**ФСАД №3**

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**(ФСАД 3/2010)**

**ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ**

1. Настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности устанавливает требования к форме и содержанию дополнительной информации, включаемой в аудиторское заключение.

2. Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются "аудитор") могут включить в аудиторское заключение дополнительную информацию с тем, чтобы привлечь внимание пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности к:

а) отраженному в бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - бухгалтерская отчетность) обстоятельству, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;

б) не отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения.

3. Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к отраженному в этой отчетности обстоятельству, которое, согласно суждению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями, то он включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, относящаяся к обстоятельству, отраженному в бухгалтерской отчетности, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями (далее - привлекающая внимание часть).

Привлекающая внимание часть включается в аудиторское заключение при условии, что аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что указанное обстоятельство существенно не искажено.

4. Привлекающая внимание часть должна указывать только на обстоятельства, отраженные в бухгалтерской отчетности. Такими обстоятельствами могут быть:

а) неопределенность в отношении не завершенных на отчетную дату судебных разбирательств, решения по которым могут быть приняты лишь в следующие отчетные периоды, или неопределенность, связанная с действиями надзорных органов;

б) досрочное применение (если это разрешено) новых правил отчетности, которое оказывает всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность;

в) крупная катастрофа, которая оказала или продолжает оказывать существенное влияние на финансовое положение аудируемого лица.

5. При включении в аудиторское заключение привлекающей внимание части необходимо иметь в виду следующее:

а) многократное включение указанной части снижает степень ее воздействия на пользователей бухгалтерской отчетности;

б) включение в указанную часть больше информации, чем отражено в бухгалтерской отчетности, может указывать на то, что соответствующее обстоятельство ненадлежащим образом отражено;

в) включение в аудиторское заключение указанной части ограничено обстоятельством, отраженным в бухгалтерской отчетности.

6. Привлекающая внимание часть должна:

а) быть расположена в аудиторском заключении непосредственно после части, содержащей мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

б) иметь наименование "Важные обстоятельства";

в) содержать однозначную ссылку на отраженное в бухгалтерской отчетности обстоятельство, которая должна позволить пользователям бухгалтерской отчетности найти отражение этого обстоятельства в бухгалтерской отчетности;

г) содержать указание на то, что в отношении обстоятельства, к которому привлекается внимание, аудиторское мнение не является модифицированным.

Пример аудиторского заключения с привлекающей внимание частью приведен в приложении к настоящему стандарту.

7. Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к не отраженному в этой отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения, то он включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, относящаяся к не отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое, по мнению аудитора, может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения (далее - содержащая прочие факты часть).

Содержащей прочие факты части присваивается наименование "Прочие сведения".

8. Содержащая прочие факты часть не имеет отношения к сообщению аудитором: результатов дополнительной работы, выполненной в ходе аудиторского задания в силу обязанности, возложенной на аудитора требованиями нормативных правовых актов, или результатов дополнительных процедур, выполненных по договоренности с аудируемым лицом либо лицом, заключившем договор оказания аудиторских услуг, или выражению мнения в отношении вопросов, специально оговоренных договором оказания аудиторских услуг.

9. Обстоятельства, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности аудита, могут возникнуть в тех редких случаях, когда аудитор не может отказаться от проведения аудита по причине отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из-за ограничения руководством аудируемого лица объема аудита. В этом случае аудитор может счесть необходимым включить в аудиторское заключение содержащую прочие факты часть для объяснения причины, по которой он не смог отказаться от проведения аудита.

10. Обстоятельства, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения, могут возникнуть в тех случаях, когда в зависимости от того, носят положения нормативных правовых актов рекомендательный или обязательный характер, аудитор может или должен уточнять отдельные аспекты, касающиеся ответственности аудитора при выполнении аудиторского задания или составлении аудиторского заключения. В зависимости от обстоятельств содержащая прочие факты часть может включать один или более подзаголовков, описывающих их суть.

11. Помимо указанного в пункте 7 настоящего стандарта содержащая прочие факты часть может быть включена в аудиторское заключение в случае, когда аудиторское заключение предназначено ограниченному кругу адресатов. При этом в содержащей прочие факты части сообщается, что аудиторское заключение предназначено исключительно для указанных адресатов и не может использоваться или распространяться иными лицами.

12. При включении в аудиторское заключение содержащей прочие факты части необходимо иметь в виду следующее:

а) сообщение каких-либо обстоятельств в этой части аудиторского заключения само по себе указывает на то, что отражение этих обстоятельств в бухгалтерской отчетности не требуется;

б) эта часть аудиторского заключения не должна содержать какую-либо информацию: предоставление которой запрещено федеральными стандартами аудиторской деятельности, иными нормативными правовыми актами (например, в связи с конфиденциальностью); обязанность предоставления которой лежит на руководстве аудируемого лица.

13. Расположение содержащей прочие факты части в аудиторском заключении зависит от характера сообщаемой в ней информации:

а) информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, - непосредственно после части, содержащей мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица, или привлекающей внимание части (если она имеется);

б) информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности дополнительных обязанностей аудитора, описанных в аудиторском заключении, - в составе части аудиторского заключения, содержащей заключение, составленное в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, которыми на аудитора возлагаются дополнительные обязанности;

в) информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности содержания аудиторского заключения, - отдельной частью непосредственно после аудиторского заключения или заключения, составленного в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, которыми на аудитора возлагаются дополнительные обязанности.

14. Если аудитор предполагает, что в аудиторское заключение будет включена привлекающая внимание часть или содержащая прочие факты часть, то он должен сообщить представителям собственника аудируемого лица об этом, а также о предполагаемом содержании этих частей. Информирование представителей собственника аудируемого лица позволяет им получить представление об отдельных обстоятельствах, на которые аудитор намеревается указать в аудиторском заключении, и дает им возможность получить при необходимости разъяснения аудитора. В случаях, когда в аудиторское заключение по каждому последующему аудиту включается содержащая прочие факты часть с указанием на определенное обстоятельство, аудитор может принять решение не повторять такое сообщение по каждому заданию.

**Приложение**

**к федеральному стандарту аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010) "Дополнительная информация в аудиторском заключении",**

**утвержденному Приказом**

**Минфина России**

**от 20 мая 2010 г. N 46н**

**ПРИМЕР**

**АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ, СОДЕРЖАЩЕГО ПРИВЛЕКАЮЩУЮ ВНИМАНИЕ ЧАСТЬ**

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:

* аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской отчетности, состав которой установлен Федеральным законом "О бухгалтерском учете";
* бухгалтерская отчетность составлена руководством аудируемого лица с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности;
* условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;
* отступление от установленных требований законодательства Российской Федерации в части подготовки бухгалтерской отчетности привело к выражению мнения с оговоркой;
* в ходе аудита также установлено, что существует неопределенность в отношении не завершенного на отчетную дату судебного разбирательства, решение по которому может быть принято лишь в последующие отчетные периоды;
* помимо аудита бухгалтерской отчетности нормативные правовые акты не предусматривают обязанность аудитора провести дополнительные процедуры в отношении этой отчетности.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

**Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность**

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

**Ответственность аудитора**

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля. [Если в соответствии с условиями аудиторского задания аудитор должен выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля в связи с аудитом бухгалтерской отчетности, то последнее предложение формулируется следующим образом: "В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление достоверной бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих условиям задания аудиторских процедур".]

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита аудиторские доказательства дают достаточные основания для выражения мнения с оговоркой о достоверности бухгалтерской отчетности.

**Основание для выражения мнения с оговоркой**

По статье "Основные средства" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года не отражена стоимость производственного оборудования в размере XXX тыс. рублей, а по статье "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" этого же бухгалтерского баланса не отражена сумма налога на добавленную стоимость, приходящаяся на указанное оборудование, в размере XXX тыс. рублей. По статье "Поставщики и подрядчики" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года не отражена кредиторская задолженность перед поставщиком в размере XXX тыс. рублей.

**Мнение с оговоркой**

По нашему мнению, за исключением влияния на бухгалтерскую отчетность обстоятельств, изложенных в части, содержащей основание для выражения мнения с оговоркой, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "YYY" по состоянию на 31 декабря 20X1 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20X1 год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

**Важные обстоятельства**

Не изменяя мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, мы обращаем внимание на следующую информацию, изложенную в пояснении X к бухгалтерской отчетности: до настоящего времени не закончено судебное разбирательство по иску, предъявленному организации "YYY" организацией "ZZZ".

Руководитель аудиторской [подпись] Фамилия, организации инициалы

Дата аудиторского заключения