

## Аудиторские организации как субъекты финансового права

**Аннотация.** Статья посвящена обзорному исследованию элементов финансовой правосубъектности аудиторских организаций. В работе отмечается, что участие аудиторских организаций в общественных отношениях, имеющих финансово-правовую природу, предопределяет их двойственную финансовую правосубъектность, обусловленную сочетанием публичных и частных интересов. Автор подчеркивает, что публичный, финансово-правовой характер отношений, складывающихся в процессе деятельности аудиторских организаций, должен определяться ее целевым и функциональным предназначением. В зависимости от объема правосубъектности среди аудиторских организаций следует выделить собственно аудиторские организации, аудиторские организации, оказывающие аудиторские услуги общественно значимым организациям, и аудиторские организации на финансовом рынке. Сделан вывод о том, что деятельность аудиторских организаций имеет финансово-правовую природу, а публичные элементы, лежащие в основе правосубъектности аудиторских организаций, позволяют относить указанных лиц к субъектам финансового права.

**Ключевые слова:** право; финансовое право; финансовый контроль; аудит; аудиторская организация; правосубъектность аудиторских организаций; публичный интерес; финансовый рынок; аудит общественно значимых организаций; аудит общественно значимых организаций на финансовом рынке

**Для цитирования:** Ефимова А. К. Аудиторские организации как субъекты финансового права // Актуальные проблемы российского права. — 2026. — Т. 21. — № 5. — С. 62–67. — DOI: 10.17803/1994-1471.2026.186.5.062-067

### Auditing Organizations as Subjects of Financial Law

**Alina K. Efimova**, Postgraduate Student, Department of Financial Law, Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Moscow, Russian Federation  
a.k.efimova@mail.ru

**Abstract.** The paper presents a comprehensive study of the elements of the financial legal personality of audit organizations. The study highlights that the participation of audit organizations in social relations of a financial and legal nature determines their dual financial legal personality, arising from the combination of public and private interests. The author emphasizes that the public, financial-law character of the relations formed in the course of audit organizations' activities should be defined in accordance with their purpose and functional role. Depending on the scope of legal personality, audit organizations should be classified into audit firms *per se*, audit firms providing services to public interest entities, and audit firms operating in the financial market. The author concludes that the activities of audit organizations are inherently financial and legal in nature, and that the public elements underlying their legal personality justify classifying these entities as subjects of financial law.

© Ефимова А. К., 2026

\* Ефимова Алина Константиновна, аспирант кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)  
Садовая-Кудринская ул., д. 9, г. Москва, Российская Федерация, 125993  
a.k.efimova@mail.ru

**Keywords:** law; financial law; financial control; audit; audit organization; legal personality of audit organizations; public interest; financial market; audit of socially significant organizations; audit of socially significant organizations in the financial market

**Cite as:** Efimova AK. Auditing Organizations as Subjects of Financial Law. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava*. 2026;21(5):62-67. (In Russ.). DOI: 10.17803/1994-1471.2026.186.5.062-067

Современное финансовое право регулирует всё более широкий круг общественных отношений, складывающихся в процессе осуществления финансовой деятельности. Новые эволюционные явления, характеризующие социально-экономическое развитие Российской Федерации, вызывают необходимость глубокого исследования финансово-правовых институтов, обусловленную существенными изменениями «в характере развития тех отношений, которые регулируются финансовым правом»<sup>1</sup>. Государство, осуществляя финансовую деятельность через централизованные и децентрализованные фонды денежных средств, всё чаще передает выполнение общественно значимых функций и задач публичной власти уполномоченным субъектам, особое место среди которых занимают аудиторские организации.

Участие аудиторских организаций в разнообразных общественных отношениях, имеющих финансово-правовую природу, предопределяет их двойственную финансовую правосубъектность, обусловленную спецификой сочетания публичных и частных интересов.

В науке финансового права высказывается мнение о том, что «публичный интерес в финансовых отношениях имеет юридический аспект, выражающийся в закреплении приоритета публичного интереса в финансовой деятельности»<sup>2</sup>. Публичная финансовая деятельность «по образованию, перераспределению и использованию централизованных и децентрализованных фондов денежных средств в целях эффективного

функционирования государства и муниципальных образований и выполнения стоящих перед ними общесоциальных задач»<sup>3</sup> направлена на обеспечение целостности финансовой системы Российской Федерации и единства правовых институтов, способствующих формированию и распределению соответствующих фондов денежных средств.

Институт финансов хозяйствующих субъектов, объединяющий денежные фонды организаций — юридических лиц, к числу которых принадлежат и аудиторские организации, призван обеспечивать правовой режим денежного фонда хозяйствующих субъектов. Финансы организаций, в отличие от публичных финансов, всецело ориентированных на выполнение общесоциальных функций, преимущественно направлены на перемещение финансовых ресурсов экономических субъектов и последующее формирование внутрихозяйственных фондов денежных средств. Вместе с тем, как справедливо подчеркивает Г. Ф. Ручкина, «денежные средства, перераспределенные из сферы частных финансов, являются основным ресурсным источником различных бюджетных и внебюджетных фондов, обеспечивающих реализацию государственных функций»<sup>4</sup>.

Целостность и функциональное единство институтов финансовой системы Российской Федерации опосредуют объективную заинтересованность государства в экономической деятельности аудиторских организаций как действующих в собственном интересе субъектов финансово-

---

<sup>1</sup> Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. М. : Госюриздат, 1960. С. 4.

<sup>2</sup> Смирникова Ю. Л. Соотношение частных и публичных интересов в финансовой деятельности // Интерес в публичном и частном праве : сборник материалов научной конференции в Государственном университете — Высшей школе экономики. М., 2002. С. 132.

<sup>3</sup> Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2024. С. 11.

<sup>4</sup> Ручкина Г. Ф. Финансово-правовое регулирование предпринимательской деятельности в Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2004. С. 5.

хозяйственной деятельности, которая играет значительную роль в обеспечении устойчивого развития национальной экономики, в особенности в условиях противодействия глобальным вызовам современности.

Вместе с тем согласимся с обоснованным мнением Д. М. Щекина, высказанным в контексте исследования баланса публичных и частных интересов в праве, в том, что публичный интерес в финансово-правовой сфере не может сводиться исключительно «к интересу по наполнению средствами публичных денежных фондов»<sup>5</sup>. Полагаем, что публичный, финансово-правовой характер отношений, складывающихся в процессе деятельности аудиторских организаций, должен определяться ее целевым и функциональным предназначением.

На особый статус аудиторских организаций обратил внимание Конституционный Суд РФ в постановлении от 01.04.2003 № 4-П, подчеркнув, что хотя «юридическое лицо заключает договор об оказании аудиторских услуг в качестве корпорации частного права... вместе с тем такое юридическое лицо имеет особый статус: оно создается специально и исключительно для осуществления аудиторской деятельности, не может заниматься никакой иной предпринимательской деятельностью...»<sup>6</sup>.

Деятельность аудиторских организаций, реализуемая в публичном интересе в строгом соответствии с законодательством Российской Федерации, профессиональными стандартами и этическими принципами, призвана обеспечивать прозрачность и достоверность предоставляемой финансовой информации, укреплять доверие к ней со стороны заинтересованных пользователей, способствуя тем самым стабиль-

ности финансовой системы Российской Федерации и устойчивости системы национального финансового рынка.

Полагаем, что аудиторские организации как участники финансовых правоотношений выполняют функцию по реализации контрольной задачи, поставленной перед государством в области финансов, поскольку контрольная деятельность аудиторских организаций (аудит) направлена на обеспечение законности при образовании, распределении и использовании денежных фондов хозяйствующих субъектов и осуществляется на профессиональной основе с применением таких экономико-правовых инструментов, как бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Общественные отношения, складывающиеся между аудиторской организацией — профессиональным субъектом аудиторской деятельности и аудируемым лицом, по поводу проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности имеют публично-правовую природу, характеризуются как властеотношения и базируются на исполнении возложенных законодателем публично-правовых обязанностей.

Выступая в качестве особой гарантии<sup>7</sup> финансово-правовой защиты публичного интереса, контрольная деятельность аудиторских организаций позволяет рассматривать их в качестве субъектов, уполномоченных государством на выполнение публичных функций. Заметим, что реализация публичного интереса в деятельности аудиторских организаций может быть достигнута путем:

а) собственно проведения проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, представляющей собой негосударственную

<sup>5</sup> Щекин Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2023. С. 3.

<sup>6</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 01.04.2003 № 4-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона “Об аудиторской деятельности” в связи с жалобой гражданки И. В. Выставкиной» // СЗ РФ. 2003. № 15. Ст. 1416.

<sup>7</sup> Гарантии обеспечения публичного интереса в рассматриваемой области общественных отношений также могут находить свое правовое отражение в форме нормативно определенных обязанностей аудиторских организаций и аудируемых лиц, полномочий контрольно-надзорных органов и организаций, являющихся правовым инструментом его реализации.

форму финансового контроля, в рамках которой выражается профессиональное мнение о достоверности такой отчетности;

б) публикации аудиторского заключения в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», включая размещение на платформе государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности;

в) обеспечения доступа к информации о деятельности аудиторской организации, раскрываемой на ее официальном сайте в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации;

г) проведения внешнего государственного и негосударственного контроля деятельности аудиторских организаций.

В зависимости от объема правосубъектности среди аудиторских организаций следует выделить собственно аудиторские организации, аудиторские организации, оказывающие аудиторские услуги общественно значимым организациям (далее также — аудиторские организации ОЗО), и аудиторские организации на финансовом рынке.

В целях «создания условий для повышения эффективности функционирования аудиторской отрасли»<sup>8</sup> с 1 января 2022 г. вступил в силу

Федеральный закон от 02.07.2021 № 359-ФЗ<sup>9</sup>, предусматривающий существенные изменения в нормативно-правовом регулировании деятельности аудиторских организаций. В соответствии со ст. 6 этого Закона в сферу финансово-правового регулирования были введены новые категории субъектов аудиторской деятельности. В частности, речь идет об аудиторских организациях ОЗО и аудиторских организациях, осуществляющих свою деятельность на финансовом рынке. Вместе с тем стоит подчеркнуть, что в первоначальной редакции проекта названного Закона упомянутые субъекты отсутствовали.

В тексте внесенного в Государственную Думу ФС РФ законопроекта № 273179-7<sup>10</sup> для целей регулирования аудиторской деятельности рассматривалась необходимость определения особых критериев в отношении аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги хозяйствующим субъектам, имеющим стратегическое значение для финансового рынка. Таких хозяйствующих субъектов было предложено обозначать термином «общественно значимые организации». Из анализа соответствующего понятия, определенного путем перечисления составляющих его элементов субъектного состава<sup>11</sup>, и содержания ст. 5.1 Федерального закона

<sup>8</sup> Пояснительная записка к проекту федерального закона № 273179-7 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/download/0dc3da67-2053-4df6-97f4-1c97c8a737ee> (дата обращения: 08.10.2025).

<sup>9</sup> Федеральный закон от 02.07.2021 № 359-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2021. № 27 (ч. I). Ст. 5187.

<sup>10</sup> Проект федерального закона № 273179-7 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)» // URL: <https://sozd.duma.gov.ru/download/5d8ccea4-9c22-46c8-a2fc-b553c0515468> (дата обращения: 08.10.2025).

<sup>11</sup> Под общественно значимыми понимаются следующие организации: публичные акционерные общества; организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг; кредитные организации (головные кредитные организации банковских групп), головные организации банковских холдингов; страховые организации, общества взаимного страхования; организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй, клиринговые организации, организаторы торговли, негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов; государственные корпора-

«Об аудиторской деятельности»<sup>12</sup> в редакции законопроекта, внесенного в Государственную Думу, следует вывод об отсутствии в предложенной концепции идеи о разграничении аудиторских организаций ОЗО и аудиторских организаций на финансовом рынке.

Разграничение указанных субъектов усматривается из текста закона, принятого по итогам рассмотрения законопроекта Государственной Думой в третьем чтении. Из названия и содержания ст. 5.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», согласно внесенным изменениям, следует, что «аудиторские услуги общественно значимым организациям вправе оказывать только аудиторские организации, сведения о которых внесены в реестр аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям»<sup>13</sup>, а общественно значимым организациям на финансовом рынке — аудиторские организации, включенные в реестр аудиторских организаций на финансовом рынке<sup>14</sup>.

На основании анализа приведенных норм можно заключить, что деление аудиторских организаций на соответствующие виды основано на специфике публично-правовой функции аудируемых лиц и продиктовано необходимостью защиты публично-правовых интересов, которая, в свою очередь, обусловлена установлением более строгих критериев для обеспечения качества аудита и точности финансовой

информации, предоставляемой аудируемыми лицами, выполняющими публично-правовые функции на финансовом рынке и имеющими стратегическое значение для финансовой системы Российской Федерации.

Принимая во внимание комплексный характер регулирования деятельности аудиторских организаций, отметим, что сказанное предопределяет ее финансово-правовую природу, а публичные элементы, лежащие в основе правосубъектности аудиторских организаций, позволяют относить указанных лиц к субъектам финансового права. Кроме того, полагаем, что предложенное законодателем деление аудиторских организаций на аудиторские организации ОЗО и аудиторские организации на финансовом рынке дает возможность считать рассматриваемые категории субъектов финансового права лицами, обладающими специальной финансовой правосубъектностью. Специальная правосубъектность аудиторских организаций, в отличие от общей правосубъектности, представляющей собой юридическое свойство субъектов финансового права, которое выражается в наделении их статусом, необходимым для участия в финансовых правоотношениях, определяется исключительной способностью названных лиц иметь особые права и публично-правовые обязанности, реализуемые в строго определенных законодателем финансовых правоотношениях.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. — М. : Госюриздат, 1960. — 193 с.
2. Ручкина Г. Ф. Финансово-правовое регулирование предпринимательской деятельности в Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук. — М., 2004. — 552 с.

ции, государственные компании, публично-правовые компании; организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 %; организации, которые представляют и (или) раскрывают консолидированную финансовую отчетность.

<sup>12</sup> Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // СЗ РФ. 2009. № 1. Ст. 15.

<sup>13</sup> Ведение указанного реестра осуществляется уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору — Федеральным казначейством.

<sup>14</sup> Реестр аудиторских организаций на финансовом рынке ведет Банк России.

3. Смирникова Ю. Л. Соотношение частных и публичных интересов в финансовой деятельности // Интерес в публичном и частном праве : сборник материалов научной конференции в Государственном университете — Высшей школе экономики. — М., 2002. — С. 132–135.
4. Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Проспект, 2024. — 624 с.
5. Щекин Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2023. — 60 с.

*Материал поступил в редакцию 13 декабря 2025 г.*

#### REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Rovinskiy E. A. Osnovnye voprosy teorii sovetskogo finansovogo prava. — М.: Gosyurizdat, 1960. — 193 s.
2. Ruchkina G. F. Finansovo-pravovoe regulirovanie predprinimatelskoy deyatel'nosti v Rossiyskoy Federatsii: dis. ... d-ra yurid. nauk. — М., 2004. — 552 s.
3. Smirnikova Yu. L. Sootnoshenie chastnykh i publichnykh interesov v finansovoy deyatel'nosti // Interes v publichnom i chastnom prave: sbornik materialov nauchnoy konferentsii v Gosudarstvennom universitete — Vysshey shkole ekonomiki. — М., 2002. — С. 132–135.
4. Finansovoe pravo: uchebnik / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Проспект, 2024. — 624 с.
5. Shchekin D. M. Balans publichnykh i chastnykh interesov v nalogovom prave: avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. — М., 2023. — 60 с.