
ИНДИКАТОРЫ РИСКА ВО ВНЕШНЕМ КОНТРОЛЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Панина Ирина Викторовна, канд. экон. наук, доц.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж,
Россия, 394018; e-mail: panina@econ.vsu.ru

Цель: совершенствование принятого подхода к идентификации и категорированию рисков причинения ущерба охраняемым законом ценностям в федеральном государственном контроле деятельности (надзоре за деятельностью) аудиторских организаций со стороны Федерального казначейства и его территориальных органов. *Обсуждение:* проводимые в настоящее время реформы внешнего контроля качества аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, нацелены на обеспечение защиты охраняемых законом ценностей. Однако планируемая конфигурация этой системы недостаточно обусловлена защитой данных ценностей; первоначальное отнесение аудиторских организаций к самой высокой категории риска в том числе связано с продолжением деятельности их клиентов и не связано с аудиторскими нарушениями обязательных требований; имеются резервы для более эффективного использования ресурсов Федерального казначейства как субъекта контроля. *Результаты:* в целях преодоления указанных проблем предложено уточнение порядка отнесения аудиторских организаций к категории чрезвычайно высокого риска, исходя из установленных фактов нарушений обязательных требований, соответствующего изменения категории риска на чрезвычайно высокий; рекомендовано установить обязанность аудитора раскрывать в аудиторском заключении информацию о неприменимости допущения непрерывности к деятельности общественно значимой организации в целях защиты охраняемых законом ценностей; предложено смягчение режима проверок аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям и не нарушавшим обязательные требования, в целях более эффективного использования ресурсов системы федерального государственного контроля (надзора).

Ключевые слова: общественно значимые организации, охраняемые законом ценности, Федеральное казначейство, надзор, риск причинения ущерба охраняемым законом ценностям.

Введение

В настоящее время проводится реформа системы внешнего контроля качества оказания аудиторских услуг общественно значимым организациям (ОЗО). Такой контроль осуществляется на уровне профессионального саморегулирования, его субъектом выступает Саморегулируемая организация auditors Ассоциация «Содружество», а также со стороны Федерального казначейства.

В эту систему вводится новый субъект – Банк России, который осуществляет отраслевой надзор в отношении деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги ОЗО на финансовом рынке. Кроме того, Банк России может устанавливать требования к контролю, реализуемому саморегулируемой организацией auditors (СРОА).

В связи с принятием Федерального закона «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» от 31.07.2020 № 248-ФЗ контроль деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги ОЗО, со стороны Федерального казначейства и его территориальных органов отнесен к категории федерального государственного контроля (надзора) (далее – контроль со стороны Федерального казначейства).

Согласно Федеральному закону № 248-ФЗ контроль со стороны Федерального казначейства организуется и осуществляется на основе риск-ориентированного подхода. Он направлен на повышение эффективности использования ресурсов системы контроля за счет идентификации и оценки рисков и планирования ответной контрольной реакции на риски с упором на наиболее рискованные области, следовательно, экономии расходования контрольных ресурсов в менее рискованных сегментах. Переход к использованию риск-ориентированного подхода в государственном контроле (надзоре) давно и широко поддержан профессиональным сообществом (например, М.Л. Васюниной [1], Е.К. Глушко [2], А.И. Зотовой, М.В. Кириченко, С.А. Коробко [4], Э.А. Исаевым [5, 6], Н.В. Макарейко [8], Н.А. Поветкиной [10], С.Е. Прокофьевым [11], А.В. Чаплинским, С.М. Плаксиным [12] и многими другими), нашел широкое применение в разных юрисдикциях [7, 13].

Федеральный государственный контроль (надзор) нацелен на снижение рисков причинения ущерба охраняемым законом ценностям (ОЗЦ): правам, свободам и законным интересам граждан и организаций, сохранности их имущества, обеспечению установленного порядка осуществления государственного управления и местного самоуправления, стабильности финансового сектора, единству экономического пространства, свободному перемещению товаров, услуг и финансовых средств, поддержке конкуренции, свободе экономической деятельности и другим.

В силу принципиального изменения подхода к организации контроля деятельности аудиторских фирм со стороны Федерального казначейства

возникает ряд прикладных вопросов: как идентифицировать риски, связанные с возможным причинением ущерба ОЗЦ? Как их оценить и ранжировать? Когда пересматривать их изначальную оценку?

Цель настоящего исследования – предложить уточнение принятого в настоящее время в нормативных правовых актах подхода к определению индикаторов риска причинения ущерба ОЗЦ в контроле деятельности аудиторских организаций со стороны Федерального казначейства, условий присвоения категорий риска, установлению форм контроля в зависимости от категорий риска для более тесной корреляции контроля и минимизации риска причинения ущерба ОЗЦ.

Методология исследования

ОЗО – это организации, в деятельности которых в силу их организационно-правовой формы, отраслевой принадлежности и других факторов, заинтересован широкий круг лиц. Для заинтересованных лиц важны непрерывность и устойчивость деятельности ОЗО, своевременный доступ к их достоверной отчетной информации.

Цели ОЗО могут быть представлены на основе универсального подхода, предложенного COSO [14]: это достижение определенных операционных показателей, комплаенс-цели и выпуск качественной отчетности. Таким образом, при оказании им аудиторских услуг и в контроле со стороны Федерального казначейства приоритетными являются следующие аспекты (рис. 1).

Цели ОЗО	Цели аудиторских организаций при оказании аудиторских услуг ОЗО	Предмет контроля со стороны Федерального казначейства: выполнение аудиторскими организациями обязательных требований
Достижение целевых операционных показателей	Оценка непрерывности деятельности ОЗО, информирование об этом в соответствии с МСА*	при оценке аудиторскими организациями непрерывности деятельности ОЗО, информировании об этом в соответствии с МСА
Комплаенс		
Выпуск качественной современной отчетности	Оценка соответствия отчетности ОЗО концепции ее подготовки во всех существенных отношениях, информирование об этом в соответствии с МСА	при оценке аудиторскими организациями соответствия отчетности ОЗО концепции ее подготовки во всех существенных отношениях, информировании об этом в соответствии с МСА

* МСА – Международные стандарты аудита и другие документы, выпускаемые Международной федерацией бухгалтеров в области аудиторской деятельности, признанные на территории Российской Федерации

Рис. 1. Взаимосвязь целей ОЗО, аудиторских организаций и предмета контроля со стороны Федерального казначейства

Помимо выполнения аудиторскими организациями обязательных требований – требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ, других Федеральных законов, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, – предметом контроля со стороны Федерального казначейства является выполнение ими его решений по результатам контроля.

В ч. 2 ст. 22 Федерального закона № 248-ФЗ риск определен как вероятность наступления событий, следствием которых может стать причинение ущерба ОЗЦ. В разных видах контроля целевыми, составляющими предмет контроля, могут быть разные ОЗЦ.

В проекте Программы профилактики рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям при осуществлении внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям на 2022 год, опубликованном Федеральным казначейством, в качестве целевых определены следующие ОЗЦ:

- право свободно искать, получать, передавать, производить и распространять информацию любым законным способом (ч. 4 ст. 29 Конституции Российской Федерации);

- право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (ч. 1 ст. 34 Конституции Российской Федерации);

- гарантия государственной защиты прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации и право защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом (ст. 45 Конституции Российской Федерации).

В ч. 1 ст. 23 Федерального закона № 248-ФЗ указано, что объекты контроля должны быть отнесены к одной из следующих категорий риска: чрезвычайно высокий, высокий, значительный, средний, умеренный или низкий риск. Согласно ч. 2 указанной статьи, положением о виде контроля должно быть предусмотрено не менее трех категорий риска, в том числе обязательная категория низкого риска. Согласно Постановлению Правительства Российской Федерации от 25.06.2021 № 1009 «Об утверждении Положения о внешнем контроле качества работы (федеральном государственном контроле (надзоре) аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», во внешнем контроле со стороны Федерального казначейства предусмотрены следующие категории риска, основания их присвоения, изменения и сохранения (табл. 1, 2).

Таблица 1

**Категории риска аудиторских организаций в контроле со стороны
Федерального казначейства согласно Постановлению Правительства
Российской Федерации № 1009**

Аспект механизма категорирования риска	Решение
1. Категории риска	Чрезвычайно высокий риск; высокий риск; средний риск; низкий риск
2. Основание для присвоения категории риска аудиторской организации	Общественная значимость организаций, которым аудиторская организация оказывала (оказывает) услуги
3. Основание для изменения категории риска	Хотя бы одно негативное событие, свидетельствующее о возможном несоблюдении обязательных требований
4. Основание для сохранения категории риска	При негативных событиях одновременно в течение пяти предшествующих оценке календарных лет: а) по результатам контроля со стороны СРОА не применялись меры дисциплинарного воздействия; б) страхование ответственности аудиторской организации за нарушение договора оказания аудиторских услуг и ответственности за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности; в) предоставление аудиторской организацией Федеральному казначейству (его территориальному органу) доступа к ее информационным ресурсам

Таблица 2

Основания для присвоения категории риска аудиторским организациям согласно Постановлению Правительства Российской Федерации № 1009

Категория риска	Условия присвоения (индикаторы риска)
1. Чрезвычайно высокий риск	Клиенты аудиторских организаций по аудиторским услугам: а) организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах; б) системно значимые кредитные организации из реестра Банка России; в) государственные корпорации, государственные компании; г) организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, включенные в перечень стратегических предприятий и стратегических акционерных обществ, утвержденный Указом Президента Российской Федерации от 4 августа 2004 г. №1009 «Об утверждении перечня стратегических предприятий и стратегических акционерных обществ»; д) кредитные организации, некредитные финансовые организации, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, у которых была отозвана (аннулирована) лицензия на осуществление соответствующего вида деятельности в течение одного календарного года с даты выдачи аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности;

Категория риска	Условия присвоения (индикаторы риска)
	е) кредитные организации, некредитные финансовые организации, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, публично-правовые компании, организации, выпустившие проспект ценных бумаг, организации, составляющие консолидированную финансовую отчетность, признанные несостоятельными (банкротами) в течение одного календарного года с даты выдачи аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности
2. Высокий риск	Клиенты аудиторских организаций по аудиторским услугам: а) кредитные организации, некредитные финансовые организации, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, отличные от указанных в чрезвычайно высокой категории риска; б) общества взаимного страхования; в) организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, являющиеся добывающими и перерабатывающими организациями, осуществляющие виды деятельности, имеющие стратегическое значение для обеспечения обороны страны и безопасности государства, для обеспечения функционирования объектов инфраструктуры, отличные от указанных в чрезвычайно высокой категории риска; г) публично-правовые компании, организации, составляющие консолидированную финансовую отчетность, отличные от указанных в чрезвычайно высокой категории риска
3. Средний риск	Клиенты аудиторских организаций по аудиторским услугам: а) организации, выпустившие проспект ценных бумаг, отличные от указанных в чрезвычайно высокой категории риска; б) организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, отличные от указанных в чрезвычайно высокой и высокой категориях риска
4. Низкий риск	Клиенты аудиторских организаций по аудиторским услугам – организации, отличные от указанных в чрезвычайно высокой, высокой и средней категориях риска

Негативными событиями, приводящими к изменению категории риска аудиторской организации, являются следующие (табл. 3).

Таблица 3

Негативные события – основания для изменения категории риска аудиторской организации

Вид события	Условия присвоения
1. Негативные события, из-за которых риск меняется на чрезвычайно высокий	а) приостановление членства в СРОА; б) судом вынесена мера административной ответственности за воспрепятствование федеральному государственному контролю (надзору); в) нарушен запрет заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме оказания аудиторских услуг и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг; г) нарушено требование независимости; д) не соблюдена аудиторская тайна; е) нарушены правила организации и осуществления внешнего контроля деятельности, установленные СРОА; ж) нарушены требования к срокам, территории хранения аудиторской документации

Вид события	Условия присвоения
2. Негативные события, из-за которых средняя и низкая категории меняются на высокую и среднюю	<p>а) Федеральным казначейством вынесены предписания, предупреждения;</p> <p>б) судом вынесена мера административной ответственности за невыполнение в срок решения в рамках федерального государственного контроля (надзора), непредставление информации;</p> <p>в) выявлялись нарушения законодательства в области ПОДФТ и ФРОМУ, противодействия коррупции;</p> <p>г) Федеральное казначейство объявило предостережение о недопустимости нарушений;</p> <p>д) нарушены сроки представления информации, установленные предостережением;</p> <p>е) руководителем и (или) учредителем аудиторской организации являются лица, которые были руководителями и (или) учредителями иных аудиторских организаций, исключенных из реестра аудиторов и аудиторских организаций или реестров аудиторских организаций, оказывающих услуги ОЗО, аудиторских организаций на финансовом рынке;</p> <p>ж) бездействие после предписания, предупреждения, приостановления членства в СРОА</p>

В зависимости от категории риска контрольные мероприятия планируются Федеральным казначейством и его территориальными органами следующим образом (табл. 4).

Таблица 4

**Формы и периодичность плановых контрольных мероприятий
Федерального казначейства**

Категория риска	Периодичность и форма контрольного мероприятия
1. Чрезвычайно высокий риск	Один раз в год в форме выездной проверки
2. Высокий риск	Один раз в два года в форме выездной или документарной проверки
3. Средний риск	Один раз в три года в форме выездной или документарной проверки
4. Низкий риск	Плановые проверки не проводятся

По нашему мнению, в указанном подходе к категорированию рисков есть следующие недостатки:

1. Категория чрезвычайно высокого риска в том числе присваивается по причине аннулирования лицензии и признания аудируемого лица банкротом. Качество работы аудиторской организации не зависит от этих событий. Аудиторские организации, добросовестно выполняющие обязательные требования при оказании аудиторских услуг таким клиентам, не становятся причиной ущерба ОЗЦ. На 21.09.2021 категория чрезвычайно высокого риска присвоена таким флагманам аудиторского рынка, как ООО «Эрнст энд Янг», АО «КПМГ», АО «ПвК Аудит», АО «Юникон», ООО «ФБК», АО «Делойт и Туш СНГ», ООО «Интерком-Аудит», ООО «Финэкспертиза», и еще 213 аудиторским организациям.

Использование этих индикаторов риска может привести к избеганию

аудиторами клиентов с признаками банкротства, предстоящего аннулирования лицензий, а также усугублению и без того сложного положения этих ОЗО, связанному с затруднениями в прохождении процедуры обязательного аудита. Частично эту проблему попытались решить тем, что эти события должны наступить в течение года после выдачи аудиторского заключения. Однако зачастую признаки такого развития событий очевидны для аудиторов на этапе рассмотрения возможности принятия аудиторского задания к исполнению.

Кроме того, это требует наблюдения за хозяйственной жизнью проаудированных ОЗО со стороны Федерального казначейства в течение года с даты аудиторского заключения, то есть дополнительного расходования государственных ресурсов.

Аналогичный подход и, соответственно, аналогичный недостаток в категорировании риска имеются в работе Е.А. Зизекаловой [3].

2. Ежегодная выездная проверка в отношении аудиторских организаций, которым присвоена категория чрезвычайно высокого риска, ресурсозатратна для контролирующей и контролируемой сторон и не всегда оправдана. Особенно это касается таких аудиторских организаций без признаков нарушения обязательных требований. По нашему мнению, в отношении них столь жесткие требования к форме контрольных мероприятий противоречат ч. 1 ст. 25 Федерального закона № 248-ФЗ, в соответствии с которой виды, периодичность проведения плановых контрольных (надзорных) мероприятий определяются соразмерно рискам причинения ущерба ОЗЦ.

Обсуждение результатов

При проведении аудита ОЗО ущерб указанным ОЗЦ может быть нанесен:

- выражением ненадлежащего аудиторского мнения о финансовой отчетности ОЗО в том случае, когда она будет существенно искажена;
- отсутствием указания в аудиторском заключении на существенную неопределенность в отношении непрерывности деятельности ОЗО, в то время как такая существенная неопределенность имеется;
- отсутствием указания в аудиторском заключении на неприменимость допущения непрерывности деятельности ОЗО, в то время как данное допущение неприменимо.

Наличие существенных неисправленных искажений в финансовой отчетности ОЗО приводит к тому, что пользователи не могут принимать обоснованные ее содержанием экономические решения. При наличии таких искажений аудитор в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» должен выразить модифицированное мнение и обосновать его, указав на эти искажения в аудиторском заключении.

Если имеется существенная неопределенность в отношении непре-

рывности деятельности ОЗО, и в финансовой отчетности организации это адекватно раскрыто, то аудитор в соответствии с МСА 570 (пересмотренным) «Непрерывность деятельности» должен включить в аудиторское заключение часть «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», в которой еще раз обращает внимание пользователя на это обстоятельство и соответствующее пояснение в составе проаудированной финансовой отчетности.

В тех случаях, когда в отчетности аудируемого лица не раскрыта имеющаяся существенная неопределенность или это раскрытие нельзя признать адекватным, аудитор должен модифицировать свое мнение и указать на существенную неопределенность в частях «Основание выражения мнения с оговоркой» или «Основание выражения отрицательного мнения» аудиторского заключения.

Если допущение непрерывности деятельности неприменимо к аудируемому лицу, но его финансовая отчетность составлена на его основе, аудитор в соответствии с МСА 570 (пересмотренным) должен выразить отрицательное мнение и указать на неприменимость этого допущения в части, обосновывающей мнение.

Если допущение непрерывности деятельности неприменимо к аудируемому лицу, и его финансовая отчетность подготовлена по особым правилам, предусмотренным для такого случая, у аудитора нет обязанности раскрывать это в аудиторском заключении. Как указано в пояснении А27 МСА 570 (пересмотренного), он может счесть целесообразным или необходимым включить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства» в соответствии с МСА 706 (пересмотренным) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении», чтобы обратить внимание пользователя на особые правила составления финансовой отчетности и на причины их использования.

Однако при этом пользователями может быть упущена эта информация при ознакомлении с пояснениями в составе отчетности. Как следствие, в отношении аудируемого лица могут быть приняты неверные экономические решения. В случае ОЗО это может нанести ущерб ОЗЦ.

В ч. 3.1 ст. 6 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» указано, что «в аудиторском заключении по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимой организации раскрываются в соответствии со стандартами аудиторской деятельности обстоятельства, которые оказали или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности, в отношении которой проведен аудит, события и (или) условия, которые могут поставить под сомнение способность общественно значимой организации непрерывно продолжать свою деятельность». Чтобы установить обязанность аудитора раскрывать информацию о неприменимости допущения непрерывности деятельности ОЗО в аудиторском заключении, мы предлагаем исключить из

указанного текста слова «в соответствии со стандартами аудиторской деятельности».

Кроме того, вместо критериев (д) и (е), приведенных в табл. 2, мы предлагаем следующий: клиентами аудиторской организации, в отношении которой в течение трех лет, предшествующих оценке, установлен факт выражения ошибочного аудиторского мнения при существенно искаженной бухгалтерской (финансовой) отчетности ОЗО или неуказания в аудиторском заключении на имеющиеся существенную неопределенность или неприменимость допущения непрерывности деятельности ОЗО, являются кредитные организации, некредитные финансовые организации, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, публично-правовые компании, организации, выпустившие проспект ценных бумаг, организации, составляющие консолидированную финансовую отчетность, отличные от указанных в предыдущих пунктах.

Трехлетний срок определен, исходя из максимальной периодичности плановых контрольных мероприятий Федерального казначейства в отношении аудиторских организаций.

Одновременно предлагаем дополнить перечень негативных событий, из-за которых риск меняется на чрезвычайно высокий, следующим: факт выражения ошибочного аудиторского мнения при существенно искаженной отчетности ОЗО или неуказания в аудиторском заключении на имеющиеся существенную неопределенность или неприменимость допущения непрерывности деятельности ОЗО.

Кроме того, в отношении аудиторских организаций, отнесенных к категории чрезвычайно высокого риска, мы предлагаем установить следующие формы контроля: для аудиторских организаций, в отношении которых не установлены факты нарушения обязательных требований, – ежегодная документарная проверка; для остальных аудиторских организаций из данной категории – ежегодная выездная проверка.

Заключение

Принятый на сегодняшний день порядок категорирования аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги ОЗО, по группам риска причинения ущерба ОЗЦ в целях контроля со стороны Федерального казначейства характеризуется рядом «узких мест»: недостаточной связью с сохранением ОЗЦ; отнесением аудиторских организаций к категории чрезвычайно высокого риска из-за возникающих постфактум угроз прерывания деятельности ОЗО, чья отчетность была проаудирована; потенциальными проблемами ОЗО, испытывающими трудности в продолжение своей деятельности, с поиском аудиторской организации; недостаточно эффективным использованием контрольных ресурсов Федерального казначейства в связи с тотальными ежегодными выездными проверками аудиторских организаций,

отнесенных к категории чрезвычайно высокого риска, необходимостью отслеживания в течение года с даты аудиторских заключений их банкротств, фактов аннулирования лицензий.

В целях устранения этих проблем мы предложили:

– ввести обязанность аудиторов раскрывать в аудиторском заключении информацию о существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности ОЗО, неприменимости этого допущения к их деятельности;

– убрать такой критерий отнесения аудиторских организаций к категории чрезвычайно высокого риска, как банкротство или аннулирование лицензии ОЗО, заменив его на установление факта выражения ошибочного аудиторского мнения при существенно искаженной отчетности ОЗО или не указании в аудиторском заключении на имеющиеся существенную неопределенность или неприменимость допущения непрерывности деятельности ОЗО;

– установить, что для аудиторских организаций, отнесенных к категории чрезвычайно высокого риска, в отношении которых не установлены факты нарушения обязательных требований, ежегодная плановая проверка проводится в документарной форме. При этом их внеплановые проверки могут проводиться в формах, определенных Федеральным казначейством.

Полагаем, что предложенные уточнения будут способствовать своевременному решению указанных выше проблем контроля деятельности аудиторских организаций, в том числе более тесной связи контроля с ОЗЦ.

Список источников

1. Васюнина М.Л. Об управлении бюджетными рисками // *Финансы и кредит*, 2017, т. 23, no. 40, с. 2408-2419.

2. Глушко Е.К. Риск-ориентированный государственный контроль (надзор) // *Публичное право сегодня*, 2018, no. 3, с. 10-18.

3. Зизекалова Е.А. Государственный контроль за аудиторской деятельностью: применение риск-ориентированного подхода // *Государственное управление*. Электронный вестник, 2019, no. 73. Доступно: http://e-journal.spa.msu.ru/vestnik/item/73_2019zizekalova.htm. (дата обращения: 05.11.2021).

4. Зотова А.И., Кириченко М.В., Коробко С.А. Риск-ориентированный подход к организации бюджетного процесса на субфедеральном уровне // *Финансы и кредит*, 2014, no. 39 (615), с. 21-29.

5. Исаев Э.А. Подходы к формированию модели государственного финансового контроля в Российской Федерации

// *Журнал Бюджет*, 2018, no. 9(189), с. 42-45.

6. Исаев Э.А. Система анализа рисков при планировании контрольной деятельности Федерального казначейства // *Журнал Бюджет*, 2021, no. 10(226), с. 42-43.

7. Кулик Г.Ю. Зарубежный опыт внедрения риск-менеджмента в государственное управление // *Государственное управление*. Электронный вестник, 2013, no. 37. Доступно: http://e-journal.spa.msu.ru/vestnik/item/37_2013kulik.htm (дата обращения: 05.11.2021).

8. Макарейко Н.В. Риск-ориентированный подход при осуществлении контроля и надзора // *Юридическая техника*, 2019, no. 13, с. 225-229.

9. Панина И.В. Проблемы регулирования содержания аудиторского заключения // *Вестник Воронежского государственного университета*. Серия: Экономика и управление, 2021, no. 4, с. 77-89.

10. Поветкина Н.А. О формировании концептуальных основ риск-ориентированного подхода в финансово-бюджетном контроле // *Финансовое право*, 2015, no. 12, с. 15-17.
11. Прокофьев С. Е. Модернизация системы государственного финансового контроля в Казначействе России // *Журнал Бюджет*, 2017, no. 2. Доступно: <http://bujet.ru/article/317066.php> (дата обращения: 06.11.2021).
12. Руководство по применению риск-ориентированного подхода в надзорной деятельности. ФАТФ. Март 2021. Доступно: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/Russian-MUMCFM-FATF%20Guidance%20on%20Risk-based%20Supervision.pdf> (дата обращения: 06.11.2021).
13. Чаплинский А.В., Плаксин С.М. Управление рисками при осуществлении государственного контроля в России // *Вопросы государственного и муниципального управления*, 2016. no. 2, с. 7-29.
14. Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary. COSO. May 2013. Доступно: <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> (дата обращения: 06.11.2021).

RISK INDICATORS IN EXTERNAL CONTROL OF AUDIT ORGANIZATIONS' ACTIVITIES

Panina Irina Viktorovna, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

Voronezh State University, University Sq., 1, Voronezh, Russia, 394018; e-mail: panina@econ.vsu.ru

Purpose: to improve the accepted approach to the identification and categorization of risks of damage to legally protected values in the federal state control of the activities (supervision of the activities) of audit organizations by the Federal Treasury and its territorial bodies. *Discussion:* the ongoing reforms of external quality control of audit organizations providing audit services to socially significant organizations are aimed at ensuring the protection of legally protected values. However, the planned configuration of this system is not sufficiently conditioned by the protection of these values; the initial assignment of audit organizations to the highest risk category is also associated with the continuation of their clients' activities and is not related to audit violations of mandatory requirements; there are reserves for more efficient use of the resources of the Federal Treasury as a subject of control. *Results:* in order to overcome these problems, it is proposed to clarify the procedure for classifying audit organizations as extremely high risk based on the established facts of violations of mandatory requirements, the corresponding change in the risk category to extremely high; it is recommended to establish the auditor's obligation to disclose information in the auditor's report on the inapplicability of the assumption of continuity to the activities of a socially significant organization in order to protect legally protected values; it is proposed to soften the regime of inspections of audit organizations providing audit services to socially significant organizations and not violating mandatory requirements in order to more effectively use the resources of the federal state control (supervision) system.

Keywords: socially significant organizations, legally protected values, Federal Treasury, supervision, risk of damage to legally protected values.

References

1. Vasjunina M.L. Ob upravlenii bjudzhetnymi riskami [On budget risk management]. *Finansy i kredit*, 2017, vol. 23, no. 40, pp. 2408-2419. (In Russ.)
2. Glushko E.K. Risk-orientirovannyj gosudarstvennyj kontrol' (nadzor) [Risk-oriented state control (supervision)]. *Publichnoe pravo segodnja*, 2018, no. 3, pp. 10-18. (In Russ.)
3. Zizekalova E.A. Gosudarstvennyj kontrol' za auditorskoj dejatel'nost'ju: primenenie risk-orientirovannogo podhoda [State control of auditing: risk-based approach application]. *Gosudarstvennoe upravlenie. Elektronnyj vestnik*, 2019, no. 73. (In Russ.) Available at: http://e-journal.spamu.ru/vestnik/item/73_2019zizekalova.htm (accessed: 05.11.2021).
4. Zotova A.I., Kirichenko M.V., Korobko S.A. Risk-orientirovannyj podhod k or-

ganizaciji bjudzhetnogo processa na sub-federal'nom urovne [Risk-oriented approach to the organization of the budget process at the sub-federal level]. *Finansy i kredit*, 2014, no. 39 (615), pp. 21-29. (In Russ.)

5. Isaev E.A. Podhody k formirovaniju modeli gosudarstvennogo finansovogo kontrolja v Rossijskoj Federacii [Approaches to the formation of a model of state financial control in the Russian Federation]. *Zhurnal Bjudzhet*, 2018, no. 9(189), pp. 42-45. (In Russ.)

6. Isaev E.A. Sistema analiza riskov pri planirovanii kontrol'noj dejatel'nosti Federal'nogo kaznachejstva [Risk analysis system for planning control activities of the Federal Treasury]. *Zhurnal Bjudzhet*, 2021, no. 10(226), pp. 42-43. (In Russ.)

7. Kulik G.Ju. Zarubezhnyj opyt vnedrenija risk-menedzhmenta v gosudarstvennoe upravlenie [Foreign experience in implementing risk management in public administration]. *Gosudarstvennoe upravlenie. Elektronnyj vestnik*, 2013, no. 37. (In Russ.) Available at: http://e-journal.spa.msu.ru/vestnik/item/37_2013kulik.htm (accessed: 05.11.2021).

8. Makarejko N.V. Risk-orientirovannyj podhod pri osushhestvlenii kontrolja i nadzora [Risk-based approach in the implementation of control and supervision]. *Juridicheskaja tehnika*, 2019, no. 13, pp. 225-229. (In Russ.)

9. Panina I. V. Issues related to the regulation of the content of the audit reports. *Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management*,

2021, no. 4, pp. 77-89. (In Russ.)

10. Povetkina N.A. O formirovanii konceptual'nyh osnov risk-orientirovannogo podhoda v finansovo-bjudzhetnom kontrole [On the formation of the conceptual foundations of a risk-based approach in financial and budgetary control]. *Finansovoe pravo*, 2015, no. 12, pp. 15-17. (In Russ.)

11. Prokof'ev S.E. Modernizacija sistemy gosudarstvennogo finansovogo kontrolja v Kaznachejstve Rossii [Modernization of the system of state financial control in the Treasury of Russia]. *Zhurnal Bjudzhet*, 2017, no. 2. (In Russ.) Available at: <http://bujet.ru/article/317066.php> (accessed: 06.11.2021).

12. Rukovodstvo po primeneniju risk-orientirovannogo podhoda v nadzornoj dejatel'nosti [Guidance on Risk-Based Supervision]. FATF. Mart 2021. (In Russ.) Available at: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/Russian-MUMCFM-FATF%20Guidance%20on%20Risk-based%20Supervision.pdf> (accessed: 06.11.2021).

13. Chaplinskij A.V., Plaksin S.M. Upravlenie riskami pri osushhestvlenii gosudarstvennogo kontrolja v Rossii [Risk management in the implementation of state control in Russia]. *Voprosy gosudarstvennogo i municipal'nogo upravlenija*, 2016, no. 2, pp. 7-29. (In Russ.)

14. Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary. COSO. May 2013. Available at: <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> (accessed: 06.11.2021).