех тех ограничений, требований и изъятий, которые могут быть в нем предусмотрены с учетом принятых Россией обязательств. Такая корректировка может носить существенный характер.

**7.2.** Вместе с тем, некоторые из предусматриваемых Россией ограничений уже содержатся в действующем законодательстве. Например, ограничение, связанное с организационно-правовой формой юридического лица — аудиторской организации:

*«коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия»* (п. 2 ст. 18 Федерального закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»).

После вступления России в ВТО изменения данного положения не потребуются.

**7.3.** Кроме того, Россией могут быть установлены любые ограничения оказания иностранными лицами из других членов ВТО аудиторских услуг трансграничным способом (потребитель в одной стране, а поставщик услуги — в другой) в отношении обязательного аудита (см. п. 3.3.3 и п. 3.4.5 настоящего обзора). На данный момент российское законодательство подобных ограничений не содержит.

**7.3.** С учетом обязательств России по рассматриваемым услугам положения подп. 2 п. 2 ст. 18 Федерального закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»:

*«численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех»,* могут быть скорректированы применительно к предусматриваемому Россией ограничению — *«не менее пяти аудиторов, имеющих квалификационных аттестат, должны состоять в штате аудиторской организации».*

Кстати, ранее действующее законодательство подобное требование уже содержало (ст. 4 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»), но было изменено Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

**7.4.** Кроме того, могут быть скорректированы положения ст. 11 Федерального закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»:

*«1. Квалификационный аттестат аудитора выдается саморегулируемой организацией аудиторов при условии, что лицо, претендующее на его получение (далее - претендент):*

*... 2) имеет ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации»,*

в свете предусматриваемого Россией в своих обязательствах требования к стажу — *«не менее 3-х лет из последних 5-ти лет по экономической или юридической специальности».*

Примечательно, что ранее законодательство такое более жесткое требование также уже содержало (Приказ Минфина РФ от 12 сентября 2002 г. № 93н «Об утверждении Временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации»), однако впоследствии Федеральным законом № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» оно было заменено на указанное выше.

**7.5.** Требования к составу штата аудиторской организации, предусмотренные обязательствами России, такие как:

*«не менее 50 % штата аудиторской организации должны составлять лица, постоянно проживающие в Российской Федерации»;*

*«не менее 75 % штата аудиторской организации, возглавляемой иностранным лицом, должны составлять граждане Российской Федерации»,*

также ранее действующим законодательством предусматривались (ст. 4 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»), однако в действующем регулировании отсутствуют. Не исключено, что исходя из содержания обязательств России по вступлению в ВТО, такие требования могут быть вновь введены в действующее регулирование.

**7.6.** Думается, что внесение в российское регулирование рассматриваемых услуг изменений, основанных на содержании обязательств России, маловероятно.

Это объясняется тем, что согласно праву ВТО любой его член вправе в своем внутреннем регулировании «снизить» планку, установленную в его специфических обязательствах. После этого «поднять» такую планку бывает проблематично, т.к. такой шаг расходится с духом права ВТО, с обязательствами его членов продолжить устранение барьеров для торговли услугами, и может вызвать возражения других членов ВТО.

**7.7.** Также могут быть внесены коррективы в положения Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (вступает в силу с 1 января 2013 г.) в части установления требования к руководителю организации, оказывающей услуги в области бухгалтерского учета, — в свете принимаемых Россией обязательств занимать такую должность *«могут только лица, временно или постоянно проживающие на территории Российской Федерации».*

**7.8.** Думается, что можно привести и другие примеры того, какие еще правила российского регулирования оказания аудиторских и бухгалтерских услуг могут потребовать исправления, но это уже выходит за рамки настоящего исследования.

Однако важно понимать, что изменения в российском регулировании / правоприменении, вытекающие из обязательств России как члена ВТО, потребуются только применительно к отношениям с иностранными лицами из членов ВТО: российские власти, будучи не связанными каким-либо обязательствами с теми странами, которые членами ВТО не являются, будут вправе установить для происходящих из них лиц те правила, которые они считают нужными.

**7.9.** Важно отметить и то, что право ВТО не препятствует России вводить в будущем какие-либо квалификационные требования к иностранным лицам, оказывающим рассматриваемые услуги (образование, стаж работы их сотрудников и т.д.). Однако введение таких требований должно иметь место только одновременно как для иностранных лиц из членов ВТО, так и российских лиц.

## 8. НЕКОТОРЫЕ НЕСООТВЕТСТВИЯ МЕЖДУ АНГЛИЙСКИМ И РУССКИМ ТЕКСТОМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ

8.1. В тексте обязательств России на английском языке применительно к аудиторским услугам используется фраза «*licensed to perform auditing activity*», которая дословно переводится как «*имеющим лицензию на осуществление аудиторской деятельности*». Аналогичный перевод содержится и в тексте обязательств России на русском языке, размещенном на <http://www.wto.ru/documents.asp?f=docs&t=14>.

Проект обязательств России по вступлению в ВТО готовился более 10 лет, и не исключено, что первоначально данный термин был использован именно в связи с тем, что на тот момент аудиторская деятельность в России подлежала лицензированию.

С 1 января 2010 г. лицензирование аудиторской деятельности в России было отменено, а точнее заменено на иной порядок получения права доступа на рынок аудиторских услуг (через членство в соответствующих саморегулируемых организациях).

Вместе с тем, термин «*license*» может иметь и иные значения, в том числе «*разрешение на что-либо*», «*право*», «*дозволение*» и т.п. Поэтому и лицензия, и членство в саморегулируемых организациях — все это ни что иное, как разные способы регулирования государством процедуры предоставления права на осуществление аудиторской деятельности. В связи с этим не следует искать в указанной в обязательствах формулировке несоответствий российскому законодательству и/или юридической безграмотности составителей текста. При толковании слова «*лицензия*» нужно понимать, что речь идет не собственно о лицензии как об одной документе, а о необходимости получения какого-либо разрешения в соответствии с национальным законодательством на право осуществления аудиторской деятельности.

## 9. ОШИБКИ И НЕТОЧНОСТИ ЮРИДИЧЕСКОГО СВОЙСТВА В ТЕКСТЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ

9.1. В первом столбце таблицы обязательств России указывается на следующие услуги: «*(b) Аудиторские и бухгалтерские услуги (СРС 862\*) в отношении аудиторских услуг (СРС 86211 и СРС 86212\*, кроме бухгалтерских услуг)*».

Сама формулировка может ввести в заблуждение относительно того, применимо ли все то, что указано во втором и третьем столбцах таблицы к бухгалтерским услугам, или же только к аудиторским. Исходя из комплексного анализа таблицы, становится понятно, что речь идет именно об аудиторской деятельности, а все то, что касается бухгалтерской деятельности, вынесено в отдельную графу в таблице обязательств России.

**Однако в любом случае было бы правильно написать наименование сектора услуг четче, например, так, как это было сделано в проекте обязательств России 1999 г.**

9.2. Кроме того, следует заметить, что часть из указанных в таблице обязательств России ограничений и требований по допуску иностранных лиц к оказанию аудиторских и бухгалтерских услуг (например, в части требований к штату сотрудников или стажу работы (см. более подробно раздел 7 настоящего обзора) повторяет положения ранее действовавшего, но ныне отмененного российского регулирования. Очевидно, что при составлении текста обязательств авторы ориентировались на действующее на тот момент регулирование. Сейчас российское законодательство стало более либеральным.

Таким образом, либо по техническим причинам текст обязательств не был приведен в соответствие с действующим регулированием данной сферы, либо авторы текста обязательств намеренно предусмотрели такие более жесткие ограничения для иностранных лиц, сохранив за Россией право вновь ввести подобные ограничения. В



таком случае теоритически такой возврат к более жесткому регулированию в отношении иностранных лиц возможен, но все же, как уже объяснялось выше, маловероятен.

## **10. СРАВНЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К АУДИТОРСКИМ И БУХГАЛТЕРСКИМ УСЛУГАМ С ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМИ СТРАН БРИКС. ОБЩАЯ ОЦЕНКА ТАКИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ РОССИИ**

**7.1.** Содержание таких обязательств для иностранных поставщиков аудиторских и бухгалтерских услуг является достаточно неблагоприятным.

**Обязательства России в отношении сферы аудиторских и бухгалтерских услуг являются одними из самых протекционистских из всех обязательств России по вступлению в ВТО.**

**7.2.** Анализируя последствия вступления России в ВТО для сектора аудиторских и бухгалтерских услуг, любопытно обратиться к опыту других зарубежных стран БРИКС, с которыми часто сравнивают Россию.

**7.2.1.** Так, в частности, в Китае предусмотрено значительно меньшее количество ограничений. Единственное ограничение касается третьего способа поставки (типа коммерческого присутствия):

*«деятельность партнерств или объединенных аудиторских (бухгалтерских) фирм ограничена деятельностью Сертифицированных присяжных бухгалтеров, лицензию которым предоставляют китайские власти».*

Кроме того, предусмотрено дополнительное обязательство:

*«иностранным фирмам разрешается присоединение к китайским фирмам и заключение договоров с аффилированными фирмами из других членов ВТО. После вступления в ВТО в отношении фирм, которые уже были допущенным на рынок, будет предоставлен национальный режим».*

**7.2.2.** Примечательно, что Бразилия отказалась принимать на себя обязательства по первому (трансграничному), второму и четвертому способам поставки услуг во втором и третьем столбцах.

В отношении возможности коммерческого присутствия Бразилия предусмотрела следующее:

*«участие нерезидентов в юридических лицах, контролируемых бразильскими гражданами, не допускается. Иностраный поставщик услуг не должен использовать свое иностранное название [фирменное наименование], но может уступить его бразильским специалистам, которые будут представлять и осуществлять полноценное участие в новом юридическом лице на территории Бразилии».*

Таким образом, Бразилия, по сути, полностью закрыла доступ на рынок аудиторских и бухгалтерских услуг для иностранных лиц из других членов ВТО.

**7.2.3.** Индия вообще отказалась принимать на себе какие-либо обязательства применительно к сфере аудиторских и бухгалтерских услуг.

**7.2.4.** ЮАР также отказалась принимать на себя обязательства по первому, второму и третьему способам поставки аудиторским и бухгалтерским услуг. Вместе с тем, в отличие от других стран БРИКС, по третьему способу поставки ЮАР не установила каких-либо ограничений, предусмотрев лишь требование о наличии гражданства для прохождения аккредитации применительно к национальному режиму.

**7.3.** Соответственно, принимая во внимание опыт зарубежных стран, нельзя не отметить, что позиция России, последуй она примеру Бразилии или Индии, могла бы быть еще более жесткой.

7.4. Принятые Россией на себя обязательства в сфере аудиторских и бухгалтерских услуг, хотя и открывают доступ иностранным поставщикам в такие сферы, однако предусматривают возможность введения целого ряда серьезных ограничений: наем российского персонала, наличие аттестатов аудитора и/или бухгалтера, полученного в соответствии с законодательством РФ, учреждение юридического лица в России и т.д. Часть из таких требований / ограничений уже содержится в действующем законодательстве, оставшаяся часть, предусматривающая более жесткие требования, может быть введена в будущем.

Кроме того, на текущий момент с учетом принятого федерального регулирования о консолидированной финансовой отчетности, работе Правительства России по признанию на территории России международных стандартов и применению в сфере крупного бизнеса МСФО на добровольной основе параллельно с российскими стандартами, Россия находится на пути перехода с национальной (крайне специфической) системы ведения бухгалтерского учета на общепринятые МСФО. Этот процесс долгий и постепенный. В этой связи участниками рабочей группы по присоединению России к ВТО высказывались даже чересчур категоричные суждения о том, что *«отсутствие совместимости систем бухгалтерского учета не позволит поставщикам услуг получить доступ на рынки, который согласилась предоставить Россия»*<sup>18</sup>. Указанное относится, в первую очередь, к сфере оказания бухгалтерских услуг, однако применимо и к сфере оказания аудиторских услуг.

Однако это далеко не так. Сфера рассматриваемых услуг является весьма интересной / прибыльной для иностранных лиц из членов ВТО. Поставщики таких услуг, как известно, уже давно присутствуют на российском рынке, и несомненно то, что на нем продолжают появляться новые иностранные «игроки», что постепенно приведет к усилению конкуренции.

Но появляться такие «игроки» будут не быстро, и, учитывая потребности крупных (в том числе трансграничных) российских компаний по ведению бухгалтерского учета и по российским, и по международным стандартам, они будут стараться работать с крупным бизнесом. Не исключено, что по мере завершения процесса перехода России на МСФО постепенно будет расширяться и география присутствия иностранных поставщиков рассматриваемых услуг, что усилит конкуренцию в данной сфере и может сказаться на прибыльности российских аудиторских и бухгалтерских компаний.

Настоящий обзор подготовлен Е.И. Горяиновой,  
Коллегия адвокатов «Муранов, Черняков и партнеры»

**Спасибо за внимание к этому обзору!**

**По любым обозначенным в нем вопросам обращайтесь в коллегия адвокатов «Муранов, Черняков и партнеры» ([www.rospravo.ru](http://www.rospravo.ru))**

Москва, 105005 Денисовский переулок, д. 23, стр. 6

Тел. +7 495 783 7450 // [press@rospravo.ru](mailto:press@rospravo.ru)

Обзоры с полным юридическим анализом обязательств России как будущего члена ВТО по остальным секторам услуг Вы можете найти на [www.russia-wto.ru](http://www.russia-wto.ru).

---

<sup>18</sup> Доклад Рабочей группы по присоединению Российской Федерации к Всемирной торговой организации от 16 ноября 2011 г. WT/ACC/ RUS/70 WT/MIN(11)/2. Неофициальный перевод с английского размещен по адресу: <http://www.wto.ru/documents.asp?f=docs&t=14>.