

4.3. О КЛАССИФИКАЦИИ ВИДОВ АУДИТА И АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Суиц В.П., д.э.н., профессор, зав. кафедрой,
кафедра учета, анализа и аудита;
Хорин А.Н., д.э.н., профессор, кафедра учета,
анализа и аудита

*Московский государственный университет им.
М.В. Ломоносова*

По мнению авторов, законодательно закреплённая классификация аудиторских услуг имеет недостатки. В статье рассматривается новый подход к раскрытию видов профессиональных аудиторских работ и услуг. Предлагаемый подход позволяет более четко и определенно характеризовать рынок аудиторских услуг и раскрывает их основное содержание как вида экономической деятельности.

В настоящее время процессы формирования и структурирования сегмента рынка аудита и аудиторских услуг делают необходимым актуализацию ряда положений и внесения новых редакционных изменений в федеральный закон об аудиторской деятельности. Это касается, в частности, вопроса об упорядочении классификации видов работ и услуг, выполняемых в рамках ведения аудиторской деятельности. Действующая классификация не удовлетворяет современным требованиям, потому что она нечетко раскрывает предметные границы работ и услуг, выполняемых аудиторами и аудиторскими организациями, не позволяет их стандартизировать и тем самым провести линию разграничения между аудиторской деятельностью и смежными видами экономической деятельности, имеющими иную, отличную от аудита, область деловой активности.

В законе об аудиторской деятельности предметная область аудиторской деятельности определяется в виде следующей классификации: аудит, услуги, сопутствующие аудиту, прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью [1].

Однако надо отметить, что в современных условиях существенно изменяется объем и характер классического аудита, вызванный постоянными изменениями требований государственных регулирующих органов, а также значительным повышением уровня ведения финансово-хозяйственной деятельности компаний. Требования к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности уже давно стали носить комплексный характер, что значительно расширяет диапазон объектов учета и отчетности организаций, а также усложняет работу бухгалтерских служб компаний и аудиторов.

Пожалуй, самыми большими изменениями в этой области можно считать переход от аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, финансовых (бухгалтерских) показателей к комплексному аудиту финансовой и нефинансовой отчетности, а затем – к аудиту интегрированной отчетности, включающей социальную и экологическую составляющую, а также оценку рыночного положения компании топ-менеджерами. Работы и услуги, оказываемые аудиторскими орга-

низациями, с нашей точки зрения, целесообразно представлять в виде четырех типологических групп:

- официальный аудит отчетов и отчетности;
- аудиторские услуги, регламентированные профессиональными стандартами;
- аудиторские услуги, связанные с ведением аудиторской деятельности;
- специальные аудиторские услуги.

К числу услуг, непосредственно в области аудита, с нашей точки зрения, необходимо выделить появление новых видов аудита со специфическими целями, объектами и методами, также расширением перечня услуг, связанных с изменением обстоятельств подготовки официальных версий финансовой отчетности и отчетов менеджмента, предусмотренных законодательством. К числу новых видов аудита можно отнести такие виды аудита:

- корпоративного управления;
- устойчивого развития;
- эффективности работы внутреннего аудита;
- эффективности управления персоналом;
- операционной эффективности (операционный аудит);
- системы управления рисками;
- комплаенс-аудит;
- таможенный;
- организационный;
- информационных технологий;
- в области business intelligence;
- технологии больших данных;
- для целей финансовых расследований (форензик);
- экономической безопасности;
- экологический;
- социальный;
- налоговый.

Этот перечень можно продолжать, пытаясь составить законченный (закрытый) перечень видов аудита. Однако его можно сжать, образовав типологический кластер – официальный аудит отчетов и отчетности, безусловно необходимый для целей обеспечения гражданско-правового оборота и бюджетного процесса. Таким образом, классический аудит все больше начинает рассматриваться как публично представляемая часть результатов аудиторской работы. Заметим – важная, но всего лишь часть.

К числу аудиторских услуг, регламентируемых профессиональными стандартами, относятся:

- услуги по ведению бухгалтерского учета на основе разных принципов и стандартов подготовки отчетности;
- услуги по созданию методологии учета, а также порядка ведения бухгалтерского и налогового учета;
- консультирование и ознакомление сотрудников бухгалтерии с вновь введенными, а также уже действующими требованиями по подготовке финансовой и налоговой отчетности;
- содействие компании в решении проблем бухгалтерского учета в связи с предстоящими предварительными инвестиционными исследованиями, а также предстоящими налоговыми проверками;
- услуги по переходу на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО);
- обучение и тренинги по бухгалтерскому и налоговому учету [6].

В законе об аудиторской деятельности отмечается, что «Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудитор-

скими организациями, индивидуальными аудиторами» [1]. А далее уточняется, что «Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности» [1].

Таким образом, к числу сопутствующих аудиту услуг относятся три услуги:

- обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, на основании проведения которой готовится аудиторское заключение согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности (ФПСАД) 33;
- компиляция финансовой информации, после проведения которой готовится отчет, согласно ФПСАД 31;
- выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации, после выполнения которых также готовится отчет, согласно ФПСАД 30.

Такая формулировка сопутствующих аудиту услуг вызывает ряд вопросов.

1. Во-первых, к числу сопутствующих аудиту относится почему-то чисто бухгалтерская услуга по компиляции информации, которая может выполняться как аудиторами, так и не аудиторами.
2. Во-вторых, традиция оказывать эти услуги сопутствующими аудиту вызывает недоумение: аудиту сопутствует довольно много самых разных услуг, поэтому непонятен критерий выбора в сопутствующие именно этих трех конкретных услуг.
3. В-третьих, в рамках проведения компиляции, как правило, аудиторские процедуры не применяются. Это чисто бухгалтерская услуга, выполняемая аудиторами организациями. И в чем же здесь «сопутствие» аудиту?

Все становится на свои места, если эти услуги назвать *услугами, которые регламентируются федеральными или международными стандартами аудита* (аудиторской деятельности).

В этом случае возникает необходимость введения понятия аудиторских услуг, не регламентируемых федеральными и международными стандартами аудита. В настоящее время к их числу следует, видимо, отнести и так называемые прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, отраженные в действующем законе об аудите [1].

Но в этом случае все равно остается вопрос по поводу возможной регламентации некоторых из этих услуг, которые в законе об аудиторской деятельности именуются прочими услугами, связанными с аудиторской деятельностью.

«Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать *прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги*, в частности:

- постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

- автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценочную деятельность;
- разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью» [6].

С нашей точки зрения, все перечисленные в законе прочие услуги целесообразно было бы назвать *аудиторскими услугами, связанными с ведением аудиторской деятельности*. Ведь прочими их никак не назовешь, поскольку они имеют весомый вклад в доходы аудиторских организаций. Зачастую доходы от консалтинговых услуг значительно превышают доходы от аудита.

Хозяйственная деятельность, так же как и аудит, развиваются очень бурно, появляются новые виды деятельности, услуг, которые явно начинают выходить за рамки очень конкретного перечня услуг, который зафиксирован в законе об аудиторской деятельности. Появляющиеся и уже имеющиеся услуги можно было бы назвать *специальными услугами* аудиторских компаний.

Приведем хотя бы некоторые примеры специальных услуг, которые легко увидеть в практике работы крупных аудиторских компаний, в том числе «большой четверки» [5; 7; 8; 10].

1. К числу специальных аудиторских услуг, с нашей точки зрения, можно отнести [6; 9; 11]. Различного рода исследования и подготовительные работы, проводимые у клиента:
 - моделирование процессов и результатов работы клиента;
 - оказание содействия клиенту в различных областях;
 - проведение процедур интеграции активов;
2. Различного рода диагностика состояния дел у клиента:
 - оценка и минимизация различного рода рисков;
 - разработка и пересмотр различных внутренних политик компании;
 - подготовка и адаптация внутренних стандартов и документации;
 - разного рода мониторинг внутрифирменных систем;
3. Управление персоналом:
 - оценка результатов работы персонала и получаемого вознаграждения;
 - управление персоналом в проблемных ситуациях;
 - бенчмаркинг системы управления персоналом;
 - разработка и внедрение планов мотивации персонала;
4. Внутренний аудит:
 - проверка и оценка эффективности работы службы внутреннего аудита;
 - создание службы внутреннего аудита;
 - выполнение функций службы внутреннего аудита;
 - выполнение совместных проектов;
 - обучение специалистов службы внутреннего аудита;
5. Управление рисками:
 - формирование службы управления рисками;
 - совершенствование внутрифирменной системы управления рисками;
 - оценка рисков инвестиционных проектов и программ;
 - выполнение работ по управлению рисками;
6. Корпоративное управление:

- диагностика и рекомендации в области корпоративного управления;
 - подготовка программ корпоративного развития;
 - оценка уровня корпоративного управления при подготовке к IPO;
 - диагностика корпоративного управления для целей инвестиций;
 - упорядочивание структуры и разграничение полномочий в системе корпоративного управления;
 - содействие в процессе передачи полномочий наемному менеджменту;
 - содействие в процессе управления дочерними предприятиями;
 - мониторинг и оценка работы совета директоров и различных комитетов совета директоров;
 - совершенствование системы вознаграждения руководства;
 - разработка внутренних корпоративных документов;
 - повышение кредитного рейтинга;
 - повышение рейтинга корпоративного управления;
 - консалтинг в области раскрытия информации;
7. Устойчивое развитие:
- консультирование в области подготовки отчетов по устойчивому развитию;
 - верификация отчетов по устойчивому развитию;
 - разработка стратегии в области устойчивого развития;
 - разработка стратегии в области корпоративной социальной ответственности;
 - анализ и оценка нефинансовых рисков организации;
 - разработка принципов взаимодействия со стейкхолдерами;
 - разработка индикаторов устойчивого развития и корпоративной социальной ответственности, а также систем их мониторинга;
 - диагностика и совершенствование управления устойчивым развитием и корпоративной социальной ответственностью консультирование по вопросам изменения климата;
 - диагностика вопросов охраны здоровья, труда и окружающей среды;
 - внедрение принципов ответственного инвестирования в деятельность организации;
8. Проверка поставщиков услуг:
- эффективность процессов и внутреннего контроля поставщиков услуг;
 - по международным стандартам;
9. Таможенные услуги:
- проведение таможенного аудита;
 - проведение аудита импортных/экспортных операций с целью подтверждения эффективного контроля за соблюдением таможенного и налогового законодательства;
 - проверка соответствия тарифной классификации и таможенной стоимости ввозимых товаров требованиям таможенного законодательства;
 - проверка правильности расчета таможенных платежей, и налогов; выявление потенциальных налоговых и таможенных рисков.
 - консультирование и поддержка по таможенным вопросам;
10. Налоговое и бухгалтерское сопровождение:
- подготовку налоговых деклараций (по всем видам налогов);
 - проверка проектов налоговых деклараций;
 - оказание комплекса услуг в области налогового учета;
 - услуги по ведению бухгалтерского учета;
 - учет начисления заработной платы;
 - направление запросов в налоговые органы и анализ получаемых ответов.
11. Разрешение налоговых споров:
- сопровождение клиента при проведении налоговой проверки и при досудебном урегулировании налоговых споров;
 - представление интересов клиента на стадии судебного обжалования решений и действий/ бездействия налоговых органов;
 - консультирование клиента при разногласиях с государственными органами по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.
 - прединвестиционные налоговые исследования;
 - подготовка структуры приобретения или продажи активов;
 - налоговое моделирование;
 - содействие продавцу бизнеса (активов);
 - интеграция активов после заключения сделки.
12. Трансфертное ценообразование
- диагностика трансфертных цен (выявление и оценка риска несоблюдения правил трансфертного ценообразования, оценка соответствия трансфертных цен рыночному уровню);
 - разработка или пересмотр политики трансфертного ценообразования с учетом новых правил.
 - минимизация выявленных рисков (например, изменение структуры производственно-сбытовых операций, согласование с контрагентами и внесение изменений в текущие договоры).
 - подготовка или адаптация документации по трансфертному ценообразованию с целью обоснования выбранного метода ценообразования и уровня применяемых цен. Проведение сравнительных исследований для определения рыночного уровня цен/рентабельности по контролируемым сделкам.
 - разработка системы определения и мониторинга цен по внутригрупповым сделкам, а также автоматизация процесса сбора данных и подготовки отчетности.
 - рассмотрение возможности заключения соглашения о ценообразовании с налоговыми органами.
13. Финансовые расследования:
- форензик;
 - управление рисками мошенничества;
 - деятельность в области корпоративной разведки;
 - независимая досудебная, судебная экспертиза и оказание поддержки в ходе судебных разбирательств;
 - финансовые расследования ведения учета и подготовки отчетности с целью выявления случаев мошенничества с использованием современных информационных технологий;
 - оказание услуг по противодействию легализации незаконных доходов;
 - организация защиты интеллектуальной собственности и др.

Очевидно, что даже приведенный выше краткий, далеко не полный перечень этих услуг существенно превышает и разнообразит перечень прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, который отражен в законе об аудиторской деятельности.

С появлением интегрированной отчетности (и даже до ее появления) возникла потребность в аудиторской проверке не только финансовой, но и нефинансовой отчетности. Следовательно, вслед за практикой возникает необходимость во введении нового понятия «нефинансовый аудит», тем более что, к примеру, в практике работы даже российских аудиторских компаний давно появился аудит социальной отчетности, при оценке природного капитала прибегают к аудиту запасов природных ресурсов (разведанные запасы, доказанные запасы, экономически доступные запасы, недоказанные запасы и

т.п.), экологический аудит с последующим исчислением финансово-экологических индикаторов и др.

Давно наступила пора разделить аудит на финансовый и нефинансовый, а также регламентировать нефинансовый аудит. Кстати, ISAE 3000 устанавливает порядок осуществления проверки в отношении как финансовой, так и прочей информации; по результатам этих проверок выражается разная степень уверенности аудитора. При этом проверяются не только определенные статьи отчетности, но и различные нефинансовые характеристики и показатели, оценивается стратегия, политика компании и другие проблемы, по которым выражается мнение. Оценка неотъемлемого риска, риска средств внутреннего контроля также по сути выходит за пределы финансового аудита.

К основным видам аудита необходимо, исходя из потребностей практики, с нашей точки зрения, отнести *коммерческий и государственный аудит*. Хотя они регламентируются разными законами, их содержание во многом сходно, при имеющихся различиях.

В настоящее время государственный аудит строится на оценке целевого использования бюджетных средств, а также на интуитивно используемых методиках аудита эффективности. С нашей точки зрения, вполне целесообразно передать выполнение функции аудита эффективности независимым аудиторским организациям. Необходимо законодательно закрепить порядок взаимодействия контрольных органов разного уровня и функций, а также возможность совместного проведения контрольных мероприятий и устранения дублирования.

Согласование государственных и частных интересов необходимо при реализации государственной поддержки национального бизнеса, для чего широко используются механизмы государственных гарантий, субсидирования, целевых программ, проектного финансирования и т.п.

В условиях сложной геополитической обстановки и экономического спада правительство идет на предоставление значительных финансовых ресурсов для поддержания и развития компаний, способных наиболее эффективно решать задачи импортозамещения, создавать новые рабочие места, развивать производство конкурентоспособной продукции.

Средства на реализацию программ и проектов направляются из Резервного фонда, Фонда национального благосостояния и других источников федерального и регионального уровня. Во всех отмеченных случаях предусматривается подготовка достоверной информации об исполнителях проектов и финансово-экономической целесообразности реализации проектов. Необходимо также формировать отчетность о ходе выполнения финансируемых проектов и программ, а также достижение проектных показателей не только за отчетный период в рамках года, но и за период с начала реализации проекта.

В ряде случаев организаторы финансирования проектов (Министерство экономического развития РФ, Министерство финансов РФ, межведомственные и правительственные комиссии) несвоевременно и недостаточно в совершенной форме разрабатывают требуемые форматы отчетности, что могло бы быть преодо-

лено путем конкурсного отбора предложений, подготовленных аудиторами [2].

Аналогично дело обстоит и в сфере раскрытия информации о претендентах на исполнение госзаказов, размещаемых на конкурсной основе. При проведении конкурсов необходимо представление не только комплекта стандартной бухгалтерской отчетности, а специально подготовленных бухгалтерских данных, уместных с точки зрения требований организаторов конкурса.

Формирование официальной статистической информации значительного объема предполагает осуществление работ по трансформации данных и терминологической увязке показателей бухгалтерской отчетности и Системы национальных счетов. Такого характера работа требует постоянного взаимодействия государственных статистических органов (Федеральная служба государственной статистики (Росстат)) и специалистов, способных оказывать методическую помощь на регулярной основе. Для этих целей аудиторы могут выполнять специально организованные эмпирические разработки и передавать результаты исследований для целей статистических обобщений. Сфера применения обязательного аудита целесообразно расширить, но ввести разную периодичность проверки предприятий в зависимости от продуманных критериев оценки параметров их функционирования.

Назрела необходимость включить в сферу аудита и проблемы экономической безопасности. В настоящее время, по оценке специалистов, регулирование отношений в области финансового контроля регламентируется более чем 260 законодательными и нормативными актами [1]. Явно наступила пора систематизировать раздробленность, несогласованность и дублированность требований, зафиксированных в нормативных актах.

В современном аудите появляются и новые направления и новые объекты, да и результаты аудита все более становятся востребованы не только внешними, но и, зачастую в первую очередь, внутренними пользователями. Кроме того, новые виды аудита очень органично встраиваются в весь комплекс услуг, оказываемых аудиторской организацией по конкретной проблематике.

К числу новых нефинансовых объектов аудита следует отнести аудит отчетной политики и принципов раскрытия информации в корпоративной отчетности данных социального и экологического характера. При этом имеет существенное значение формат доводимый до пользователей сведений – в виде дополнительных фрагментов справочных данных или приложений с расшифровкой показателей системного учета и соответствующих балансовых статей. В первом случае допускается раскрытие информации в виде описания характерных признаков без учета возможностей их систематизации средствами бухгалтерского учета, во втором – интересующие пользователей данные показываются как часть интегрированных в системный учет сведений и представляют собой частное балансовое построение отчетности.

Хотя форензик предполагает оказание фактически ревизорской услуги, это вполне вписывается в пе-

речень услуг аудиторской организации. Аудиторы могли бы оказывать представительские услуги компаний, а также участвовать на состязательной основе в ходе судебных разбирательств в арбитражном процессе или при ликвидации организации по причине банкротства в качестве экспертов со стороны компании истца или ответчика.

Этот перечень можно было бы продолжить перечнем как уже имеющимся на практике опытом проведения новых видов аудита, так и предлагаемыми специалистами. Например, аудит бизнеса. Востребованность аудиторских услуг неизбежна в процессе реорганизации компаний путем их отделения, слияния или поглощения.

В оценочной деятельности широко используются данные, формируемые в системном бухгалтерском учете. Однако, как правило, получаемые в ходе оценки величины рыночной стоимости распределяются на объекты по состоянию на дату оценки. В практической деятельности компании нуждаются в оценках стоимости, приходящиеся на любую отчетную дату, а не только на дату совершения сделки с объектом оценки. Услуга по получению текущей величины оценочной стоимости могли бы оказать подготовленные для этих целей аудиторы. Этому уже есть примеры из практики – отчеты о стоимости компании и отчеты о рисках компании, представляемые в рамках финансовой отчетности на фондовых биржах, подтверждают аудиторы.

Специальный аудит все более становится частью комплексной услуги, которая выходит за пределы аудита и связана с консалтингом, научной разработкой, моделированием, оказанием содействия клиенту, выполнением специальных процедур, адаптацией имеющихся наработок, оценкой результатов, совершенствованием управления, бенчмаркингом, внедрением новых подходов, созданием новых подразделений и служб, оценкой рисков, финансовыми расследованиями и др.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ (ред. от 21 нояб. 2011 г. с изм., вступившими в силу с 1 янв. 2013 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об утверждении формы отчета о ходе реализации инвестиционного проекта, отобранного для участия в программе поддержки инвестиционных проектов, реализуемых на территории РФ на основе проектного финансирования [Электронный ресурс] : приказ М-ва экон. развития РФ от 8 апр. 2015 г. №216. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Анализ конкурентной среды: выводы и рекомендации [Электронный ресурс]. URL: <http://3674.md.all.biz/analiz-konkurentnoj-sredy-vyvody-rekomendacii-sg161>.
4. Артамонов В.А. Государственный и муниципальный финансовый контроль: старт реформы [Текст] / В.А. Артамонов // Бюджет. – 2011. – №12.
5. Василенко А.А. Процедуры аудиторского характера при оказании сопутствующих аудиту услуг [Текст] / А.А. Василенко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №21.
6. Городилов М.А. Сопутствующие аудиту услуги: практика применения стандартов [Текст] / М.А. Городилов // Налоговая политика и практика. – 2009. – №7.
7. Гутцайт Е.М. Альтернативы современной аудиторской проверке [Текст] / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2008. – №7.
8. КПМГ в России [Электронный ресурс]. URL: <http://www.kpmg.com/ru/ru/pages/default.aspx>.
9. Каталог услуг [Электронный ресурс]. URL: <http://3674.md.all.biz/services>.
10. Оценка [Электронный ресурс]. URL: http://federalbook.ru/files/Otsenka/Verstks/Verstka_Price.pdf.
11. Разработка стратегии компании [Электронный ресурс]. URL: <http://3674.md.all.biz/razrabotka-strategii-kompanii-sg190>.

Ключевые слова

Аудит; аудиторские услуги; официальный аудит отчетов и отчетности; аудиторские услуги, регламентируемые профессиональными стандартами; аудиторские услуги, связанные с аудиторской деятельностью; специальные аудиторские услуги.

Суйц Виктор Паулевич

Хорин Александр Николаевич

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность тематики статьи обусловлена необходимостью четкого обозначения границ предметной области аудиторской деятельности для целей стандартизации выполняемых работ и услуг в рамках Общероссийского классификатора видов экономической деятельности и структурированием рынка аудиторских услуг в Российской Федерации. Практическое использование классификаторов работ и услуг аудита и аудиторских услуг предполагает обоснованную их классификацию, что позволяло бы в законодательных и нормативных документах избегать составления конкретного перечня работ и услуг в виде открытого или закрытого списка и постоянной его актуализации.

Научная новизна представленной статьи состоит во введении в научный и практический оборот типологических групп видов работ и услуг аудиторских, которые позволяют четко характеризовать содержание выполняемых видов аудиторской деятельности и обозначать границы со смежными областями экономической деятельности на рынке услуг.

Практическая значимость материалов статьи состоит в выработке практически ориентированных рекомендаций для формирования новой редакции положений, закрепленных в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности».

Общий вывод по материалам статьи – статья рекомендуется к опубликованию.

Чая В.Т., д.э.н., профессор, главный научный сотрудник кафедры учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова.