**С О Д Е Р Ж А Н И Е**

Введение……………………………………………………………….………2

1. Роль международных стандартов аудита в аудиторской деятельности…………………………………………………………..….….4
   1. Место и роль МСА в системе экономических отношений………….….4
   2. Факторы, влияющие на развитие МСА………….…………………….…7
   3. Роль Международной федерации бухгалтеров в регулировании аудиторской деятельности…………………………………………….……8
2. Значение и применение международных стандартов аудита ……..…….11

2.1. Значение IAASB в области МСА.……......................................................11

2.2. Назначение, структура и группировка МСА………………….……….13

2.3. Применение МСА……………………………….……………….……….15

1. Анализ использования МСА в России………………………….……..16

3.1.МСА и российские правила аудиторской деятельности …………..…...16

3.2. Проблемы и тенденции внедрения МСА в России ……..………..……..19

Заключение……………………………………………………………………..23

Список использованной литературы………...…………….............................24

Приложение 1. Группировка МСА и их содержание………………………..30

**В В Е Д Е Н И Е**

Тема международных стандартов в настоящее время актуальна для всех стран мира и, особенно для России, где стандарты аудиторской деятельности до сих пор находятся в процессе разработки и вызывают немало споров, как в профессиональной среде, так и на ypовне государственных органов.

Необходимость унификации методики аудиторских проверок признается большинством специалистов в области аудита и бухгалтерского учета, что объясняется целым рядом объективных причин. Во-первых, на эволюцию стандартов аудита в немалой степени влияет развитие стандартов бухгалтерского и финансового учета. Выработка общепризнанных требований и принципов учета приводит к большему единообразию отчетности, откуда вытекает возможность применения общих подходов к аудиту. К тому же результату ведет рост транснациональных корпораций (ТНК), применяющих единые принципы ведения бухгалтерского учета во всех своих подразделениях и разных стpaнax мира. Кроме того, в условиях динамичного развития фондового рынка крупнейшие компании, чьи акции котируются на бирже, сталкиваются с необходимостью создания универсальных принципов учета и отчетности, с тем, чтобы отчетность была понятна заинтересованным пользователям в любой стране мира.

Во-вторых, развитию общепризнанных стандартов способствует рост монополизма в сфере аудита и консультационных услуг. B настоящее время наибольшая доля рынка в этой сфере принадлежит не более чем десяти крупнейшим компаниям и ассоциациям. И это число продолжает сокращаться и связи со слияниями некоторых ведущих аудиторско-консалтинговых фирм. Лидеры в области оказания аудиторских услуг - в основном ТНК - применяют единые стандарты во всех своих филиалах, конечно, с учетом требований законодательства и специфики страны, где эти филиалы функционируют.

B-третьих, стандарты аудита ограничивают саму возможность проведения некачественного аудита, поскольку, следуя им, аудитор должен выполнить хотя бы минимальный необходимый набор аудиторских процедур, и его работу впоследствии можно будет проверить, изучив его рабочие документы.

Кроме того, немалый вклад в разработку стандартов аудита вносят международные организации и национальные ассоциации аудиторов.

Проблема применения международных стандартов в России особенно актуальна в связи с тем, что рынок аудиторских услуг в нашей стране находится в процессе становления, a разработка стандартов в этой области началась недавно и далека от завершения.

B настоящее время единых универсальных международных стандартов не существует, скорее, имеются различные группы стандартов, используемые в большем или меньшем числе стран или более или менее широким кругом фирм. Создание и разработка единых, универсальных международных стандартов аудита является важным этапом развития аудиторской деятельности во всем мире и в этом заключается актуальность выбранной темы.

Объектом данной работы является аудиторская деятельность.

Предметом курсовой работы являются международные стандарты аудита (МСА), которые активно применяются в современной аудиторской деятельности.

Цель курсовой работы – анализ создания, разработки и применения международных стандартов аудита, как на международном уровне, так и на национальном.

Для достижения данной цели поставлены следующие задачи:

* проанализировать роль международных стандартов аудита в современном мире;

рассмотреть международные организации, занимающиеся вопросами создания и применения МСА в аудиторской деятельности;

раскрыть сущность МСА, а также рассмотреть группировку МСА;

проанализировать и выявить особенности применения МСА в России;

сравнить международные стандарты аудита и российские правила (стандарты) по аудиторской деятельности, выявить проблемы их применения и пути решения данных проблем.

Для написания работы использовались международные документы, нормативные акты Российской Федерации, научно-практические комментарии к нормативным актам, специальная литература и периодика, а также материалы с сайтов аудиторских организаций.

**1. РОЛЬ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**1.1.Место аудита и роль МСА в системе экономических отношений**

Аудит как элемент рыночных отношений получил признание практически во всем мире. Пользователями аудиторских услуг являются юридические и физические лица, заинтересованные в достоверности финансовой отчетности, поскольку ее содержание для них имеет экономический смысл, в плане снижения предпринимательского риска.

Целью аудита, в самом общем понимании, является формирование определенного мнения аудитора[[1]](#footnote-1).

За более чем столетнюю историю аудита экономически развитые страны выработали систему правил, положений и требований, следование которым способствует повышению качества и надежности аудита. В экономической литературе выделяют условно пять периодов становления мировой аудиторской практики[[2]](#footnote-2):

* первый период связан с принятием сначала в Англии в 1844г., а затем во Франции в 1867г. ряда законов, предусматривающих необходимость проверки независимыми бухгалтерами бухгалтерских счетов и отчетов;

второй период охватывает 1805—1905 годы, когда аудит по началу был приближен к ревизионной деятельности и направлен на оценку эффективности работы организаций, обнаружение ошибок, а с развитием фондового рынка выделяется в самостоятельную отрасль; на этом этапе США выступили центром формирования трансатлантических аудиторских фирм;

третий период — с 1905 по 1933г. — характеризуется усилением процесса концентрации капитала, разделением интересов собственников, наемных управляющих и наемного персонала; в этих условиях меняется идеология аудита, основной акцент переносится на применении статистических выборок, оценку эффективности внутреннего контроля и систем управления;

четвертый этап длится до 1940г., для него характерно усиление требований к качеству аудиторской проверки, включение в практику аудита метода тестирования, целью которого было обнаружение преднамеренных учетных ошибок, развитие методологии аудита; в этот же период усиливается влияние Нью-Йоркской биржи, одним из требований которой к ее участникам было соблюдение обязательности аудита;

пятый период — с 1940г. и по настоящее время — характеризуется динамичным развитием фондовых рынков и транснациональных корпораций, а также углублением мирохозяйственных связей, что приводит к необходимости выработки унифицированных требований к качеству аудита, порядку его осуществления и профессиональной этике.

С целью реализации этих требований мировым сообществом выработаны определенные правила и положения — международные стандарты, позволяющие с одинаковых позиций подходить к аудиту в разных странах и в различных отраслях.

Международные стандарты аудита (МСА) представляют собой единые базовые принципы, которым должны следовать все аудиторы в процессе своей профессиональной деятельности. Они способствуют достижению двоякой цели:

* развитию аудита в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;

по мере возможности унификации подходов к аудиту в международном масштабе.

Необходимость унификации методики аудиторских проверок признается большинством специалистов в области аудита и бухгалтерского учета, что объясняется целым рядом объективных причин:

а) во-первых, на эволюцию стандартов аудита в немалой степени влияет развитие стандартов бухгалтерского финансового учета (выработка общепризнанных требований и принципов учета приводит к единообразию отчетности, что открывает возможность применения общих подходов к аудиту);

б) во-вторых, развитию общепризнанных стандартов способствует рост монополизма в сфере аудита и консалтинговых услуг (в настоящее время наибольшая доля рынка в этой сфере принадлежит не более чем десяти крупнейшим компаниям и ассоциациям);

в) в-третьих, стандарты аудита отрицают возможность проведения «некачественного аудита», поскольку, руководствуясь ими, аудитор должен выполнить хотя бы минимальный необходимый набор аудиторских процедур. В последствии работу аудитора можно будет проверить, изучив его рабочие документы.

Стандарты аудита, являясь критерием для определения качества аудиторских услуг, позволяют пользователям финансовой информации получить определенную уверенность в том, что аудитор не подтвердит недостоверную информацию, и аудиторская проверка будет проведена добросовестно. Именно в этом заключается роль и значение аудиторских стандартов.

Потребности в услугах аудиторов возникают и в связи со следующими обстоятельствами:

1. операции компании (фирмы, организации) могут быть многочисленными и сложными. Информацию о них пользователи не имеют возможности получить самостоятельно, а потому нуждаются в услугах аудиторов, бухгалтеров — профессионалов;
2. пользователи финансовой информации обычно не имеют доступа к учетным записям, кроме того, им недостает соответствующего опыта, поэтому им необходимо приглашать профессиональных аудиторов для работы, которую они не в состоянии выполнить самостоятельно;
3. последствия решений, принимаемых пользователями, могут быть так значительны для них, что достоверность и полнота информации, получаемая через аудиторов, им жизненно необходима.

Пользователи финансовой информации (как юридические, так и физические лица) связанны с фирмами (организациями) имущественными и финансовыми интересами, что наглядно иллюстрирует табл. 1.1.

Таблица 1.1

Характеристика пользователей финансовой информации

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Партнерские  группы и  взаимоотношения  с организацией | Требования (интересы,  компенсации)  к организации | Объект анализа финансовой  информации |
| Администрация,  управляющие | Оплата труда, привилегии | Вся информация, необходимая  для эффективного управления  деятельностью организации |
| Персонал, служащие | Заработная плата, социальные условия | Финансовые результаты деятельности организации |
| Поставщики, покупатели, заказчики | Договорная цена, оплата  поставок, получение продукции, работ, услуг в  полном объеме | Финансовое положение, платежеспособность, финансовые  результаты |
| Кредиторы | Возврат кредитов, займов, получение процентов | Финансовое положение, ликвидность баланса |
| Собственники,  участники | Доходы, дивиденды | Финансовое положение, финансовые результаты |
| Государственные  органы | Налоги, сборы и прочие  платежи | Финансовые результаты и их слагаемые |

Как элемент рыночных отношений аудит отвечает потребностям участников рынка (действие закона спроса и предложения). И по мере налаживания и развития рыночных отношений, интернационализации бизнеса, появления крупных компаний и холдингов, расширения сфер их деятельности и экономических связей на внутреннем и внешнем рынках начали закладываться основы адекватной этим процессам международной системы аудита. В современном мире, где происходят интеграционные процессы, охватывающие все сферы экономической и социальной жизни общества, роль стандартизации аудиторской деятельности только усиливается.

**1.2. Факторы, влияющие на развитие МСА**

Следовательно, на развитие международных стандартов аудита влияют внешние и внутренние факторы.

К внешним факторам развития следует отнести:

* развитие и углубление мирохозяйственных связей, создание

транснациональных компаний, что приводит к унификации принципов учета и отчетности;

Так, в настоящее время углубление мирохозяйственных связей и развитие ТНК становятся определяющими факторами в мировой экономике. В мире насчитывается более 37 тысяч ТНК, которым принадлежат более 170 тысяч отделений; активно идут процессы слияний и поглощений. ТНК стремятся использовать единые принципы учета и отчетности во всех своих отделениях с тем, чтобы информация, поступающая в головной офис, была легко сопоставима и сведена в общую отчетность. Однако на практике приходится вести две бухгалтерии: одну - согласно принципам учета, принятыми в стране базирования; другую - в соответствии с законодательством принимающей страны. В результате процесс ведения учета и составления отчетности становится более трудоемким, отнимает много времени и возрастает вероятность ошибки. Отсюда вытекает необходимость унификации принципов бухгалтерского учета.

* динамичное развитие фондового рынка, при этом фондовые биржи выдвигают достаточно жесткие требования для включения акций компаний в листинг. Поэтому Международная организация комитетов фондовых бирж (IOSCO) разрабатывает унифицированные требования к отчетности компаний, чьи акции допускаются к котировке;

аудит, который относится к сфере услуг, традиционно развивался как международные услуги, поэтому на рынке аудиторских услуг, также отмечаются процессы глобализации, что приводит к созданию мультинациональных компаний в этой области и появлению профессиональных международных организаций.

Внутренние факторы развития международных стандартов аудиторской деятельности обусловлены потребностями самих аудиторских организаций:

* процесс концентрации капитала в сфере аудита и консалтинга, где более 90% этого рынка принадлежит 10—12 фирмам-лидерам, причем процесс слияния продолжается. Объединение должно помочь фирмам улучшить качество предоставляемых аудиторских услуг, а для этого необходимо разрабатывать единую стратегию и методологию аудита и консалтинга, а также единых стандартов качества;
* создание, развитие и работа различных международных организаций в области учета и аудита, среди которых следует выделить такие, как Международная федерация бухгалтеров (МФБ); Комитет по международным бухгалтерским стандартам (ГАТС, IASS); Экономический и социальный совет при ООН; Комиссия по транснациональным компаниям; Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности при ООН; Организация по экономическому сотрудничеству и развитию ЕС; Комиссия по ценным бумагам и биржам, профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов.

**1.3. Роль МБФ в регулировании аудиторской деятельности**

Основная роль в разработке нормативов аудита принадлежит Международной федерации бухгалтеров. Международная федерация бухгалтеров (МФБ, или International Federation of Accountants – IFAC) является международным объединением работников бухгалтерской профессии. МФБ была основана 7 октября 1977г. с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, финансовой отчетности и аудита. В настоящее время ее членами являются 157 профессиональных организаций из 122 стран, представляющих более 2,5 млн. специалистов-профессионалов[[3]](#footnote-3). Россия в МФБ представлена полноправными членами – Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России и Российской коллегией аудиторов. Главным органом управления IFAC является Совет, в котором каждая организация, являющаяся членом МФБ. В правление МФБ, несущее ответственность за разработку политики федерации, осуществление контроля деятельности ее советов и комитетов, входят президент и представители из ограниченного числа стран. Общее число членов правления МФБ – 22.

Международная федерация бухгалтеров как международная организация имеет свой устав и конституцию. В Конституции МФБ сказано, что основная цель МФБ – всемерное развитие бухгалтерской профессии на основе гармонизированных (согласованных) стандартов с целью предоставления высококачественных услуг в интересах общества. Для выполнения этой миссии в части аудиторской ветви профессии Совет МФБ с 1 января 2002 г. Учредил Совет по международным стандартам аудита и гарантии достоверности (International Auditing and Assurance Standards Board –IAASB), заменивший существовавший до этого времени Комитет по международной аудиторской практике (КМАП, или International Auditing Practice Committee- IAPC), призванный разрабатывать стандарты и положения в отношении аудита и сопутствующих услуг. Принятие этих документов способствует в большей однородности аудита в мире и появлению качества аудиторских услуг.

Также следует отметить, что нормативы, разработанные МФБ, не являются обязательными к применению странами независимо от членства в федерации. В каждой стране аудит финансовой и другой информации регулируется в большей или меньшей степени национальными нормативными актами.

Методика работы над регламентирующими документами, принятая в МФБ, состоит в следующем:

* отбираются темы, предназначенные для изучения;

создаются специальные подкомитеты;

подкомитеты изучают исходную информацию и готовят проект для рассмотрения Комитетом (Советом);

* Комитет (Совет) в случае утверждения проекта представляет его на рассмотрение организациям-членам МФБ и международным организациям;
* полученные комментарии и предложения рассматриваются Комитетом (Советом) для внесения изменений;

утвержденная новая редакция проекта издается в виде соответствующего стандарта или положения.

К изданию документов, регулирующих аудиторскую деятельность на международном уровне, в некоторых ситуациях имеют отношения различные советы и комитеты МФБ:

* 1. Консультативный совет по согласованию – Compliance Advisory Panel (CAP). Совет осуществляет наблюдение за применением и выполнением программы МФБ по согласованиям, а также несет ответственность за выдачу рекомендаций Совету МФБ по организации процесса приема новых членов.

Комитет по делам развивающихся стран – Developing Nations Committee.

Совет по международным стандартам образования профессиональных бухгалтеров – International Accounting Education Standards Board (IAESB)/

Совет по международным стандартам аудита и гарантии достоверности - Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Совет по международным стандартам профессиональной этики бухгалтеров – International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).

Совет по международным стандартам финансовой отчетности государственного сектора - International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).

Комитет по назначениям – Nominating Committee.

Комитет профессиональных бухгалтеров в бизнесе - Professional Accountants in Business Committee (PAIB).

Комитет по вопросам малого и среднего бизнеса - Small and Medium Practices Committee (SMP).

Межнациональный комитет аудиторов - Transnational Auditors Committee (TAC).

За последние годы в отношении международных аудиторских стандартов произошли значительные изменения, направленные на пересмотр отдельных международных стандартов аудита (МСА), Положений о международной аудиторской проверке (ПМАП); разработку стандартов по услугам, предусматривающим выдачу аудиторских гарантий и отражающим переход аудиторской практики с «подтверждения» на «гарантирование» и т.д.

Таким образом, значение МСА заключается в том, что они способствуют интеграции национального аудита в международные экономические отношения, обеспечивают развитие аудиторской профессии в соответствии с профессиональными требованиями мирового уровня, а также единый подход к проведению и пониманию аудита и его качеству.

**2. ЗНАЧЕНИЕ И ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА**

**2.1. Значение IAASB в области МСА**

Совет по международным стандартам аудита и гарантии достоверности - Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Совет защищает общественные интересы с помощью разработки высококачественных стандартов, регулирующих проведение аудита, контроля качества, обзоров, других сопутствующих услуг.

В последние годы произошел кардинальный пересмотр состава документов, подготовленных IAASB и регулирующих различные стороны аудиторской деятельности. Ежегодно IAASB издает сборник актуальных документов (Handbook), сопровождая его предисловием, глоссарием, описанием структуры стандартов и положений, перечнем последних изменений. В настоящее время документы, регулирующие аудиторскую деятельность на международном уровне, в зависимости от регламентируемых ими сфер профессиональной деятельности делятся на несколько групп, представленных в таблице 2.1. с обозначением сокращенных названий и присвоенных шифров.

Таблица 2.1.

Регулирование профессиональной деятельности с помощью документов, принятых IAASB

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Виды профессиональной аудиторской деятельности | Обозначения и коды групп стандартов | Обозначения и коды групп положений | Другие  документы |
| Все виды | Международные стандарты контроля качества (ISQCs)  1-99 |  | Глоссарий (Glossary of Terms) |
| В том числе: |  |  |  |
| Задания, обеспечивающие уверенность: |  |  | Международная концептуальная основа заданий, обеспечивающх уверенность (International Framework for Assurance Engagements) |
| - аудит исторической финансовой информации | Международные стандарты аудита (ISAs)  100-999 | Положения по международной аудиторской практике (IAPSs)  1000-1999 |  |
| - обзорные проверки исторической финансовой информации | Международные стандарты обзорных проверок (ISREs)  2000-2699 | Международные положения по практике обзорных проверок (IREPSs) 2700-2999 |  |
| - другие задания, обеспечивающие уверенность | Международные стандарты по заданиям, обеспечивающие уверенность (ISAEs)  3000-3699 | Международные положения по практике выполнения других заданий, обеспечивающих уверенность (IAEPSs) 3700-3999 |  |
| Сопутствующие услуги | Международные стандарты по сопутствующим услугам (ISRSs)  4000-4699 | Международные положения по практике оказания сопутствующих услуг (IRSPSs)  4700-4999 |  |

Кроме того, к документам, регулирующим профессиональную деятельность, относится Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, принятый IFAC.

Разветвление структуры документов, регулирующих аудиторскую деятельность на международном уровне, за счет выделения групп стандартов и положений, регламентирующих оказание сопутствующих аудиту услуг и заданий, обеспечивающих уверенность, привело к тому, что понятие «Международные стандарты аудита» утратило свою роль общего обозначения принятых IAASB стандартов и положений и поэтому в настоящее время некоторые авторы предлагают изменить формулировку. С другой стороны, до выхода новой редакции официального перевода документов IAASB на русский язык не совсем корректно изменять устоявшееся название.

Стандарты аудиторской деятельности- это документы, формулирующие единые требования, при соблюдении которых обеспечивается соответствующий уровень качества аудита и сопутствующих ему услуг.

Документы, обозначенные в табл. 2.1. как ISAs, ISREs, ISAEs, ISRSs, принято рассматривать как стандарты IAASB, регулирующие выполнение аудиторских заданий, или международные аудиторские стандарты.

**2.2. Назначение, структура и группировка МСА**

Международные стандарты аудита (ISAs, или МСА) предназначены для применения при аудите финансовой отчетности (в редакции IAASB- исторической финансовой информации).

Назначение МСА заключается в следующем:

* они обеспечивают определенные гарантии качества подготовки аудиторов, проведения аудита и определенный уровень надежности результатов аудиторской проверки;
* стандарты способствуют внедрению в практику работы аудиторов новых научных достижений и создают достойный общественный имидж профессии аудитора;

с их помощью обеспечивается связь отдельных элементов процесса аудиторской проверки и создается возможность контроля качества работы аудитора;

их последовательное применение является решающим доказательством и аргументом в пользу аудитора при возникновении претензионных дел, судебных разбирательств на основе исков клиента.

Международные стандарты аудита имеют трехзначную кодировку (ISA 100- ISA 999) и в обобщенном виде они представлены в табл.2.2, а более подробно МСА представлены в Приложении 2.

Таблица 2.2.

Группировка международных стандартов аудита

|  |  |
| --- | --- |
| Код | Название группы стандартов |
| 1 0 0 - 199 | Предисловие, глоссарий, концептуальная основа МСА |
| 200 - 299 | Обязанности |
| 300 - 399 | Планирование |
| 400 - 499 | Система внутреннего контроля |
| 500 - 599 | Аудиторские доказательства |
| 600 - 699 | Использование результатов работы третьих лиц |
| 700 - 799 | Аудиторские выводы и заключения |
| 800 - 899 | Специальные области аудита |
| 900 - 999 | Сопутствующие услуги |

Также в некоторых источниках можно увидеть и другую группировку международных стандартов аудита. Так МСА можно объединить в шесть групп[7].

В первой группе «Основные принципы и обязанности» содержатся семь стандартов, объединенных тем, что в них раскрываются обстоятельства, при которых на аудитора и руководство аудируемого лица возлагается определенные обязанности.

Вторая группа стандартов «Оценка рисков» посвящена порядку выбора стратегии аудита, изучения деятельности клиента, определения уровня существенности и оценке аудиторских рисков.

Документы третьей и четвертой групп («Аудиторские доказательства» и «Использование работы третьих лиц») содержат стандарты и рекомендации по получению аудиторских доказательств, в том числе с привлечением результатов работы других аудиторов, внутренних контролеров и экспертов.

Правила составления аудиторских заключений по результатам аудита финансовой отчетности и проверки другой информации приведены в стандартах пятой и шестой группах – «Аудиторские выводы и заключения» и «Специализированные области».

Стандарты IAASB содержат:

* Основные принципы;

Специальные процедуры;

Правила, пояснения, другие материалы, включая приложения.

Для обеспечения правильного понимания принципов и процедур необходимо рассматривать их в контексте всего документа, с тем, чтобы было гарантировано их правомерное применение.

Суть стандартов IAASB базируется на применении профессионального суждения. В исключительных случаях для выполнения задания возможно аргументированное аудитором отступление от базовых принципов и предписанных процедур. Любое ограничение применения того или иного специфического стандарта поясняется в его тексте.

Обеспечено единство структуры стандартов. Так, в МСА включают в себя:

а) введение, где отражаются цель стандарта и задачи, стоящие перед аудитором, а также даются определения важнейших используемых терминов;

б) разделы, излагающие суть стандарта;

в) приложения (для некоторых стандартов).

МСА применяются лишь в отношении существенных аспектов финансовой отчетности. Это означает, что возможны отступления от МСА в ситуациях с несущественными показателями или обстоятельствами.

**2.3. Применение МСА**

Применение МСА может осуществляться в следующих вариантах:

* в качестве национальных аудиторских стандартов (такая практика характерна для Кипра, Малайзии, Нигерии и др.);
* как основа для разработки собственных аудиторских стандартов (Россия, Австралия, Голландия, Бразилия др.);
* принятие к сведению и руководству в странах, имеющих национальные стандарты, при отсутствии регулирования каких-либо аспектов в собственных аудиторских стандартах (США);
* как основа регулирования профессиональной деятельности при проведении аудита транснациональных корпораций международными аудиторскими организациями.

МФБ признает существование национальных стандартов аудита во многих странах мира, стремится учесть различия и разрабатывает стандарты и положения аудита и сопутствующих услуг, которые могут быть приняты на международном уровне. Если национальные положения конкретного государства соответствуют стандартам IAASB, то услуги аудиторов, оказанные с соблюдением национальных стандартов, автоматически приравниваются к аудиту, проведенному в соответствии со стандартами и положениями IAASB. Если местные положения противоречат стандартам IAASB, то организации-члены МФБ должны прилагать усилия для включения в свои национальные стандарты аудита принципов, на которых базируются МСА.

Страны-члены МФБ, желающие принять МСА в качестве своих национальных стандартов, должны составить заявление, определяющее юридическую силу принимаемых стандартов и возможность их применения в конкретной стране.

Для оказания помощи тем странам, которые принимают национальные стандарты, соответствующие требованиям IAASB, но считают необходимым введение ограниченных модификаций, IAASB разработал и опубликовал в июле 2006г. специальный документ, не являющийся стандартом, «A guide for national standard setters that adopt IAASB’s international standards but find it necessary to make limited modifications», в дальнейшем именуемый практическим руководством.

Создатели документа упоминают, что часто национальные стандарты создаются в виде документов, аутентичных МСА, с небольшими отличиями или даже без отличий. Данное практическое руководство описывает, в каких случаях IAASB будет считать такие национальные стандарты соответствующими международным. Надо заметить, что IAASB не одобряет прямых заявлений о соответствии МСА в текстах национальных стандартов. В практическом руководстве сказано, что IAASB будет рассматривать национальные стандарты как соответствующие МСА, если они отвечают следующим требованиям:

1. помимо документов, регулирующих аудиторскую практику и оказание сопутствующих услуг, национальные стандарты обязательно должны содержать документ, соответствующий Международному стандарту контроля качества;

национальные стандарты, за исключением разрешенных модификаций, должны включать все требования и правила МСА соответствующей категории.

**3. АНАЛИЗ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА В РОССИИ**

**3.1. Взаимосвязь МСА и российских правил (стандартов) аудиторской деятельности**

Аудит в России появился сравнительно недавно и создавался с целью защиты интересов собственников.

В настоящее время в России результатами аудиторских проверок пользуют не только собственники, но и государственные органы: годовая отчетность сдается фирмой вместе с аудиторским заключением, если она подлежит обязательному аудиту.

Аудиторские организации России в достаточной степени укрепили свои позиции. Однако для повышения конкурентоспособности отечественного аудита предстоит решить еще немало задач. Одной из них является стандартизация аудиторской деятельности. Основополагающее место при решении этой проблемы принадлежит международным стандартам аудита (МСА). В октябре 2000г. в жизни российских аудиторов произошло знаменательное событие: при участии Международного центра по реформе систем бухгалтерского учета вышел в свет первый официальный перевод международных стандартов аудита на русский язык.

На сегодня в России существуют три общедоступных комплекта аудиторских стандартов:

1) дословный перевод МСА на русский язык издания 1999г., одобренный Международной ассоциацией бухгалтеров, которая выпускает данные стандарты;

2) Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, являющиеся адаптированным к российским условиям пересказом МСА;

3) стандарты аудита, подготовленные специалистами Российской коллегии аудиторов, представляющие собой перевод издания МСА 1994г., снабженные в необходимых случаях комментариями или пояснениями.

Хотелось бы отметить, что для того чтобы российский аудит отвечал международным требованиям не важно, какие именно из трех перечисленных выше комплектов стандартов применяют аудиторские фирмы. Важно, чтобы эти фирмы действительно работали по стандартам, поскольку в основе всех трех комплектов лежат МСА, адаптированные или не адаптированные к российской специфике. Если удастся добиться того, чтобы все российские фирмы, которые ставят свои подписи под официальными аудиторскими заключениями, соблюдали стандарты и это подтверждалось результатами объективных проверок, то потребовался бы минимум усилий для устранения «косметических» различий между стандартами и полного перехода на работу в соответствии с МСА.

Все стандарты можно разделить на три группы:

1) российские Правила (стандарты) аудиторской деятельности, близкие по содержанию к соответствующим МСА;

2) российские Правила (стандарты) аудиторской деятельности, отличающиеся в каких-либо существенных аспектах от МСА, аналогом которых они являются;

3) российские Правила (стандарты) аудиторской деятельности, не имеющие аналогов среди МСА, и МСА, не имеющие аналогов среди российских стандартов.

Следует отметить, что российские правила (стандарты) аудиторской деятельности создавались в основном как аналог МСА. На момент принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» имелось 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности и одна методика, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, из которых 31 документ был создан на основе аналогичных МСА, а оставшиеся разработаны с учетом специфики аудиторской деятельности в России по вопросам, требующим дополнительной регламентации либо обособленного рассмотрения.

В настоящее время осуществляется процесс реформирования как стандартов IAASB, так и российских федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ФПСАД). Процесс пересмотра и принятия ФПСАД, естественно, осуществляется более медленными темпами, нежели процесс реформирования стандартов IAASB. В системе нормативного регулирования аудиторской деятельности на сегодняшний день сложилась ситуация, что пересмотренные правила (стандарты), утвержденные в качестве ФПСАД, разрабатывались с учетом устаревшей версии МСА и Положений о международной аудиторской практике (ПМАП). В 2003г. начался глобальный пересмотр документов IAASB, связанных с внедрением новых стандартов, основанных на риске, что потребовало внесения изменений в большую часть существующих МСА и ПМАП. В результате российское аудиторское законодательство значительно отстало от международных норм и требует доработки. Кроме того, ФПСАД в отличие от документов IAASB:

* имеют двухзначную сквозную нумерацию, зависящую от очереди принятия стандарта, а не его назначения и содержания, что затрудняет их восприятие;

не классифицируются по группам;

среди стандартов числятся документы, аналогичные ПМАП, хотя они, по версии МФБ, не должны иметь силы стандарта;

не содержат ссылок на соответствующие документы, регулирующие бухгалтерский учет и отчетность (ПБУ, методические рекомендации и т.д.), тогда как в документах IAASB имеются аналогичные ссылки на МСФО, что способствует унифицированному восприятию тождественных понятий и обеспечивает единство подходов аудитора и бухгалтера при осуществлении профессиональной деятельности.

Было бы логично ликвидировать перечисленные расхождения, это позволило бы приблизить российскую аудиторскую практику к международной. Наглядно существующее положение на этом уровне нормативного регулирования аудиторской деятельности в России по сравнению с состоянием документов IAASB на начало 2008г. представлено в Приложении 1.

Поскольку формирование нормативной базы аудиторской деятельности не закончено, Министерство финансов РФ признает легитимными часть правил (стандартов), не имеющих статус федеральных, но действующих до утверждения полного комплекса ФПСАД. Часть из них имеет аналоги среди стандартов IAASB, другая часть обусловлена особенностями отечественной аудиторской практики и законодательства.

Основными причинами разработки правил (стандартов) аудиторской деятельности, не имеющих аналогов среди МСА, являются особенности национального законодательства об аудиторской деятельности в России, а действия ПСАД, аналогичных упраздненным документам IAASB, предполагается прекратить по окончании процесса разработки и принятия ФПСАД.

В настоящее время усилия регулирующих органов направлены на то, чтобы закончить формирование нормативной базы российского аудита и привести ее в соответствии с международными стандартами. После завершения этой работы можно будет претендовать на мировое признание перехода российского аудита на международные стандарты.

**3.2. Проблемы и тенденции внедрения МСА в России**

Аудиторские организации России в достаточной степени укрепили свои позиции. Однако для повышения конкурентоспособности отечественного аудита предстоит решить еще немало задач. Одной из них является стандартизация аудиторской деятельности. Основополагающее место при решении этой проблемы принадлежит международным стандартам аудита (МСА).

Известно, что в октябре 2000 г. при участии Международного центра по реформе систем бухгалтерского учета вышел в свет первый официальный перевод международных стандартов аудита на русский язык. Однако попытки использовать в качестве российских регламентирующих документов перевод международных стандартов аудита не имели успеха, в основном из-за сложности дословного перевода текста нормативных документов с английского языка на русский. Международные стандарты аудита написаны в повествовательной форме, содержат большое количество примеров и рекомендаций. Российские правила (стандарты) аудита представляют собой изложение международных стандартов доступным для российских специалистов языком и в форме, привычной для лиц, которым такие нормативные документы предназначены.

Следует обратить внимание на несколько необычное двойное наименование таких регламентирующих документов, как правила (стандарты). С одной стороны, это связано с тем, что документы действительно представляют собой общие правила проведения аудита, а с другой - это аналог стандартов аудита, существующих в развитых странах либо принятых профессиональными международными ассоциациями (не путать с инженерно-техническими документами, также традиционно называемыми у нас стандартами, для утверждения которых существуют специальные организации и процедуры).

Российская экономика нуждается в западных инвестициях в конкретные предприятия, для получения которых необходимо убедить инвесторов в целесообразности вложения средств, предварительно предоставив им информацию о состоянии финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Основным документом, отражающим положение предприятия и результаты его хозяйственной деятельности, служит бухгалтерская отчетность. Сторонние инвесторы заинтересованы в том, чтобы она была достоверной. Поэтому отчетность должна быть составлена по понятным для западных инвесторов правилам, а достоверность ее должна быть подтверждена путем проведения внешнего аудита с использованием тех же процедур, что и на Западе. Российские инвесторы также заинтересованы в достоверности отчетности отечественных предприятий и в добросовестном ее аудите. Все это делает очевидной необходимость единых подходов к аудиту у нас и за рубежом.

Тем не менее, у данной точки зрения есть противники, считающие, что специфика России и нынешний уровень ее экономического развития делают нецелесообразным или невозможным применение в нашей стране международных стандартов аудита или местных стандартов, основанных на них. При этом они ссылаются на то, что большинство клиентов гораздо сильнее заинтересованы в налоговых проверках и оптимизации налогов, чем в абстрактном "подтверждении достоверности". К сожалению, в России пока мало квалифицированных инвесторов, действительно анализирующих баланс и данные о прежних прибылях, чтобы принять решение об инвестировании.

Ключевой проблемой при внедрении международных стандартов аудита является контроль выполнения их аудиторскими фирмами. На сегодняшний день квалификация работников государственных контрольно-ревизионных органов не всегда позволяет им разбираться в тонкостях методики аудита. Не в состоянии государство и ассигновать достаточные средства на рост штата государственных проверяющих. У некоторых аудиторов возникают опасения, что конфиденциальная информация, полученная проверяющими в процессе работы, может быть использована во вред клиентам аудиторов, например, сведения об обнаруженных нарушениях могут быть сообщены органам налогового контроля.

В отличие от государственных органов общественные организации аудиторов могли бы наладить систему взаимопроверок качества аудита и соблюдения стандартов среди своих членов. Решился бы и вопрос финансирования таких проверок, например, за счет членских взносов участников объединений. Квалифицированные специалисты, разбирающиеся в методике и стандартах аудита, в сезон пониженной нагрузки аудиторов могли бы по согласованному графику проверять друг друга. Однако возникают опасения, что такие проверки будут недостаточно строгими. В настоящее время в России существует большое количество профессиональных объединений, конкурирующих между собой за приток новых членов и поступление от них членских взносов и объективно не заинтересованных в том, чтобы отпугивать специалистов и аудиторские организации строгими требованиями. Кроме того, некоторые аудиторы опасаются, что пришедшие к ним с проверкой коллеги из другой аудиторской фирмы могут переманивать клиентов, заимствовать методические секреты и "ноу-хау", постараются убрать конкурента, ложно обвинив его в низком качестве аудита.

Одна из проблем, связанных с внедрением международных стандартов аудита в российскую практику, заключается в том, что российские аудиторы плохо представляют себе, что понимается под международными стандартами аудита; далеко не все российские аудиторы хорошо знакомы даже с отечественными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, хотя они опубликованы на русском языке и не раз комментировались специалистами.

На современном этапе развития аудита в его результатах заинтересованы не только собственники, но и сами экономические субъекты, нормальное развитие которых зачастую невозможно без привлечения средств инвесторов, спонсоров и кредиторов. Для того чтобы привлечь финансовые вложения, экономический субъект должен быть преуспевающим, а его финансовая (бухгалтерская) отчетность - вызывать доверие у потенциальных инвесторов и кредиторов.

За последние десятилетия значительно повысились требования к организации системы учета и отчетности. Появились новые формы и методы ведения учета, в том числе с применением компьютерных систем. Бухгалтерская отчетность превратилась в основной источник информации, позволяющий оценить финансовое и имущественное состояние экономических субъектов. В этих обстоятельствах аудит финансовой отчетности стал одним из важнейших инструментов, способствующих повышению качества бухгалтерской отчетности, и составляющей его является достоверность такой отчетности. Ни один солидный западный банк не предоставит кредита клиенту, не имеющему проверенную аудиторами бухгалтерскую отчетность. Ни один серьезный инвестор не будет работать с организацией, отчеты которой за ряд лет не проверены авторитетным аудитором.

Пользователи бухгалтерской отчетности полагаются на квалификацию аудитора, его компетентность и объективность. Заключение аудитора является гарантом достоверности тех данных, которые содержатся в отчетности. Аудиторское заключение должно давать пользователям ответы на вопросы: дает ли отчетность подлинное и объективное представление о финансовом положении и финансовых результатах, составлена ли отчетность в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета.

Определение цели аудита дано в ФЗ "Об аудиторской деятельности"; она заключается в выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта и соответствии ведения им бухгалтерского учета законодательству РФ.

Однако недостаточно проверять отчетность на простое соответствие нормативным документам, регулирующим правила ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности. Необходимо также проверить, обеспечивают ли способы отражения объектов бухгалтерского учета для данного предприятия достоверности их отражения в бухгалтерской отчетности. В ходе проверки аудитор обязан определить выбранные предприятием способы бухгалтерского учета, отрицательно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности.

Для целей развития и регулирования аудиторской деятельности необходимо также совершенствовать методику аудита, аудиторские стандарты и стандарты бухгалтерского учета, важно обеспечить четкое распределение полномочий между государственными органами, регулирующими аудиторскую деятельность, и общественными организациями, что требует всестороннего изучения международного опыта.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Рассмотрев тему «Международные стандарты аудита» можно сделать следующие выводы:

1. По мере налаживания и развития рыночных отношений, появления крупных компаний и расширения сфер их деятельности связей на внутреннем и внешнем рынках начали закладываться основы адекватной этим процессам международной системы аудита. В современном мире, где происходят интеграционные процессы роль стандартизации аудиторской деятельности только усиливается.
2. Основная роль в разработке нормативов аудита принадлежит Международной федерации бухгалтеров (МФБ, или IFAC) , а именно Совету по международным стандартам аудита и гарантии достоверности (IAASB).
3. В различных странах подход к использованию стандартов аудита может быть различен. В наиболее развитых странах мира применяют самостоятельно разработанные и утвержденные стандарты, которые весьма близки к МСА по содержанию, хотя могут значительно отличаться по форме. В развивающихся странах часто утверждают в качестве стандартов МСА как таковые, с комментариями или без. Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации избрала путь разработки самостоятельных правил (стандартов), подготовленных на базе МСА.
4. В России существуют три общедоступных комплекта аудиторских стандартов и в настоящее время развернут процесс пересмотра и утверждения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, в основу которых положены Международные стандарты аудита.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАНННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Федеральный закон от 7 августа 2001г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
2. Федеральный закон от 30 декабря 2008г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
3. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. – М.: ИНФРА-М, 2003.
4. Терехов А.А. Аудит: законодательные решения. М.: Финансы и статистика, 2003.
5. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999).- М.:МЦРСБУ, 2000.
6. Международные стандарты аудита: учебное пособие/Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов- 3-е изд., стер –М.: КНОРУС, 2007 – 400с
7. Международные стандарты аудита: учебное пособие/С.П. Суворова, Н.в. Парушина, Е.В. Галкина- М.: ИД «Форум»: ИНФРА-М, 2007-320с.
8. Галузина С.М., Пупшис Г.Ф.Международный учет и аудит: учебник. - СПб.: Питер, 2006.- 272 с.
9. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: учебник.-2-е изд. -М.: Магистр, 2008 -287с
10. Международная Федерация Бухгалтеров. Режим доступа: World Wide Web.URL: [http://www.](http://www.ifac.org/)ifac.org
11. Российская коллегия аудиторов. http://www.rkanp.ru

Приложение 1

Группировка МСА и их содержание

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № стандарта | Группа и виды стандартов | Краткое содержание |
| **100-199 Общие (вводные замечания)** | | |
|  | Предисловие к МСА |  |
| 100 | Задания, обеспечивающие уверенность | Определены требования к заданиям на осуществление аудиторской проверки |
| 110 | Глоссарий | Словарь основных специальных терминов и их трактовка |
| 120 | Концептуальные основы МСА | Установлено разграничение между аудитом и сопутствующими услугами, определены уровни уверенности |
| **200-299 Ответственность** | | |
| 200 | Цель и общие принципы  аудита финансовой отчетности | Определена цель и принципы аудита финансовой отчетности; установлена ответственность руководства за составление отчетности |
| 210 | Условия договоренности  об аудите | Определен порядок согласования с клиентом условий проведения аудита, приведено содержание письма-обязательства |
| 220 | Контроль качества аудиторской работы | Определены требования к качеству работы аудитора и порядку контроля качества |
| 230 | Документирование | Приведены рекомендации по форме и содержанию документов аудитора, а также права собственности на них |
| 240 | Мошенничество и ошибки | Даны определения мошенничества и ошибки, рекомендации по действиям аудитора при их выявлении |
| 250 | Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности | Определена ответственность руководства клиента и аудитора за соблюдение законов и нормативных актов и необходимость документирования обнаруженных фактов несоответствия законам и нормативным актам |
| 260 | Сообщение информации по вопросам аудита лицам, отвечающим за управление |  |
| **3 0 0 - 3 9 9 Планирование** | | |
| 300 | Планирование | Приводятся рекомендации по процессу планирования, |

Приложение 2. Продолжение

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 300 | Планирование | разработки и составления плана и программы аудита |
| 310 | Знание бизнеса | Даны рекомендации по порядку получения информации о характере и направлениях бизнеса клиента |
| 320 | Существенность в аудите | Сформулировано понятие существенности, раскрыта взаимосвязь существенности и аудиторского риска, определено влияние существенности на процесс планирования и проведения аудита |
| **4 0 0 - 4 9 9** **Система внутреннего контроля** | | |
| 400 | Оценка рисков и система  внутреннего контроля | Приведены определения внутреннего риска, контрольного риска, риска необнаружения, их оценка |
| 401 | Аудит в условиях компьютерных информационных систем | Рекомендации по действиям аудитора в среде компьютерной обработки данных и требования к подготовке и квалификации аудитора для работы в этой среде |
| 402 | Аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций | Рассмотрены особенности аудита организаций, бухгалтерский учет и составление отчетности, которых осуществляют специализированные организации |
| **500-599** **Аудиторские доказательства** | | |
| 500 | Аудиторские доказательства | Определены источники и методы получения аудиторских доказательств, оценка их достаточности и уместности |
| 501 | Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей | Рассмотрены такие действия, как присутствие при инвентаризации,  подготовка запросов для подтверждения дебиторской задолженности, при обсуждении судебных дел |
| 505 | Внешние подтверждения | Приведены условия использования аудитором процедур внешнего подтверждения аудиторских доказательств |
| 510 | Первая аудиторская проверка - начальное сальдо | Установлены действия аудитора,  обеспечивающие получение необходимых доказательств отсутствия ошибок в начальных сальдо |

Приложение 2. Продолжение

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 520 | Аналитические процедуры | Изложены цели, характер и порядок использования аналитических процедур |
| 530 | Аудиторская выборка и  другие процедуры выборочной проверки | Приводятся рекомендации по построению выборки и характеру выборочных процедур, а также анализу их результатов и порядку распространения на всю проверяемую совокупность |
| 540 | Аудит оценочных значений | Рассмотрена сущность оценочных значений, приведены рекомендации по их аудиту |
| 550 | Связанные стороны | Охарактеризованы действия аудитора при получении доказательств существования взаимосвязанных сторон и операций между ними |
| 560 | Последующие события | Приведены определения последующих событий и рекомендации по их выявлению |
| 570 | Допущение о непрерывности деятельности предприятия | Охарактеризованы случаи, при которых аудитор может проявить сомнения в соблюдении принципа непрерывности деятельности |
| 580 | Заявления руководства | Рассмотрены процесс документирования заявлений аудитора и возможность их использования в качестве аудиторских доказательств |
| **600-699 Использование результатов работы третьих лиц** | | |
| 600 | Использование результатов работы другого аудитора | Описаны ситуации, при которых к проверке привлекаются другие независимые аудиторы, проверяющие отчетность дочерних и зависимых обществ |
| 610 | Рассмотрение работы  внутреннего аудита | Даны рекомендации по использованию в ходе аудита работы внутреннего аудита и оценке их работы |
| 620 | Использование работы  эксперта | Рассмотрены ситуации в ходе аудита по привлечению эксперта и приведены рекомендации по использованию результатов его работы |
| **7 0 0 - 7 9 9** **Аудиторские выводы и заключения** | | |
| 700 | Аудиторское заключение  по финансовой отчетности | Установлены форма, структура и содержание аудиторского заключения, условия его модификации |

Приложение 2. Продолжение

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 710 | Сопоставления | Охарактеризованы действия аудитора, когда отчетность клиента включает показатели за прошлые периоды, аналогичные показателям проверяемого периода |
| 720 | Прочая информация в документах, содержащих  проверенную финансовую отчетность | Приведены определение прочей финансовой и нефинансовой информации, содержащейся в финансовой отчетности и формируемой, как правило, ежегодно; условия, когда она  выступает объектом аудита; описаны действия аудитора при ее проверке и отражении мнения в аудиторском отчете |
| **8 0 0 - 8 9 9** **Специальные области аудита** | | |
| 800 | Отчет аудитора по специальному заданию | Даны рекомендации по составлению аудиторского заключения при выполнении заданий для специальных целей |
| 810 | Проверка прогнозной финансовой информации | Изложены действия аудитора при составлении отчетов, их форма по проверке прогнозной информации |
| **9 0 0 - 9 9 9** **Сопутствующие услуги** | | |
| 910 | Задания по обзору финансовой отчетности | Определены порядок, принципы  оказания данной услуги, условия ее планирования, документирования и  получения доказательств |
| **920** | Задания по выполнению  согласованных процедур | Урегулированы профессиональные обязательства аудитора при выполнении согласованных процедур,  форма и содержание отчета по результатам их выполнения |
| **930** | Задания по подготовке  финансовой информации | Определены условия привлечения аудитора к процессу составлению финансовой отчетности; порядок документирования такой услуги, форма и содержание отчета |
| **1 0 0 0 - 1 1 0 0** **Положения по международной аудиторской практике** | | |

1. Аудитор(Auditor) –лицо, несущее окончательную ответственность за проведение аудита. [↑](#footnote-ref-1)
2. Галузина С.М., Пупшис Г.Ф.Международный учет и аудит.СПб.: Питер, 2006.- 272 с. [↑](#footnote-ref-2)
3. http://www.ifac.org/faq.php [↑](#footnote-ref-3)