

УДК 657.6:338.46

**Ключевые слова:**

аудит,  
аудиторская организация,  
аудиторская статистика,  
показатели,  
рынок аудиторских услуг

**Е. М. Гутцайт**, д. э. н.,

вед. науч. сотр. Центра методологии бухгалтерского учета  
Научно-исследовательского финансового института  
(e-mail: [egutzait@nifi.ru](mailto:egutzait@nifi.ru))

**И. А. Яковлев**, к. э. н.,

руководитель Центра международных финансов,  
первый зам. директора Научно-исследовательского финансового института  
(e-mail: [iyakovlev@nifi.ru](mailto:iyakovlev@nifi.ru))

## Некоторые вопросы совершенствования аудиторской статистики

*В последнее время как среди научных работников, так и среди практикующих аудиторов повышается интерес к аудиторской статистике. Это отражается в увеличении числа публикаций по данной тематике, регулярном обновлении основной формы федерального статистического наблюдения за рынком аудиторских услуг — формы № 2-аудит «Сведения об аудиторской деятельности», в росте количества статистических показателей и таблиц в ежегодных материалах Минфина России «Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации».*

**В** этих условиях становится еще более актуальным анализ двух полярных путей развития отечественной аудиторской статистики — системное ее совершенствование и фрагментарное улучшение. И как всегда в подобных случаях, нужен анализ многочисленных промежуточных вариантов, нацеленных на использование достоинств этих путей и смягчение их недостатков.

### **О СИСТЕМНОМ СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ АУДИТОРСКОЙ СТАТИСТИКИ**

Начинать работы по совершенствованию аудиторской статистики в рамках системного подхода логично, по нашему мнению, с разработки концепции будущей системы. В основе этой концепции должны лежать как минимум следующие положения.

Во-первых, четкое определение основных пользователей аудиторской статистики, а по возможности пользователей второго, третьего и т. д. уровня. По-видимому, основными пользователями здесь являются регуляторы рынка аудиторских услуг (далее — РАУ) — государственные органы и СРО аудиторов, но нужна, естественно, подробная проработка этой части концепции. В значительной мере в соответствии с составом пользователей аудиторской статистики формируется круг ее главных разделов; например, включение информации об отдельных аудиторских организациях связано с признанием в качестве пользователей аудируемых (как реально, так и потенциально) экономических субъектов.

Во-вторых, аудит является отраслью — чистой, если речь идет об аудиторских проверках, и административной, если кроме проверок речь идет о сопутствующих и прочих

аудиторских услугах<sup>1</sup>. Поэтому аудиторская статистика должна развиваться как частный случай отраслевой статистики. Например, в ней можно выделить показатели, общие для любых отраслей (объем производства в стоимостных величинах, количество занятых работников, средняя зарплата в отрасли и пр.), и специфически аудиторские (количество аттестованных аудиторов, процент различных видов аудиторских заключений и т. д.).

В-третьих, современная тенденция замены сплошного статистического наблюдения выборочным должна в полной мере найти отражение в упомянутой концепции. Ведь в аудите (в отличие, скажем, от автомобилестроения или нефтепереработки) количество производителей исчисляется не единицами или десятками. И сейчас, и в обозримом будущем количество аудиторских организаций составляет несколько тысяч, а индивидуальных аудиторов — несколько сотен. Это позволяет и делает эффективным широкое применение выборочных методов в аудиторской статистике. Наилучшим конкретным воплощением применения выборочных методов является, по нашему мнению, создание системы панельного обследования аудиторских организаций, когда группе из примерно ста-двухсот таких организаций<sup>2</sup> периодически (скорее всего, ежегодно) предлагается давать ответы на вопросы организатора такого обследования<sup>3</sup>.

В концепции аудиторской статистики должны найти место описание основных ее инструментов (формы № 2-аудит, ежегодных основных показателей рынка аудиторских услуг в Российской Федерации, системы панельного обследования, анкетирования и т. д.), распределение собираемых статистических показателей между этими инструментами и ряд других вопросов.

Теоретически концепция аудиторской статистики должна была разрабатываться на раннем этапе становления отечественного аудита. Но это было бы слишком хорошо. На практике разработка концепций и системное совершенствование сложных систем (Интернет, энергосистемы и пр.) чаще происходит после того, как они становятся на ноги, начинают жить собственной жизнью. До сих пор развитие аудиторской статистики происходило фрагментарно, путем наращивания состава статистических показателей, которые представлялись специалистам или весьма важными, или легко разрабатываемыми на практике. Этот путь, на наш взгляд, будет реализовываться и впредь, даже если начнется системное совершенствование аудиторской статистики.

Поэтому чрезвычайно полезно выделить такие элементы аудиторской статистики, которые будут необходимы как в рамках системного подхода, так и при фрагментарном ее совершенствовании, и создавать их уже сейчас. Ниже будет показано, что это, в частности, размеры выручки за аудиторские проверки, сопутствующие аудиту услуги и прочие аудиторские услуги, количество договоров, выполненных по каждой из трех перечисленных позиций, и вычисляемые на этой основе средние цены (гонорары) за различные аудиторские услуги.

### **КАКОЙ ДОЛЖНА БЫТЬ ФОРМА № 2-АУДИТ**

Если в форме № 2-аудит будет фигурировать выручка от трех компонентов аудиторских услуг — аудиторские проверки, сопутствующие аудиту услуги и прочие аудиторские услуги, — то агрегированием получаемых показателей по аудиторским организациям (и индивидуальным аудиторам) можно будет получить пять полезных для анализа РАУ годовых показателей в масштабе всей страны. Это выручка за все оказанные аудиторские услуги,

<sup>1</sup> Гутцайт Е. М. Рынок аудиторских услуг как частный случай отраслевого рынка // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2015. № 1. С. 79–80.

<sup>2</sup> Сюда включаются и индивидуальные аудиторы.

<sup>3</sup> Гутцайт Е. М. Методы анализа современного рынка аудиторских услуг // Государственный университет Минфина России. Финансовый журнал. 2012. № 2. С. 70–71.

за аудиторские проверки, за сопутствующие аудиту услуги, за прочие аудиторские услуги и за иные аудиторские услуги. Последний термин используется в данной работе как собирательный по отношению к сопутствующим аудиту услугам и прочим аудиторским услугам; другими словами, сумма выручек по сопутствующим аудиту услугам и прочим аудиторским услугам дает выручку за иные аудиторские услуги.

Хотя доля доходов от оказания сопутствующих аудиту услуг<sup>4</sup> в общих доходах производителей аудиторских услуг в 2013 г. составляла в целом по стране менее 10 %<sup>5</sup>, представляется, что эти доходы надо исчислять отдельно — как и от оказания прочих услуг. Во-первых, как указывалось выше, все три перечисленных вида аудиторских услуг образуют полный их перечень, во-вторых, исчисление выручки за них технически несложно, в третьих, как будет видно из дальнейшего, это может существенно помочь улучшению анализа состояния РАУ. Да и в аудиторском законодательстве они фигурируют фактически как три исчерпывающих сектора РАУ<sup>6</sup>. Добавим, что в аудиторском сообществе существует справедливое мнение, что «важнейшими задачами, решение которых может... стимулировать развитие аудиторского рынка, являются... расширение видов оказания аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг»<sup>7</sup>.

В третьем разделе формы № 2-аудит фигурирует показатель количества организаций, в которых в отчетном году проведен аудит. Не будет, по нашему мнению, лишней нагрузкой на аудиторские фирмы и индивидуальных аудиторов дополнить его еще двумя аналогичными показателями: количеством организаций, которым оказаны сопутствующие аудиту услуги, и количеством организаций, которым оказаны прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги. Это поможет реальным и потенциальным клиентам аудиторов лучше представлять себе характер деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора). Но основной эффект от такого дополнения будет лежать в сфере статистического изучения РАУ и анализа его состояния.

Действительно, в случае реализации изложенных выше предложений можно на базе интегрированной обработки формы № 2-аудит получить по всем трем секторам РАУ как стоимостные (выручка от аудиторских проверок, от сопутствующих аудиту услуг, от прочих услуг), так и соответствующие им натуральные показатели (количество организаций, в которых проведена аудиторская проверка, оказаны сопутствующие аудиту услуги, оказаны прочие услуги). А совместное изучение стоимостных и натуральных показателей, особенно в их динамике, является распространенным приемом статистического изучения отраслевых рынков.

Но знание перечисленных показателей позволит, кроме того, получить средние цены (гонорары) на аудиторские услуги по всем трем секторам РАУ — как частное от деления выручки на количество обслуженных организаций. Дополнительно можно получить и средние гонорары на всем РАУ и на его секторе иных аудиторских услуг (объединяющем секторы сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг). Причем все пять средних гонораров можно вычислять как в текущих, так и в сопоставимых ценах. Кроме того, можно вычислить средние гонорары за аудиторские проверки по Москве, Санкт-Петербургу и другим регионам, а также средние гонорары за аудиторские проверки по стране в целом у малых, средних

---

<sup>4</sup> Сопутствующие аудиту услуги включают в себя обзорные проверки, согласованные процедуры и компиляцию финансовой информации.

<sup>5</sup> Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2013 г., табл. 9 (<http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/04/rau-auditory-2013/doc.>)

<sup>6</sup> Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (в редакции от 1 декабря 2014 г.), ст. 1.

<sup>7</sup> В гостях у редакции (беседа с генеральным директором СПО НП ААС О. А. Носовой) // Аудит. 2015. № 1. С. 2.

и крупных аудиторских организаций. Такие построения подробно описаны, а для сектора аудиторских проверок и иллюстрированы реальным числовым материалом<sup>8</sup>.

В раздел 1 формы № 2-аудит полезно, на наш взгляд, ввести показатель числа аудиторов с единым аттестатом. Дело в том, что только такие аудиторы имеют право проводить аудит общественно значимых экономических субъектов (ОЗЭС), круг которых законодательно очерчен<sup>9</sup>. В сопоставлении с числом ОЗЭС (а такие данные приводятся в упоминавшихся выше ежегодных материалах Минфина России — например в 2013 г. их количество оценивалось в 5500) это поможет решать вопросы о достаточности числа таких аудиторов в стране, принимать уполномоченным федеральным органом по регулированию аудиторской деятельности и СРО аудиторов меры по их увеличению. Эта мера будет способствовать решению вопроса о расширении круга ОЗЭС, например за счет включения в него предприятий жилищно-коммунального хозяйства, компаний железнодорожного пригородного сообщения и т. п. Распространение аудита на подобные организации представляется достаточно важным, поскольку среди населения существует мнение о значительном завышении тарифов на их услуги.

Заметим, что в ежегодных материалах Минфина России «Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации» приводится количество аудиторов с единым аттестатом, но, по-видимому, там имеется в виду число лиц, получивших единый аттестат аудитора (а не реально работающих на РАУ). Если же в форму № 2-аудит добавить численность аудиторов с единым аттестатом и разрабатывать этот показатель ежегодно, то статистическая обработка формы даст численность аудиторов с единым аттестатом, реально действующих на РАУ, которая более пригодна для сопоставления с количеством ОЗЭС. Она на практике будет несколько меньше, чем число лиц, имеющих единый аттестат аудитора, поскольку кто-то из последних перешел работать в другую отрасль народного хозяйства, кто-то находится в отпуске по уходу за ребенком и т. д. Причем не исключено, что со временем эта разница будет нарастать (например, в связи с выходом на пенсию аудиторов с единым аттестатом).

В форму № 2-аудит целесообразно, на наш взгляд, ввести еще два показателя: годовая зарплата работников аудиторской организации и годовая зарплата ее аттестованных аудиторов. Первый из них после агрегирования по всему РАУ позволит определять и мониторить среднюю зарплату в отрасли (что обычно делается для различных отраслей, но по отечественному аудиту нам такие данные не встречались), а второй — делать то же самое по аттестованным аудиторам (опять-таки, вероятно, таких данных на сегодня нет). Указанная информация важна при исследовании вопросов престижа профессии и аттестата аудитора, политики руководства аудиторских организаций в вопросах оплаты труда и т. д.

## **О ГЛАВНЫХ И ЧАСТНЫХ ПОКАЗАТЕЛЯХ РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ**

Статистических показателей, характеризующих РАУ и отдельные его секторы, много. В ежегодных материалах Минфина России «Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации» их сотни, и вряд ли о каком-то из них можно сказать, что он ни одному исследователю не нужен. Поэтому остро стоит проблема выделения сравнительно небольшого числа главных показателей РАУ, по которым можно в первую очередь проводить общий анализ состояния этого рынка и принимать меры по его глобальному регулированию.

<sup>8</sup> Гутцайт Е. М. Рынок аудиторских услуг: функционирование, статистическое наблюдение, анализ состояния. М.: ВивидАрт, 2015. С. 112–124, 128–132, 137–140.

<sup>9</sup> Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (в редакции от 1 декабря 2014 г.), ст. 5, ч. 3.

Ранее были выделены 16 главных показателей РАУ<sup>10</sup>, а позднее их число было доведено до 29<sup>11</sup>, причем в форме временных рядов. Но, как считает ряд исследователей, «серьезный недостаток современной российской экономической статистики в том, что она недостаточно последовательно ориентируется на построение временных рядов. Это скорее статистика отдельных числовых величин»<sup>12</sup>. При этом в числе задач, типичных для рыночной экономики, фигурирует построение длинных временных рядов сопоставимых показателей<sup>13</sup>. В указанных выше исследованиях мы постарались применительно к аудиту частично смягчить справедливо упомянутый недостаток.

Для анализа общего состояния РАУ и глобального его регулирования 29 показателей (тем более в виде временных рядов) несколько многовато, в связи с чем возникает задача сокращения последнего перечня. По нашему мнению, это лучше всего сделать, оставив некоторые из 29 показателей в главной таблице и перенеся остальные показатели в частные таблицы, расширив тем самым вышеупомянутые материалы Минфина России. Первая группа таких показателей в количестве 13 единиц (позиции 5, 6, 11, 13, 14, 16, 17, 19, 21, 23, 25, 28, 29) выделена в табл. 1 серым фоном. Оставшиеся 16 показателей целесообразно, на наш взгляд, распределить по трем частным таблицам.

Таблица 1

**Главные показатели рынка аудиторских услуг**

Показатели	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1. Произведенный ВВП в текущих ценах (ВВП <sub>т</sub> ), трлн руб.	17,0	21,6	26,9	33,2	41,3	38,8	46,3	56,0	62,2	66,8
2. Произведенный ВВП в сопоставимых ценах (2008 г.) (ВВП <sub>с</sub> ), трлн руб.	31,4	33,4	36,1	39,2	41,3	38,1	39,7	41,4	42,9	43,5
3. Объем оказанных аудиторских услуг в текущих ценах (У <sub>т</sub> ), млрд руб.	20,5	28,9	34,4	41,7	50,1	49,6	49,1	50,8	51,0	52,0
4. Рост У <sub>т</sub> к предыдущему году (ΔУ <sub>т</sub> ), %	-	41,0	19,0	21,2	20,1	-1,0	-1,0	3,5	0,39	2,0
5. Доля аудиторских услуг в ВВП ( $\alpha = U_t / \text{ВВП}_t \times 100$ ), %	0,121	0,133	0,128	0,126	0,121	0,128	0,106	0,091	0,082	0,078
6. Объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах (У <sub>с</sub> = ВВП <sub>с</sub> × α), млрд руб.)	37,8	44,4	46,2	49,2	50,1	48,7	42,1	37,7	35,2	33,9
7. Рост У <sub>с</sub> к предыдущему году (ΔУ <sub>с</sub> ), %	-	17,5	4,05	6,49	1,83	-2,79	-13,6	-12,8	-6,6	-3,7
8. Доля выручки от аудиторских проверок в аудиторских услугах (данные Минфина России) Д <sub>а</sub> , %	-	-	-	44	48	46,5	48,7	46,0	50,0	52,3
9. То же, по данным «Эксперт РА», Д <sub>э</sub> , %	40,4	42,0	41,2	41	40	40	-	-	-	-
10. Выручка от аудиторских проверок в текущих ценах (АП <sub>т</sub> = У <sub>т</sub> × Д <sub>а</sub> ), млрд руб.	-	-	-	18,4	24,0	23,1	23,9	23,4	25,5	27,2
11. То же в сопоставимых ценах (АП <sub>с</sub> = У <sub>с</sub> × Д <sub>а</sub> ), млрд руб.	-	-	-	21,7	24,0	22,6	20,5	17,3	17,6	17,7
12. Выручка от иных аудиторских услуг в текущих ценах (ИУ <sub>т</sub> = У <sub>т</sub> – АП <sub>т</sub> ), млрд руб.	-	-	-	23,3	26,0	26,6	25,2	27,4	25,5	24,8
13. То же в сопоставимых ценах (ИУ <sub>с</sub> = У <sub>с</sub> – АП <sub>с</sub> ), млрд руб.	-	-	-	27,6	26,0	26,1	21,6	20,4	17,6	16,2
14. Количество проаудированных организаций (N), тыс. ед.	-	60,8	80,3	84,9	93,0	92,7	87,1	75,6	70,0	67,7

<sup>10</sup> Гутцайт Е. М. Методы анализа современного рынка аудиторских услуг.

<sup>11</sup> Гутцайт Е. М. Рынок аудиторских услуг: функционирование, статистическое наблюдение, анализ состояния. М.: ВивидАрт, 2015. С. 117–120.

<sup>12</sup> См., напр.: Бессонов В. Что сохранит для истории современная российская статистика? // Вопросы экономики. 2015. № 1. С. 127.

<sup>13</sup> Там же, с. 143.

Показатели	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
15. Средняя выручка за одну аудиторскую проверку в текущих ценах ( $\Gamma_T = \text{АП}_T / N$ ), тыс. руб.	-	-	-	216,2	258,1	248,8	274,5	309,2	364,3	401,8
16. То же в сопоставимых ценах ( $\Gamma_C = \text{АП}_C / N$ ), тыс. руб.	-	-	-	255,2	258,1	244,4	235,4	228,8	251,4	261,4
17. Доля инициативного аудита в общем количестве проведенных аудитов, %	-	-	-	-	-	-	-	17,3	18,5	16,6
18. Темпы инфляции (индекс потребительских цен), % (справочно)	11,7	10,9	9,0	11,9	13,3	8,8	8,8	6,1	6,6	6,5
19. Общее количество выполненных договоров ( $N_{об}$ ), тыс. ед.										
20. Средняя выручка за один выполненный договор в текущих ценах ( $\Gamma_{обT} = Y_T / N_{об}$ ), тыс. руб.										
21. То же в сопоставимых ценах ( $\Gamma_{обC} = Y_C / N_{об}$ ), тыс. руб.										
22. Средняя выручка за один выполненный договор по иным аудиторским услугам в текущих ценах ( $\Gamma_{ит} = \text{ПУ}_T / (N_{об} - N)$ ), тыс. руб.										
23. То же в сопоставимых ценах ( $\Gamma_{ис} = \text{ПУ}_C / (N_{об} - N)$ ), тыс. руб.										
24. Среднемесячная зарплата работников на РАУ в текущих ценах ( $Z_{тр}$ ), тыс. руб.										
25. То же в сопоставимых ценах ( $Z_{сп} = Z_{тр} \times Y_C / Y_T$ ), тыс. руб.										
26. Среднегодовая численность аудиторов с единым аттестатом ( $A_e$ ), тыс. ед.										
27. Число аудиторских организаций, имеющих в своем штате аудиторов с единым аттестатом ( $AO_e$ ), тыс. ед.										
28. Доля инициативного аудита в общей стоимости проведенных аудитов, %										
29. Среднегодовая численность работников аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (ЧА), тыс. ед.										

Источник: составлено авторами.

Примечание: показатели в строках, в которых отсутствуют все цифры, разрабатываются согласно предложениям авторов.

Показатели с номерами 10, 12, 15, 20, 22 логично представить в таблице, которая относится ко всему РАУ и четырем его секторам (аудиторские проверки, иные услуги, сопутствующие аудиту услуги и прочие услуги) и содержит для каждого из этих пяти компонентов пять показателей: выручка в текущих ценах, выручка в сопоставимых ценах, количество выполненных договоров, средний гонорар в текущих ценах, средний гонорар в сопоставимых ценах. Такая таблица есть в явном виде, причем изложено получение всех 25 описанных здесь показателей и их использование в анализе состояния РАУ<sup>14</sup>.

В другой частной таблице рационально разместить показатели из табл. 1 с номерами 1, 2, 3, 4, 7, 8, 9, 18, 24. Эти показатели носят вспомогательный характер по отношению к главному массиву из 13 показателей. В данной таблице могут фигурировать ввиду

<sup>14</sup> Гутцайт Е. М. Рынок аудиторских услуг: функционирование, статистическое наблюдение, анализ состояния. М.: ВивидАрт, 2015. С. 129–132.

тематической близости также доли аудиторских проверок, иных услуг, сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг в общей выручке на РАУ и средняя зарплата аттестованных аудиторов как в текущих, так и в сопоставимых ценах.

Показатели 26 и 27 из табл. 1 (среднегодовая численность аудиторов с единым аттестатом и число аудиторских организаций, имеющих в своем штате таких аудиторов) логично вывести из главных показателей в третью частную таблицу или «приклеить» их к уже упоминавшимся ежегодным материалам Минфина России. Важный характер этих показателей аргументирован в конце предыдущего раздела.

## **О НАПРАВЛЕНИЯХ ДАЛЬНЕЙШИХ ИССЛЕДОВАНИЙ**

В заключение попробуем бросить более широкий взгляд на статистику РАУ и ее проблемы. Главные характеристики РАУ — как и других отраслевых рынков — лежат в сфере информации об объемах производства товаров (услуг), об их производителях и пользователях, об их ценах и качестве. Ежегодные материалы Минфина России «Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации» и сформулированные выше предложения позволяют получать кое-какую — но далеко не всю необходимую — информацию об объемах услуг на РАУ, их производителях и ценах. За кадром почти полностью остается информация о качестве услуг и их пользователях.

Никакого иного пути восполнить последние два вида информации, кроме создания системы панельного обследования аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, по нашему мнению, не существует. Проблемы реализации этой идеи на практике уже рассмотрены одним из авторов; кроме того, указанная система может принести важную дополнительную информацию об объемах услуг на РАУ, их производителях и ценах<sup>15</sup>.

Что касается цен на РАУ, знание средних гонораров на рынке в целом, в его секторах аудиторских проверок, иных услуг, сопутствующих аудиту услуг, прочих услуг и знание средних гонораров за аудиторские проверки в региональном разрезе и в разрезе малых, средних и крупных аудиторских организаций (назовем их реперными ценовыми точками) позволяет задавать фирмам — представителям в системе панельного обследования вопросы об отклонениях гонораров в конкретных ситуациях от реперных точек. На основании полученных ответов можно судить, например, о степени отклонений гонораров столичных аудиторских организаций за аудиторские проверки при аудите больших банков от средних по Москве гонораров за аудиторские проверки.

## **Библиография**

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (в редакции от 1 декабря 2014 г.).
2. Форма федерального статистического наблюдения № 2-аудит «Сведения об аудиторской деятельности». Утверждена приказом Росстата от 23 ноября 2012 г. № 615 (в редакции от 2 декабря 2014 г.).
3. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2013 г. [Электронный ресурс] / Официальный сайт Минфина России. Режим доступа: <http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/04/rau-auditory-2013/doc>.
4. Бессонов В. Что сохранит для истории современная российская статистика? // Вопросы экономики. 2015. № 1.
5. В гостях у редакции // Аудит. 2015. № 1.
6. Гутцайт Е. М. Методы анализа современного рынка аудиторских услуг // Государственный университет Минфина России. Финансовый журнал. 2012. № 2.
7. Гутцайт Е. М. Рынок аудиторских услуг как частный случай отраслевого рынка // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2015. № 1.
8. Гутцайт Е. М. Рынок аудиторских услуг: функционирование, статистическое наблюдение, анализ состояния. М.: ВивидАрт, 2015.

---

<sup>15</sup> Гутцайт Е. М. Рынок аудиторских услуг: функционирование, статистическое наблюдение, анализ состояния. М.: ВивидАрт, 2015. С. 225–242.