Приложение № 2  
к Методическим рекомендациям   
по применению аудита соответствия

**Подходы к определению существенности в контрольных и (или) экспертно-аналитических мероприятиях с применением аудита соответствия**

**1. Общие подходы к определению существенности**

1.1. В общем виде оценка существенности осуществляется согласно схеме, представленной на рисунке 1.

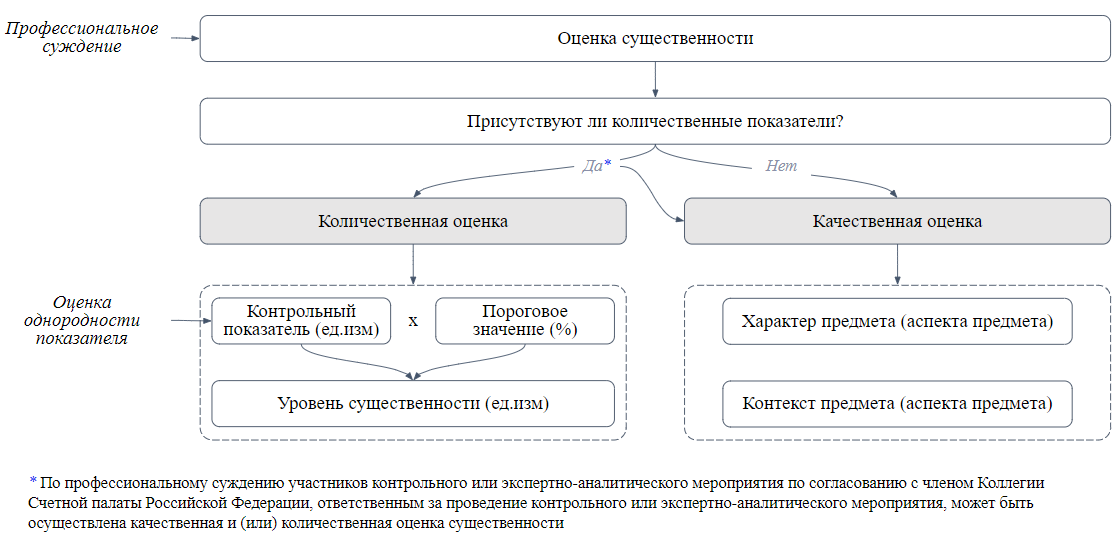
****

Рисунок 1. Оценка существенности в аудите соответствия.

1.2. Существенность при проведении контрольного или экспертно-аналитического мероприятия (далее – мероприятие) с применением аудита соответствия допускается определять одним из следующих подходов:

1) определение единой существенности для всех целей аудита соответствия (подход 1);

2) определение существенности по каждой цели аудита соответствия (подход 2);

3) определение существенности по каждой цели аудита соответствия в разрезе объектов аудита соответствия (далее – объекты аудита) или аспектов предмета аудита соответствия (далее – предмет аудита) (подход 3).

Применимый подход к определению существенности в конкретном мероприятии определяется на основании профессионального суждения участников мероприятия по согласованию с членом Коллегии Счетной палаты Российской Федерации (далее – Счетная палата), ответственным за проведение мероприятия.

В общем виде допустимые подходы к определению существенности представлены на рисунке 2.

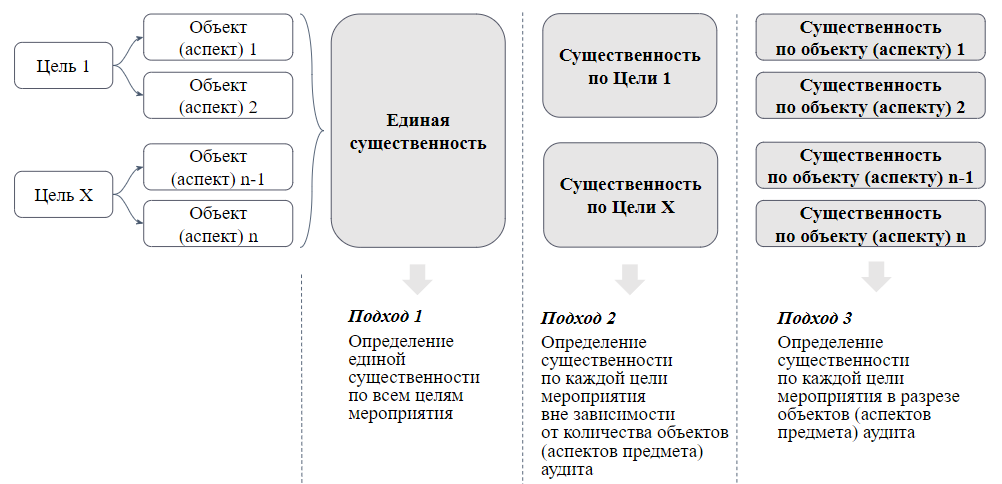


Рисунок 2. Подходы к определению существенности в аудите соответствия.

1.3. Подход к определению существенности по каждой цели аудита соответствия в разрезе объектов аудита или аспектов предмета аудита рекомендуется применять, если несоответствия по таким объектам аудита или аспектам предмета аудита могут повлиять на решения пользователей о результатах мероприятия.

Выявление аспектов предмета аудита может осуществляться в том числе на основе:

вопросов к цели аудита соответствия;

гипотез к цели аудита соответствия, сформулированных при подготовке годового плана работы Счетной палаты и (или) в ходе подготовки дизайна мероприятия;

нормативных правовых актов, иных документов, являющихся основой для разработки критериев аудита соответствия (например, документы, регламентирующие проведение конкретного этапа закупок).

|  |
| --- |
| **ПРИМЕРЫ** (РЕКОМЕНДУЕМАЯ ПРАКТИКА) |
| *Определение существенности на уровне отдельных аспектов предмета аудита*  При проведении мероприятия, касающегося строительства научно-клинического центра и лаборатории, были сформулированы следующие вопросы к цели по аудиту соответствия:  Вопрос 1: Проверить соблюдение требований законодательства Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд при организации закупок в ходе создания научно-клинического центра и лаборатории.  Вопрос 2: Проанализировать соблюдение требований законодательства о градостроительной деятельности к составу разделов проектной документации и их содержанию при подготовке проектно-сметной документации по созданию научно-клинического центра и лаборатории.  При этом в ходе мероприятия предполагается рассматривать указанные в вопросах 1 и 2 аспекты деятельности объектов аудита как в отношении строительства научно-клинического центра в одном регионе Российской Федерации, так и в отношении строительства лаборатории в другом регионе Российской Федерации.  *В данной ситуации существенность может быть определена на уровне отдельных аспектов предмета аудита по видам рассматриваемого законодательства (вариант 1) или по объектам строительства (вариант 2):*  Вариант 1:  1) Соответствие законодательству Российской Федерации о контрактной системе в сфере **закупок товаров, работ, услуг** для обеспечения государственных и муниципальных нужд при строительстве научно-клинического центра и лаборатории;  2) Соответствие законодательству о **градостроительной деятельности** при строительстве научно-клинического центра и лаборатории.  *Вариант 1 позволит сконцентрироваться на деятельности, регламентируемой конкретными видами законодательства.*  Вариант 2:   1. Соответствие законодательству Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд и законодательству о градостроительной деятельности при строительстве **научно-клинического центра**; 2. Соответствие законодательству Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд и законодательству о градостроительной деятельности при строительстве **лаборатории**.   *Вариант 2 позволит сконцентрироваться на деятельности по строительству отдельных объектов.* |

**2. Выбор контрольного показателя для расчета уровня существенности в мероприятии с применением аудита соответствия**

2.1. На выбор контрольного показателя могут влиять следующие факторы:

специфика деятельности объекта аудита, отрасль и экономическая среда, в которых он ведет свою деятельность;

относительная изменчивость предполагаемого контрольного показателя;

прочие факторы, определенные на основании профессионального суждения участников мероприятия, согласованные руководителем мероприятия с членом Коллегии Счетной палаты, ответственным за проведение мероприятия.

|  |
| --- |
| **ПРИМЕР** (РЕКОМЕНДУЕМАЯ ПРАКТИКА) |
| *Выбор контрольного показателя*  Если целью мероприятия является проверка организации расходования средств на восстановление лесных ресурсов, то целесообразно в качестве контрольного показателя выбрать сумму бюджетных ассигнований, предусмотренную на данные мероприятия.  Вместе с тем, если необходимо оценить именно результаты деятельности объекта аудита по восстановлению лесных ресурсов, целесообразно в качестве контрольного показателя выбрать планируемую к окончанию рассматриваемого периода площадь лесных насаждений. |

2.2. Выбор контрольного показателя осуществляется с учетом подходов к определению существенности, указанных в пункте 1.2 настоящего приложения.

|  |
| --- |
| **ПРИМЕРЫ** (РЕКОМЕНДУЕМАЯ ПРАКТИКА) |
| *Определение контрольного показателя на уровне отдельного аспекта предмета аудита*  При проведении мероприятия в отношении Федеральной налоговой службы в качестве контрольного показателя для определения существенности по цели аудита соответствия выбрана величина доходов, администрируемых данным объектом аудита, поскольку доходы являются наиболее значимым элементом отчетности объекта аудита. Величина доходов Федеральной налоговой службы значительно превышает величину расходов Федеральной налоговой службы, а рассчитанный на основе выбранного контрольного показателя уровень существенности в несколько раз превышает величину расходов.  *В данном примере несоответствия, составляющие значительную часть расходов, могут быть сочтены несущественными, что по сути является ошибочным. Таким образом, применение в качестве контрольного показателя для определения существенности по цели аудита соответствия только показателя доходов может привести к некорректным выводам и необнаружению несоответствий, связанных с расходами Федеральной налоговой службы. В данном случае при рассмотрении вопросов, связанных с оценкой соответствия деятельности Федеральной налоговой службы в отношении расходов, целесообразно применить подход 3 к определению существенности (см. пункт 1.2 настоящего приложения) и в качестве контрольного показателя взять также показатель расходов.* |

2.3. Выбор контрольного показателя рекомендуется сопровождать оценкой однородности указанного показателя[[1]](#footnote-1).

Однородными показателями, как правило, являются показатели, измеряемые в денежном выражении. Неоднородными могут быть иные виды показателей, например, показатели государственных программ ввиду их отличия по содержанию, субъекты Российской Федерации ввиду их различий по площади, населению и т. д. Неоднородные показатели не рекомендуется использовать в качестве контрольных показателей для расчета уровня существенности.

|  |
| --- |
| **ПРИМЕР** (НЕРЕКОМЕНДУЕМАЯ ПРАКТИКА) |
| *Выбор неоднородного показателя в качестве контрольного показателя для расчета уровня существенности*  Участниками мероприятия было принято решение использовать в качестве контрольного показателя количество населенных пунктов, в которых применялись определенные социальные льготы. При этом рассматриваемые населенные пункты различаются по площади, по количеству жителей и иным характеристикам.  *Количество населенных пунктов в приведенном примере не является однородным показателем. В аналогичных условиях указанный подход к выбору контрольного показателя для расчета уровня существенности не рекомендуется к применению.* |

**3. Определение порогового значения для расчета уровня существенности   
в мероприятии с применением аудита соответствия**

3.1. Рекомендуемые **диапазоны пороговых значений** в зависимости от уровня риска, присущего объекту аудита, представлены в таблице.

Таблица. Рекомендуемые диапазоны пороговых значений для расчета уровня существенности в мероприятии с применением аудита соответствия

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Высокий риск**, присущий объекту аудита | **Средний риск**, присущий объекту аудита | **Низкий риск**, присущий объекту аудита |
| **Пороговое значение** | 0,5 % – 0,99 % | 1 % – 1,99 % | 2 % – 3 % |

3.2. Факторами, влияющими на **уровень риска, присущего объекту аудита**, являются:

масштаб объекта аудита (по величине доходов, расходов, активов, обязательств, полномочий объекта аудита как участника бюджетного процесса и т. п.);

объем использования федеральных и иных ресурсов;

наличие значимых нарушений и недостатков средств внутреннего контроля, выявленных в ходе проведения предыдущих мероприятий;

наличие значимых нарушений и недостатков в деятельности объекта аудита, выявленных контрольными (надзорными) органами;

проблемы в сфере деятельности объекта аудита;

роль и полномочия объекта аудита в реализации государственных программ и национальных проектов (исполнитель, соисполнитель, участник);

наличие негативной информации в средствах массовой информации в отношении деятельности объекта аудита или его руководства;

прочие факторы, определенные на основании профессионального суждения участников мероприятия по согласованию с членом Коллегии Счетной палаты, ответственным за проведение мероприятия.

Данные факторы для определения уровня существенности рекомендуется рассматривать в совокупности.

3.3. Величина порогового значения для расчета уровня существенности отражает оценку уровня риска, присущего объекту аудита: чем **выше** уровень риска, присущего объекту аудита, тем **ниже** пороговое значение, используемое при расчете уровня существенности.

|  |
| --- |
| **ПРИМЕР** (РЕКОМЕНДУЕМАЯ ПРАКТИКА) |
| *Определение уровня существенности в зависимости от уровня риска, присущего объектам аудита*  Контрольный показатель определен со значением 1 000 млн руб. В зависимости от оценки рисков уровень существенности может принимать следующие значения:  Высокий риск: 1 000 млн руб. \* 0,5 % = 5 млн руб.  Средний риск: 1 000 млн руб. \* 1 % = 10 млн руб.  Низкий риск: 1 000 млн руб. \* 2 % = 20 млн руб.  *Приведенный пример показывает, что чем выше уровень риска, тем меньше размер несоответствия, который участники мероприятия должны считать существенным.* |

3.4. Участники мероприятия по профессиональному суждению по согласованию с членом Коллегии Счетной палаты, ответственным за проведение мероприятия, могут принять решение выбрать пороговое значение, выходящее за рекомендуемые диапазоны, указанные в пункте 3.1 настоящего приложения. При этом рекомендуется обосновывать в рабочей документации мероприятия такое решение.

|  |
| --- |
| **ПРИМЕР** (НЕРЕКОМЕНДУЕМАЯ ПРАКТИКА) |
| *Выбор порогового значения, выходящего за рекомендуемые диапазоны*  Участниками мероприятия принято решение не применять рекомендуемые диапазоны пороговых значений и считать существенными любые суммы в рамках предмета аудита соответствия. При этом участниками мероприятия определено пороговое значение на уровне 100 %, с учетом которого рассчитан уровень существенности:  1 000 млн руб. (контрольный показатель) \* 100 % = 1 000 млн руб.  *В приведенном примере существенными будут считаться несоответствия от 1 000 млн руб., что противоречит подходу, который предполагали участники мероприятия.*  *В данном случае корректно было бы определить пороговое значение на уровне 0 %, тогда любое несоответствие могло бы считаться существенным.* |

**4. Примеры определения существенности**

4.1. Ниже приведены исходные данные для примеров определения существенности в мероприятии с применением аудита соответствия для каждого из подходов, указанных в пункте 1.2 настоящего приложения.

|  |
| --- |
| **ПРИМЕР** (РЕКОМЕНДУЕМАЯ ПРАКТИКА) |
| *Исходные данные по мероприятию, необходимые для определения существенности*  **1. Объекты мероприятия с применением аудита соответствия**  Объект 1. Министерство природных ресурсов и экологии Российской Федерации (Минприроды России).  Объект 2. Федеральное агентство лесного хозяйства (Рослесхоз).  Объект 3. Федеральное бюджетное учреждение «Центральная база авиационной охраны лесов «Авиалесоохрана» (подведомственная организация Рослесхоза).  **2. Цели мероприятия с применением аудита соответствия**  Цель 1. Оценить соответствие деятельности Минприроды России и Рослесхоза по организации использования лесных ресурсов нормативным правовым актам в области лесного хозяйства (аудит соответствия).  Цель 2. Оценить соответствие деятельности Рослесхоза и его подведомственной организации по организации восстановления лесных ресурсов нормативным правовым актам в области лесного хозяйства (аудит соответствия).  **3. Контрольный показатель для определения существенности**  Бюджетные ассигнования, предусмотренные объектам мероприятия:  Объект 1 – 300 млн руб.;  Объект 2 – 500 млн руб.;  Объект 3 – 200 млн руб.;  Итого – 1 млрд руб.  **4. Уровни риска и пороговые значения для определения существенности**   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | |  | | Подход 1 *(единая существенность)* | Подход 2 *(существенность по каждой цели)* | Подход 3  *(существенность по каждой цели в разрезе аспектов и (или) объектов аудита)* | | Цель 1 | Объект 1 | Уровень риска: средний  Пороговое значение: **1%** | Уровень риска: средний  Пороговое значение: **1%** | Уровень риска: низкий  Пороговое значение: **2%** | | Объект 2 | Уровень риска: средний  Пороговое значение: **1%** | | Цель 2 | Объект 2 | Уровень риска: высокий  Пороговое значение: **0,5%** | Уровень риска: средний  Пороговое значение: **1%** | | Объект 3 | Уровень риска: высокий  Пороговое значение: **0,5%** | |

4.2. Ниже приведены примеры определения существенности в мероприятии с применением аудита соответствия для каждого из подходов, указанных в пункте 1.2 настоящего приложения, на основе исходных данных, указанных в пункте 4.1 настоящего приложения.

|  |
| --- |
| **ПРИМЕР** (РЕКОМЕНДУЕМАЯ ПРАКТИКА) |
| *Существенность в зависимости от выбранного подхода (подход 1, подход 2, подход 3)*  В таблице ниже представлено сравнение подходов к определению существенности для мероприятия с применением аудита соответствия (см. пункт 1.2 настоящего приложения).   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | |  | | Подход 1  (пункт 4.3 настоящего приложения ) | Подход 2  (пункт 4.4 настоящего приложения) | Подход 3  (пункт 4.5 настоящего приложения) | | Цель 1 | Объект 1 | 10 млн руб. и (или) несоответствия отдельным положениям документов в отношении организации использования и восстановления ресурсов | 8 млн руб. и (или) несоответствия отдельным положениям документов  в отношении организации использования ресурсов | 6 млн руб. и (или) несоответствия отдельным положениям документов  в отношении организации использования ресурсов | | Объект 2 | 5 млн руб. и (или) несоответствия отдельным положениям документов  в отношении организации использования ресурсов | | Цель 2 | Объект 2 | 3,5 млн руб. и (или) несоответствия отдельным положениям документов  в отношении восстановления ресурсов | 5 млн руб. и (или) несоответствия отдельным положениям документов  в отношении восстановления ресурсов | | Объект 3 | 1 млн руб. и (или) несоответствия отдельным положениям документов  в отношении восстановления ресурсов | |

В пунктах 4.3–4.5 настоящего приложения дано подробное описание определения существенности по каждому из подходов, указанных в пункте 1.2 настоящего приложения, в отдельности.

4.3. Ниже приведен пример определения единой существенности для всех целей аудита соответствия (подход 1), на основе исходных данных, указанных в пункте 4.1 настоящего приложения.

|  |
| --- |
| **ПРИМЕР** (РЕКОМЕНДУЕМАЯ ПРАКТИКА) |
| *Определение единой существенности для всех целей аудита соответствия (подход 1)*  **1. Качественная оценка существенности**  Отдельные положения Лесного кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актов в отношении организации использования и восстановления лесных ресурсов.  Отдельные положения документов, регулирующих лесные отношения, определены на основании профессионального суждения участников мероприятия по согласованию с членом Коллегии Счетной палаты, ответственным за проведение мероприятия, с учетом информации об ожиданиях пользователей информации о результатах мероприятия.  **2. Количественная оценка существенности**  2.1. **Контрольный показатель**: бюджетные ассигнования, предусмотренные объектам мероприятия за рассматриваемый период, в размере 1 млрд руб.  2.2. **Уровень риска**: средний.  2.3. **Пороговое значение**: 1%  Уровень риска и пороговое значение определены на основании профессионального суждения участников мероприятия по согласованию с членом Коллегии Счетной палаты, ответственным за проведение мероприятия, с учетом информации по результатам проведенных ранее мероприятий Счетной палаты.  2.4. **Уровень существенности**: 10 млн руб.  Уровень существенности определен умножением величины контрольного показателя (1 млрд руб.) на пороговое значение (1%).  *Таким образом, существенными несоответствиями в данном примере будут являться*  *(1) несоответствия отдельным положениям Лесного кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актов (качественная оценка существенности)*  *и (или)*  *(2) несоответствия, по отдельности или в совокупности превышающие 10 млн руб. (количественная оценка существенности).* |

4.4. Ниже приведен пример определения существенности по каждой цели аудита соответствия (подход 2), на основе исходных данных, указанных в пункте 4.1 настоящего приложения.

|  |
| --- |
| **ПРИМЕР** (РЕКОМЕНДУЕМАЯ ПРАКТИКА) |
| *Определение существенности по каждой цели аудита соответствия (подход 2)*  **1. Качественная оценка существенности**  **Качественная оценка существенности по цели 1**: отдельные положения Лесного кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актов в отношении **организации использования** лесных ресурсов.  **Качественная оценка существенности по цели 2**: отдельные положения Лесного кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актов в отношении **восстановления** лесных ресурсов.  Отдельные положения документов, регулирующих лесные отношения, определены на основании профессионального суждения участников мероприятия по согласованию с членом Коллегии Счетной палаты, ответственным за проведение мероприятия, с учетом информации об ожиданиях пользователей информации о результатах мероприятия.  **2. Количественная оценка существенности**  2.1. **Контрольный показатель**: бюджетные ассигнования, предусмотренные объектам мероприятия за рассматриваемый период:  **Цель 1** – 800 млн руб.  Контрольный показатель по цели 1 получен суммированием бюджетных ассигнований по Объекту 1 (300 млн руб.) и Объекту 2 (500 млн руб.).  **Цель 2** – 700 млн руб.  Контрольный показатель по цели 2 получен суммированием бюджетных ассигнований по Объекту 2 (500 млн руб.) и Объекту 3 (200 млн руб.).  2.2. **Уровень риска**:  Цель 1 – средний;  Цель 2 – высокий.  2.3. **Пороговое значение**:  **Цель 1** – 1%;  **Цель 2** – 0,5%.  Уровни риска и пороговые значения определены на основании профессионального суждения участников мероприятия по согласованию с членом Коллегии Счетной палаты, ответственным за проведение мероприятия, с учетом информации по результатам проведенных ранее мероприятий Счетной палаты.  2.4. **Уровень существенности**:  **Цель 1** – 8 млн руб.  Уровень существенности по цели 1 определен умножением величины контрольного показателя (800 млн руб.) на пороговое значение (1%);  **Цель 2** – 3,5 млн руб.  Уровень существенности по цели 2 определен умножением величины контрольного показателя (700 млн руб.) на пороговое значение (0,5%)  *Таким образом, существенными несоответствиями* ***по цели 1*** *в данном примере будут являться*  *(1) несоответствия отдельным положениям Лесного кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актов в отношении организации использования лесных ресурсов (качественная оценка существенности)*  *и (или)*  *(2) несоответствия, по отдельности или в совокупности превышающие 8 млн руб. (количественная оценка существенности).*  *Существенными несоответствиями* ***по цели 2*** *в данном примере будут являться*  *(1) несоответствия отдельным положениям Лесного кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актов в отношении восстановления лесных ресурсов (качественная оценка существенности)*  *и (или)*  *(2) несоответствия, по отдельности или в совокупности превышающие 3,5 млн руб. (количественная оценка существенности).* |

4.5. Ниже приведен пример определения существенности по каждой цели аудита соответствия в разрезе объектов аудита соответствия (подход 3), на основе исходных данных, указанных в пункте 4.1 настоящего приложения.

|  |
| --- |
| **ПРИМЕР** (РЕКОМЕНДУЕМАЯ ПРАКТИКА) |
| *Определение существенности по каждой цели аудита соответствия в разрезе объектов аудита соответствия (подход 3)*  **1. Качественная оценка существенности**  **Качественная оценка существенности по цели 1**: отдельные положения Лесного кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актов в отношении **организации использования** лесных ресурсов.  **Качественная оценка существенности по цели 2**: отдельные положения Лесного кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актов в отношении **восстановления** лесных ресурсов.  Отдельные положения документов, регулирующих лесные отношения, определены на основании профессионального суждения участников мероприятия по согласованию с членом Коллегии Счетной палаты, ответственным за проведение мероприятия, с учетом информации об ожиданиях пользователей информации о результатах мероприятия.  **2. Количественная оценка существенности**  2.1. **Контрольный показатель**: бюджетные ассигнования, предусмотренные объектам мероприятия за рассматриваемый период:  **Цель 1, Объект 1** – 300 млн руб.  **Цель 1, Объект 2 / Цель 2, Объект 2** – 500 млн руб.  **Цель 2, Объект 3** – 200 млн руб.  2.2. **Уровень риска**:  **Цель 1, Объект 1** – низкий;  **Цель 1, Объект 2 / Цель 2, Объект 2** – средний;  **Цель 2, Объект 3** – высокий.  2.3. **Пороговое значение**:  **Цель 1, Объект 1** – 2%;  **Цель 1, Объект 2 / Цель 2, Объект 2** – 1%;  **Цель 2, Объект 3** – 0,5%;  Уровни риска и пороговые значения определены на основании профессионального суждения участников мероприятия по согласованию с членом Коллегии Счетной палаты, ответственным за проведение мероприятия, с учетом информации по результатам проведенных ранее мероприятий Счетной палаты.  2.4. **Уровень существенности**:  **Цель 1, Объект 1** – 6 млн руб.  Уровень существенности по цели 1, Объекту 1 определен умножением величины контрольного показателя (600 млн руб.) на пороговое значение (2%);  **Цель 1, Объект 2 / Цель 2, Объект 2** – 5 млн руб.  Уровень существенности по цели 1, Объекту 2 / цели 2, Объекту 2 определен умножением величины контрольного показателя (500 млн руб.) на пороговое значение (1%)  **Цель 2, Объект 3** – 1 млн руб.  Уровень существенности по цели 2, Объекту 3 определен умножением величины контрольного показателя (200 млн руб.) на пороговое значение (0,5%);  *Таким образом, существенными несоответствиями* ***по цели 1*** *в данном примере будут являться*  *(1) несоответствия отдельным положениям Лесного кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актов в отношении организации использования лесных ресурсов (качественная оценка существенности)*  *и (или)*  *(2) несоответствия, по отдельности или в совокупности превышающие 6 млн руб. – для Объекта 1 (количественная оценка существенности)*  *и (или)*  *(3) несоответствия, по отдельности или в совокупности превышающие 5 млн руб. – для Объекта 2 (количественная оценка существенности).*  *Существенными несоответствиями* ***по цели 2*** *в данном примере будут являться*  *(1) несоответствия отдельным положениям Лесного кодекса Российской Федерации и иных нормативных правовых актов в отношении восстановления лесных ресурсов (качественная оценка существенности)*  *и (или)*  *(2) несоответствия, по отдельности или в совокупности превышающие 5 млн руб. – для Объекта 2 (количественная оценка существенности)*  *(3) несоответствия, по отдельности или в совокупности превышающие 1 млн руб. – для Объекта 3 (количественная оценка существенности).* |

1. Под однородностью показателя понимается свойство показателя, которое означает, что он измеряет одну и ту же характеристику или свойство в одинаковых или сопоставимых единицах. [↑](#footnote-ref-1)