

## Научная статья

УДК 342

DOI: 10.25683/VOLBI.2025.70.1222

Elena Borisovna Strelkova

Applicant

of the Department of Financial law,

specialty 5.1.2 — Public law

(state-legal) sciences,

Kutafin Moscow State Law University (MSAL);

Lecturer of STEK Vocational Training Centre,

Head of the Legal Department,

STEK-consulting LLC

Moscow, Russian Federation

strelkova@stekaudit.ru

Елена Борисовна Стрелкова

соискатель кафедры финансового права,

специальность 5.1.2 — Публично-правовые

(государственно-правовые) науки,

Московский государственный юридический университет

имени О. Е. Кутафина (МГЮА);

преподаватель Центра профессиональной подготовки «СТЕК»,

начальник юридического отдела,

ООО «СТЕК-консалтинг»

Москва, Российская Федерация

strelkova@stekaudit.ru

## ПРАВОВОЙ СТАТУС АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ КАК СУБЪЕКТОВ НЕГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

5.1.2 — Публично-правовые (государственно-правовые) науки

**Аннотация.** В статье исследуются особенности правового статуса аудиторских организаций как субъектов негосударственного аудиторского финансового контроля, обусловленные государственно значимыми публичными целями и общесоциальными задачами, достижению которых служит институт независимого аудита. Рассмотрена проблема содержания правоспособности аудиторских организаций, проанализированы подходы к понятиям специальной и исключительной правоспособности как в научном сообществе, так и в правоприменительной практике. На примере правового статуса аудиторских организаций обосновывается необходимость разграничения правовых категорий специальной правоспособности и исключительной правоспособности, с одной стороны, неразрывно связанных в своем диалектическом единстве, но, с другой стороны, имеющих четкие правовые критерии их дифференциации и принципиальные различия в их сущностном значении.

На основании проведенного исследования делается вывод о наличии у аудиторских организаций как специальной, так и исключительной правоспособности. В завершение автор указывает на положительное значение установления для аудиторских организаций дополнительных норм как дозволительного, так и ограничительного характера,

являющихся основанием для возникновения у аудиторских организаций исключительной и специальной правоспособности соответственно, т. к. сочетание исключительной компетенции аудиторских организаций на осуществление аудиторской деятельности органично согласуется с установлением дополнительных правовых ограничений в их деятельности, что служит достижению целей внешнего контроля и надзора за деятельностью аудиторских организаций как профессиональных субъектов финансового контроля, результат деятельности которых в виде выражения мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц является значимым не только для потенциальных инвесторов и собственников бизнеса, но и для общества и государства в целом, и влечет за собой определенные последствия экономического и правового характера, являясь юридическим фактом.

**Ключевые слова:** аудиторская деятельность, аудиторские организации, правовой статус аудиторских организаций, правоспособность аудиторских организаций, исключительная правоспособность аудиторских организаций, специальная правоспособность аудиторских организаций, аудит, финансовый контроль, негосударственный финансовый контроль, аудиторский финансовый контроль

Для цитирования: Стрелкова Е. Б. Правовой статус аудиторских организаций как субъектов негосударственного финансового контроля // Бизнес. Образование. Право. 2025. № 1(70). С. 206—212. DOI: 10.25683/VOLBI.2025.70.1222.

## Original article

### LEGAL STATUS OF AUDIT FIRMS AS SUBJECTS OF NON-STATE FINANCIAL CONTROL

5.1.2 — Public law (state-legal) sciences

**Abstract.** The article studies the peculiarities of the legal status of audit firms as subjects of the non-state audit financial control conditioned by state significant public goals and whole-of-society objectives, achievement of which the institute of independent audit serves. The problem of the content of legal capacity of audit organizations is considered, the approaches to the concepts of special and exclusive legal capacity both in the scientific community and in law enforcement practice are analyzed. On the example of the legal status of audit firms the

necessity of differentiation of legal categories of special legal capacity and exclusive legal capacity is substantiated on the one hand inseparably connected in their dialectical unity but on the other hand having clear legal criteria for their differentiation and fundamental differences in their essential meaning.

On the basis of the conducted research the conclusion is made about the presence of both special and exclusive legal capacity of audit firms. The author points out the positive value of establishing for audit firms additional norms of both

*permissive and restrictive nature which are the basis for the emergence of exclusive and special legal capacity of audit firms, respectively since the combination of exclusive competence of audit firms to carry out audit activities is organically consistent with the establishment of additional legal restrictions in their activities, which serves the purpose of external control and supervision of audit firms as professional subjects of financial control, the result of which, in the form of expressing an opinion*

*on the reliability of the audited entities' financial statements is significant not only for potential investors and business owners but also for society and the state as a whole, and entails certain consequences of economic and legal nature being a legal fact.*

**Keywords:** *audit activity, audit firms, legal status of audit firms, legal capacity of audit firms, exclusive legal capacity of audit firms, special legal capacity of audit firms, audit, financial control, non-state financial control, audit financial control*

**For citation:** Strelkova E. V. Legal status of audit firms as subjects of non-state financial control. *Biznes. Obrazovanie. Pravo = Business. Education. Law.* 2025;1(70):206—212. DOI: 10.25683/VOLBI.2025.70.1222.

### Введение

**Актуальность.** В условиях развитой рыночной экономики всё большее значение получает деятельность аудиторских организаций, как особых профессиональных субъектов независимого (аудиторского) негосударственного финансового контроля. Потребность общества и государства в получении объективной информации о финансовой деятельности хозяйствующих субъектов, удовлетворяемая через институт обязательного аудита посредством выдачи аудиторскими организациями независимых заключений о достоверности или недостоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц, является не только частью рыночного планирования для потенциальных инвесторов и иных заинтересованных лиц, но и базовым элементом финансового контроля за децентрализованными фондами денежных средств в государстве.

Законодательство об аудиторской деятельности усложняется, обособляется, приобретает свою специфику. Так, аудиторские организации при оказании аудиторских услуг подчинены не только нормам Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон об аудиторской деятельности), но и обязательным требованиям международных стандартов аудита, Банка России, саморегулируемой организации аудиторов, а также положениям Соглашения об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза (заключено в г. Москве 19 апреля 2022 г.).

Именно поэтому важной задачей является определение правовых рамок, внутри которых действуют аудиторские организации, являющиеся поставщиками значимой финансовой информации, на основе которой принимаются решения как частными субъектами, так и государственными органами в процессе исполнения ими своих контрольно-надзорных функций, направленные на принятие мер по предотвращению нарушения законности и иных обязательных требований субъектами свободного рынка в процессе их финансовой деятельности.

Совокупность прав и обязанностей, определяющая положение аудиторских организаций во взаимоотношении с иными лицами и государством, представляет собой их правовой статус, являющейся комплексной правовой категорией, состоящей из различных элементов и неразрывно связанной с правоспособностью, как абстрактной теоретической возможностью иметь конкретные субъективные права в установленных их правовым статусом пределах.

**Целесообразность** проведенного исследования продиктована наличием дуализма правового статуса аудиторских организаций, выраженного в том, что с одной стороны аудиторская деятельность имеет публично-правовой характер и направлена на достижение социально значимых целей [1, с. 130], с другой же стороны нельзя отрицать

и частнопроводную составляющую аудиторской деятельности. Данная двойственная разнонаправленная природа деятельности аудиторских организаций логичным образом является детерминантой специфического правового регулирования аудиторского правоотношения, находящегося на стыке частных и публичных юридических наук, требующего детального изучения всех его элементов, для понимания особенностей функционирования аудиторских организаций и исполнения ими своих публичных задач.

**Изученность проблемы.** Вопросы правового статуса аудиторских организаций изучались такими учеными-юристами, как Л. Л. Арзуманова [1; 2], Р. Н. Аганина [3], Т. С. Анисифоров [4], О. С. Соболев [5]. Отдельно выделим работы И. В. Ершовой [6—8] и А. А. Марьиной [9], в которых осуществлен подробный анализ правовой природы правоспособности аудиторских организаций как базового элемента их правового статуса. Проблемы установления существенных критериев для дифференциации правоспособности аудиторских организаций, безусловно отличающейся от универсальной (общей) правоспособности большинства юридических лиц, затрагивались также А. Я. Курбатовым [10], А. Ф. Звороно [11], В. Г. Ширококовым и Д. Н. Литвиновой [12], Т. А. Поповой [13]. Однако до настоящего времени ни в научном сообществе, ни в правоприменительной практике не выработано единого мнения о том, является ли правоспособность аудиторских организаций специальной или исключительной, исходя из особенностей правового регулирования аудиторской деятельности.

**Научная новизна** работы заключается в обосновании положения об обладании аудиторскими организациями как специальной, так и исключительной правоспособностями, являющимися самостоятельными правовыми категориями, обладающими существенными различиями, но неразрывно связанными в своем диалектическом единстве целостного элемента правового статуса аудиторских организаций.

В связи с чем **целью** настоящего исследования является установление особенностей, влияющих на закрепление специфичного правового статуса аудиторских организаций, и выявление вида правоспособности аудиторских организаций, обусловленного их особым правовым статусом, в рамках которого аудиторские организации, с одной стороны, наделяются дополнительными правами, необходимыми для исполнения ими своих публичных функций, а с другой стороны, их деятельность ограничивается экстраординарными запретами, необходимыми для сохранения аудиторскими услугами и нивелирования возможных ситуаций возникновения конфликта интересов при проведении аудиторских проверок. Исходя из изложенной цели исследования его **задачами** являются выявление и выработка в понятийном аппарате специального правового термина применимого

к правоспособности аудиторских организаций, позволяющего раскрыть ее сущность, отличную от универсальной правоспособности коммерческих организаций.

**Теоретическая значимость** статьи заключается в проведении комплексного исследования правового статуса аудиторских организаций и выработке предложений по установлению критериев дифференциации правоспособности аудиторских организаций от общей правоспособности юридических лиц. **Практическая значимость** статьи заключается в возможности унификации правоприменительной практики при использовании общеправовых терминов применительно к правоспособности аудиторских организаций, для обозначения ее особого характера и использования научно-теоретических выводов автора при разработке новых направлений совершенствования законодательства в области регулирования аудиторской деятельности.

**Методология** работы базируется на положениях диалектико-материалистического метода познания и основанных на нем общенаучных и частнонаучных методах, таких как диалектический метод, системный анализ, синтез, аналогия, обобщение, сравнительно-правовой и формально-логический метод, правовое моделирование. Именно они позволили автору сформулировать о обосновать выводы, изложенные в настоящем исследовании.

### Основная часть

Независимый аудит, как элемент системы финансового контроля, направлен на достижение публичных целей и задач, как и иная контрольно-надзорная деятельность, и обладает социально значимым эффектом, заключающимся в выражении независимого объективного мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия, пользователями которого являются как общество в целом, его отдельные институты и лица, так и государство в процессе осуществления своих функций.

Высокая значимость результатов аудиторской деятельности для финансовой системы государства требует и высокой степени их защиты от возможных искажений, фальсификаций, погрешностей и ошибок, что обеспечивается, среди прочего, наличием специальной законодательной базы, регулирующей аудиторские правоотношения, в рамках которой установлены жесткие императивные нормы, закрепляющие специфические права и обязанности аудиторских организаций как профессиональных субъектов финансового контроля и поставщиков финансово значимой информации, статистирующих особый правовой статус аудиторских организаций.

Аудиту, как одной из форм финансового контроля, присущи как общие принципы контрольно-надзорной деятельности, такие как, законность, объективность, гласность, системность, независимость и беспристрастность в отношении объекта контроля, профессионализм и компетентность лиц, осуществляющих аудит, соблюдение высоких стандартов качества при проведении аудиторских проверок и достоверность их результатов, так и специальные принципы оказания аудиторских услуг, такие как строгое соблюдение аудиторской тайны и профессиональной этики аудиторов [14, с. 34—39].

Неукоснительное, последовательное соблюдение всех вышеуказанных принципов при осуществлении аудиторской деятельности критически важно для достижения целей и задач независимого финансового контроля. Для целей эффективной реализации данные принципы

не просто закреплены на законодательном уровне, но также установлены правовые механизмы их обеспечения и охраны, контроля за их соблюдением аудиторскими организациями в процессе оказания аудиторских услуг.

Всё это логичным образом привело не только к образованию специальной правовой базы, институализирующей аудиторскую деятельность, но и к закреплению в ней императивных норм, устанавливающих строгие рамки правосубъектности аудиторских организаций, выраженные в дозволениях и запретах на осуществление определенных видов деятельности, а также систему внешнего контроля и надзора за соблюдением указанных нормативных положений и применения мер ответственности за их нарушение.

Закон об аудиторской деятельности наделяет аудиторские организации исключительной компетенцией на осуществление аудиторской деятельности, состоящей из аудита и сопутствующих аудиту услуг, перечень которых утвержден Приказом Минфина России от 9 марта 2017 г. № 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг» и которые, так же как аудит, оказываются в строгом соответствии с международными стандартами аудита, принимаемыми Международной федерацией бухгалтеров и вводимыми в действие на территории Российской Федерации соответствующими приказами Минфина России.

Организация получает статус аудиторской после включения ее в члены саморегулируемой организации аудиторов, которая и ведет реестр аудиторских организаций.

Между тем необходимо отметить, что в настоящее время в Российской Федерации существует три реестра аудиторских организаций, отличающихся друг от друга по объему прав, которыми наделяются аудиторские организации, состоящие в них.

Первый реестр общей компетенции ведет Саморегулируемая организация аудиторов Ассоциация «Содружество» (далее — СРО ААС). До недавнего времени данный реестр был единственным, включение в него давало право оказывать аудиторские услуги любым организациям на территории Российской Федерации.

Но в ходе глобальной аудиторской реформы, начатой в 2021 г., в Закон об аудиторской деятельности были внесены многочисленные существенные изменения, в частности, одной из таких законодательных новелл стало появление с 2022 г. наряду с вышеуказанным общим реестром аудиторских организаций еще двух реестров аудиторских организаций: реестра аудиторских организаций, имеющих право оказывать аудиторские услуги общественно значимым организациям, который администрирует и ведет Федеральное казначейство, и реестра аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям на финансовом рынке, находящегося в ведении Банка России (ст. 5.1, 5.4 Закона об аудиторской деятельности).

Таким образом, исключительная компетенция аудиторских организаций не только наделяет их дополнительными полномочиями в сравнении с иными коммерческими организациями, но и имеет внутреннюю дифференциацию.

Отметим, что до 2010 г. аудиторская деятельность в Российской Федерации подлежала лицензированию, такая процедура отвечала общемировой практике континентальной (европейской) модели регулирования института аудита, в рамках которой основные полномочия по контролю за оказанием аудиторских услуг находились

у государства. С принятием в 2008 г. нового ныне действующего Закона об аудиторской деятельности в Российской Федерации наметился переход к англо-американской модели регулирования института аудита, характеризующейся широкими полномочиями саморегулируемых организаций аудиторов в отношении контроля качества оказания аудиторских услуг [15; 16], что и послужило принятием решения о переходе с системы лицензирования к системе ведения реестра аудиторских организаций саморегулируемой организацией аудиторов.

Главная особенность правового статуса аудиторских организаций заключается в том, что, обладая исключительным правом на занятие аудиторской деятельностью, аудиторские организации в то же время ограничены в праве на осуществление иной предпринимательской деятельности, кроме аудиторской, состоящей из аудита и сопутствующих аудиту услуг, и деятельности по оказанию прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, перечень которых установлен Законом об аудиторской деятельности (ч. 7 ст. 1).

Прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, не являются аудиторскими по своей природе и могут оказываться любыми субъектами предпринимательской деятельности, в отличие от сопутствующих аудиту услуг.

Аудиторские организации, как равно и непосредственно сами аудиторы, являясь членами саморегулируемой организации аудиторов, при осуществлении своей деятельности несут не только гражданско-правовую, административную, уголовную ответственность, но и дисциплинарную ответственность, к которой их привлекает саморегулируемая организация аудиторов, за нарушение обязательных требований, предъявляемых к аудиторским организациям законом, международными стандартами аудита, нормативными документами саморегулируемой организации аудиторов.

Порядок привлечения аудиторских организаций к дисциплинарной ответственности установлен Дисциплинарным кодексом СРО ААС, (утв. Решением Правления СРО ААС от 27 января 2023 г.), в соответствии со ст. 66 которого нарушение запрета аудиторской организацией на занятие иной деятельностью помимо аудиторской и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, если такая деятельность принесла более 5 % общего годового дохода аудиторской организации, влечет самую строгую меру дисциплинарного воздействия — исключение из членов саморегулируемой организации аудиторов, т. е. потерю статуса аудиторской организации.

Как видим, аудиторские организации по сравнению с другими субъектами предпринимательской деятельности, с одной стороны, обладают более широкими правами, необходимыми им для осуществления своих публичных функций, с другой стороны, ограничены в своих правах, что необходимо для предотвращения возможных злоупотреблений при выполнении ими своих социально значимых задач.

Указанный дуализм правосубъектности аудиторских организаций является одной из составляющих, определяющей их особый правовой статус.

Проблематика правового статуса аудиторских организаций в настоящее время не получила достаточной разработки в юридической науке. Между тем данная категория имеет свою специфику, основанную не только на вопросах соотношения прав и обязанностей аудиторских организаций, определяющих их специально-исключительную правоспособность, но и на диалектической взаимосвязи частноправовой и публично-правовой составляющей аудиторской деятельности.

Правоспособность аудиторских организаций, как одна из базисных составляющих и свойств их правового статуса, является фундаментом, на котором строится аудиторское правоотношение.

Большинство авторов выделяют общую и специальную правоспособность юридических лиц в качестве базисных правовых категорий. Также все чаще наряду со специальной выделяется исключительная правоспособность юридических лиц, однако в науке существует несогласованность в определении и разграничении понятий специальной и исключительной правоспособности. Оба данных вида правоспособности направлены на ограничение правосубъектности юридических лиц, имеющих особый социально значимый для общества и государства характер.

Так, И. В. Ершова в основу разграничений данных видов правоспособности кладет нормативный акт, закрепляющий и одновременно ограничивающий права, которые могут быть потенциально реализованы юридическим лицом. Для специальной правоспособности таким актом является учредительный документ организации, содержание которого в силу прямого указания закона должно ограничивать правоспособность лица. Например, некоммерческие организации, которые в силу императивных законодательных норм не могут заниматься иной деятельностью кроме той, что соответствует достижению ими уставных целей. Для исключительной правоспособности таким актом является закон, регулирующий деятельность организаций с особым публичным характером деятельности, таких как аудиторские, банковские, страховые организации [8, с. 193—201].

Б. М. Гонгало, в свою очередь, вкладывает иное содержание в понятие специальной правоспособности, указывая, что ей обладают лица, которые, в силу императивных законодательных норм, могут осуществлять только те виды деятельности, которые прямо предусмотрены в их уставах или специальных законах. Б. М. Гонгало не выделяет исключительную правоспособность в качестве самостоятельной правовой категории, однако указывает на существование лиц, обладающих иной, отличной от специальной правоспособности, имеющей ограничительный характер, правоспособностью, имеющей дозволяющий характер, т. е. предоставляющей юридическим лицам дополнительные права по сравнению с лицами с общей (универсальной) правоспособностью, например, на основании лицензий [17, с. 17—18].

Как в теории, так и в правоприменительной практике понятия специальной и исключительной правоспособности часто смешиваются или используются в качестве синонимов. Так, Омский областной суд в Апелляционном определении Судебной коллегии по гражданским делам от 17 сентября 2014 г. по делу № 33-5769/2014 указал на наличие у некоммерческих организаций «исключительно специальной правоспособности». Также некоторые авторы, говорят об ограниченной правоспособности, вместо специальной и исключительной, тем самым подчеркивая, что в рамках данных видов правоспособности устанавливаются жесткие законодательные рамки в пределах которых могут действовать организации [18].

В отношении использования терминов «специальная» и «исключительная» правоспособность применительно к аудиторским организациям ни в науке, ни в практике единого подхода не выработано.

Так, Пленум Верховного суда РФ в п. 6 Постановления от 18 ноября 2004 г. № 23 «О судебной практике по делам

о незаконном предпринимательстве» указывает на обладание банковскими, страховыми, аудиторскими и иными организациями, имеющими право осуществлять лишь определенные виды деятельности, для занятия которыми они были созданы, специальной правоспособностью.

В свою очередь, О. С. Соболев указывает на «исключительно специальную правоспособность» аудиторских организаций [5, с. 42].

Минфин России в письме от 27 января 2022 г. № 07-03-10/5370 называет правоспособность аудиторских организаций специальной, обосновывая данное определение наличием как дополнительных прав, так и дополнительных обязанностей, установленных для аудиторских организаций.

А. Я. Курбатов правомерно отмечает, что правоспособность аудиторских организаций «однозначно не является общей». Между тем по классификации А. Я. Курбатова специальной правоспособностью обладают организации, в отношении которых принят отдельный закон, устанавливающий их дополнительные права и обязанности, а исключительной — организации, осуществляющие лицензируемые виды деятельности [10, с. 32—34]. Между тем аудиторская деятельность в России не является лицензируемой с 2010 г., следовательно, по А. Я. Курбатову аудиторские организации исключительной правоспособностью не обладают, в отличие, например, от банковских или страховых организаций.

А. Ф. Звороно одним из главных отличий аудиторских организаций от обычных консалтинговых компаний называет специальную правоспособность аудиторских организаций [11]. Также специальной правоспособностью аудиторских организаций называют В. Г. Ширококов, Д. Н. Литвинов [12, с. 47], Т. А. Попова [13].

Противоположного мнения придерживается И. В. Ершова, указывая на исключительную правоспособность аудиторских организаций [7, с. 60—82]. Также А. А. Маркина обосновывает обладание аудиторскими организациями именно исключительной правоспособностью [9].

Мы видим, что как представители научного сообщества, так и правоприменители придерживаются различных точек зрения и подходов при использовании терминологии, характеризующей особую правоспособность аудиторских организаций. Между тем, в рамках настоящего исследования, используя достижения частнопровых наук в разработке правовой категории правоспособности и ее видов, произведя детальный анализ контекста и оснований использования терминов «исключительный» и «специальный» по отношению к правоспособности аудиторских организаций, мы можем установить общие закономерности и логические предпосылки применения данных терминов.

По нашему мнению, термин «исключительный» указывает на существование исключительных дополнительных прав, которыми наделяется лицо по сравнению с иными лицами, термин же «специальный» указывает, напротив, на особый ограничительный характер деятельности специальных субъектов права, установленный законом.

Независимый аудит, как вид финансового контроля, является неотъемлемой частью системы регулирования финансов и обязательным элементом управления социально-экономического развития государства. Через институт аудита осуществляется контрольная функция финансов, достигаются цели финансово-контрольной деятельности, установленные Лимской декларацией руководящих принципов контроля, по предупреждению нарушения законно-

сти и иных обязательных требований в процессе осуществления финансово-правовых отношений, а также реализуются общие принципы финансового контроля.

Независимый аудиторский контроль, являясь негосударственным финансовым контролем, служит достижению публичных целей и общесоциальных задач. Делегируя полномочия по проведению данного вида контрольной деятельности частным субъектам, государство с одной стороны, наделило таких субъектов исключительной компетенцией на осуществление аудиторской деятельности, с другой стороны установило жесткие правовые рамки, в пределах которых данные субъекты могут действовать, рамки более узкие по сравнению с иными коммерческими организациями.

Так, аудиторским организациям не только запрещено заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью за исключением аудиторской и деятельности по оказанию прочих связанных с ней услуг, но, более того, на аудиторские организации наложены также следующие специальные ограничения и требования. Запрет иметь в качестве организационно-правовой формы форму публичного акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия, а также требование о принадлежности доли уставного капитала аудиторской организации лицам, являющимся, в свою очередь, аудиторами или аудиторскими организациями, не менее чем на 51 % и требование об управлении аудиторской организацией также лицом, являющимся аудитором, выступающим в качестве единоличного исполнительного органа, либо включение в состав коллегиального исполнительного органа аудиторской организации не менее 50 % лиц, являющихся аудиторами (ст. 18 Закона об аудиторской деятельности).

**Результаты.** Исходя из наличия исключительной компетенции аудиторских организаций на осуществление аудиторской деятельности, состоящей из аудита и сопутствующих аудиту услуг, для реализации которой аудиторские организации наделены особыми полномочиями, закрепленными в специальном законодательном акте, посвященном регулированию аудиторской деятельности — Законе об аудиторской деятельности, мы безусловно можем говорить о наличии исключительной правоспособности аудиторских организаций.

Так, исключительные аудиторские организации, а также индивидуальные аудиторы, являющиеся членами саморегулируемой организации аудиторов, могут проводить аудит финансовой отчетности организаций с целью выражения мнения о ее достоверности и оказывать сопутствующие аудиту услуги в строгом соответствии с международными стандартами аудита, разработанными Международной федерацией бухгалтеров, членом которой является Российская Федерация, и введенными в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России, а также в соответствии с Законом об аудиторской деятельности, обязательными требованиями Банка России и саморегулируемой организацией аудиторов СРО ААС.

Сущность исключительной правоспособности аудиторских организаций, на наш взгляд, лежит в плоскости дозволистского характера законодательных предписаний ее устанавливающих.

Между тем, исходя из наличия запрета для аудиторских организаций на занятие какой-либо деятельностью, кроме прямо указанной в законе, а именно кроме аудиторской и деятельности по оказанию прочих связанных

с ней услуг, бесспорно, мы можем говорить и о наличии специальной правоспособности аудиторских организаций, направленной на недопущение возникновения конфликта интересов при оказании аудиторских услуг, что в свою очередь служит цели охраны публичного интереса в получении достоверной информации о финансовой деятельности аудируемых лиц, на реализацию которого направлен аудит.

Правовая природа специальной правоспособности аудиторских организаций, на наш взгляд, напротив, имеет ограничительный характер.

### Заключение

Как видим, особый правовой статус аудиторских организаций предопределен и необходим для реализации ими публичных функций профессиональных субъектов независимого финансового контроля. Одновременное сочетание дозволительного и ограничительного характера правового регулирования их прав и обязанностей, выраженное в диалектическом единстве, позволяет говорить о наличии как исключительной, так и специальной правоспособности аудиторских организаций, взаимно сосуществующих

и дополняющих друг друга, являющихся необходимыми элементами, обеспечивающими достижение общесоциальных задач независимого аудита наиболее эффективным способом, и служащими достижению целей внешнего контроля и надзора за деятельностью аудиторских организаций, как профессиональных субъектов финансового контроля, результат деятельности которых обладает особым общественно значимым эффектом, направленным на защиту такой конституционной ценности, как право граждан и юридических лиц на получение информации, реализуемое посредством выражения объективного, независимого, компетентного мнения аудитора о достоверности финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Обобщая сказанное, следует отметить, что дальнейшее изучение правовой природы и существенных характеристик правового статуса аудиторских организаций, критериев дифференциации их правоспособности, будет иметь преобладающее значение для дальнейшей выработки в правовой доктрине теоретико-юридических оснований статuirования новых правовых категорий, определяя пути совершенствования законодательства об аудиторской деятельности на долгие годы вперед.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы : моногр. / отв. ред. Е. Ю. Грачева. 2-е изд., доп. М. : Норма : ИНФРА-М, 2014. 384 с.
2. Арзуманова Л. Л. Финансово-правовое регулирование обязательного аудита в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. 196 с.
3. Аганина Р. Н. Правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. 184 с.
4. Анисифоров Т. С. Финансово-правовое регулирование института аудита в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2020. 210 с.
5. Соболев О. С. Международные стандарты в сфере оказания сопутствующих аудиту услуг // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). 2021. № 9. С. 41—47. DOI: 10.17803/2311-5998.2021.85.9.041-047.
6. Ершова И. В., Ершов А. А. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. М. : Юриспруденция, 2011. 280 с.
7. Аудит & комплаенс: закон, доктрина, практика : моногр. / под ред. И. В. Ершовой. М. : Проспект, 2022. 304 с.
8. Современное предпринимательское право : моногр. / под ред. И. В. Ершовой. М. : Проспект, 2014. 352 с.
9. Марьяина А. А. Субъекты аудиторской деятельности : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. 187 с.
10. Курбатов А. Я. Предпринимательское право: проблемы теории и правоприменения : моногр. М. : Юстицинформ, 2022. 244 с.
11. Звороно А. Ф. Сопутствующие аудиту услуги: правовое регулирование // Аудиторские ведомости. 2008. № 1. С. 29—36.
12. Ширококов В. Г., Литвинов Д. Н. Государственный финансовый контроль и аудит: ретроспективный анализ и вектор развития // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 28. С. 40—53.
13. Попова Т. А. Теоретические аспекты аудиторских правоотношений // Юрист. 2005. № 9. С. 6—11.
14. Основы аудита : самоучитель / отв. ред. Л. Г. Макарова ; науч. ред. Н. Л. Коробова. М. : Изд. дом Высш. шк. экономики, 2013. 406 с.
15. Немыкина О. Е., Кузнецов Р. Е. Модели государственного регулирования аудиторской деятельности // Общество: политика, экономика, право. 2016. № 11. С. 140—142.
16. Апресова Н. Г., Аганина Р. Н. Саморегулирование аудиторской деятельности // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 4. С. 19—25.
17. Гонгало Б. М. Правосубъектность юридического лица: исходные положения // Гонгало Б. М. Избр. : в 5 т. М. : СТАТУТ, 2021. Т. 3 : Гражданское право. С. 16—25.
18. Пешкова (Белогорцева) Х. В., Бондарева Э. С., Лысенко Т. И., Митричев И. А. Комментарий к Федеральному закону от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации». 2-е изд., испр. и доп. 2020. Подгот. для справ.-правовой системы «Гарант».

### REFERENCES

1. Legal regulation of financial control in the Russian Federation: problems and prospects. Monograph. E. Yu. Gracheva (ed.). 2nd ed. Moscow, Norma, INFRA-M, 2014. 384 p. (In Russ.)
2. Arzumanova L. L. Financial and legal regulation of compulsory audit in the Russian Federation. Diss. of the Cand. of Law. Moscow, 2006. 196 p. (In Russ.)
3. Aganina R. N. Legal regulation of audit activity in the Russian Federation. Diss. of the Cand. of Law. Moscow, 2009. 184 p. (In Russ.)

4. Anisiforov T. S. Financial and legal regulation of the institute of audit in the Russian Federation. Diss. of the Cand. of Law. Moscow, 2020. 210 p. (In Russ.)
5. Sobol O. S. International standards in the provision of audit-related services. *Vestnik Universiteta imeni O. E. Kutafina (MGYuA) = Courier of Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*. 2021;(9):41—47. (In Russ.) DOI: 10.17803/2311-5998.2021.85.9.041-047.
6. Ershova I. V., Ershov A. A. Legal regulation of audit activity in the Russian Federation. Moscow, Yurisprudentsiya, 2011. 280 p. (In Russ.)
7. Audit & Compliance: Law, Doctrine, Practice. Monograph. I. V. Ershova (ed.). Moscow, Prospekt, 2022. 304 p. (In Russ.)
8. Modern business law. Monograph. I. V. Ershova (ed.). Moscow, Prospekt, 2014. 352 p. (In Russ.)
9. Mar'ina A. A. Subjects of audit activity. Diss. of the Cand. of Law. Moscow, 2009. 187 p. (In Russ.)
10. Kurbatov A. Ya. Entrepreneurial law: problems of theory and law enforcement. Monograph. Moscow, Yustitsinform, 2022. 244 p. (In Russ.)
11. Zvorono A. F. Related audit services: legal regulation. *Auditorskie vedomosti = Auditor's Vedomosti*. 2008;1:29—36. (In Russ.)
12. Shirobokov V. G., Litvinov D. N. State financial control and audit: retrospective analysis and vector of development. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;28:40—53. (In Russ.)
13. Popova T. A. Theoretical aspects of audit legal relations. *Yurist = The lawyer*. 2005;9:6—11. (In Russ.)
14. Fundamentals of audit. Self-tutorial. L. G. Makarova, N. L. Korobova (eds.). Moscow, HSE University publ., 2013. 406 p. (In Russ.)
15. Nemykina O. E., Kuznetsov R. E. Models of state regulation of audit activity. *Obshchestvo: politika, ekonomika, pravo = Society: politics, economics, law*. 2016;11:140—142. (In Russ.)
16. Apresova N. G., Aganina R. N. The self-regulation of auditor activity. *Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika*. 2015;4:19—25. (In Russ.)
17. Gongalo B. M. Legal personality of a legal entity: initial provisions. Gongalo B. M. *Selected Works*. In 5 vols. Moscow, STATUT. 2021. Vol. 3 : Civil Law. Pp. 16—25. (In Russ.)
18. Peshkova (Belogortseva) Kh. V., Bondareva E. S., Lysenko T. I., Mitrichev I. A. Commentary to the Federal Law of November 29, 2010 No. 326-FZ “On Compulsory Medical Insurance in the Russian Federation”. 2nd ed. 2020. Available at Garant. (In Russ.)

Статья поступила в редакцию 21.12.2024; одобрена после рецензирования 18.01.2025; принята к публикации 20.01.2025.  
The article was submitted 21.12.2024; approved after reviewing 18.01.2025; accepted for publication 20.01.2025.