

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
**«Дальневосточный федеральный университет»**

---

---

**ШКОЛА ЭКОНОМИКИ И МЕНЕДЖМЕНТА**  
**Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита**

Лю Хуэйсинь

**ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТА В КНР В  
УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО**

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**  
по образовательной программе подготовки магистров  
по направлению подготовки 38.04.01 Экономика  
магистерская программа «Международная практика и системы регулирования  
бухгалтерского (финансового) учета и аудита»

г. Владивосток  
2018

Автор работы \_\_\_\_\_  
(подпись)

« 01 » \_\_\_\_\_ июня \_\_\_\_\_ 2018г.

Консультант (если имеется)

\_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (Ф.И.О)

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2018г.

Руководитель ВКР \_\_\_\_\_ доцент  
(должность, ученое звание)

Ракутько С. Ю  
\_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (Ф.И.О)

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2018г.

Назначен рецензент \_\_\_\_\_  
(ученое звание)

\_\_\_\_\_ (фамилия, имя, отчество)

«Допустить к защите»

Заведующий кафедрой \_\_\_\_\_  
(ученое звание)

\_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (Ф.И.О)

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2018г

Защищена в ГЭК с оценкой \_\_\_\_\_

Секретарь ГЭК (для ВКР)

\_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (Ф.И.О)

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2018г.

## Оглавление

Введение.....	4
1 Становление и развитие международного аудита.....	7
1.1 Эволюция международного аудита.....	7
1.2 Современное состояние международного аудита и его роль в глобальной экономике.....	14
1.3 Проблемы адаптации международных подходов, принципов и требований в национальную систему учета и отчетности в странах с развивающейся экономикой.....	20
2 Особенности становления и развития в Китае.....	25
2.1 Историческое развитие аудита в Китае.....	25
2.2 Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Китае.....	40
2.3 Учетно-аналитическая база для проведения аудита в Китае.....	45
3 Практика проведения аудита в Китае.....	50
3.1 Виды и процедуры аудита в Китае.....	50
3.2 Сближение национальных систем учета, отчетности и аудита с международными требованиями.....	60
Заключение.....	69
Список использованных источников .....	71
Приложение.....	76

## Введение

Развитие экономик разных государств, финансовой системы в международном масштабе, способствующее увеличению собственности, в XX веке было затруднено отсутствием международного языка бизнеса. Общеизвестным языком экономистов и финансистов, активных участников рынка ценных бумаг, своеобразным «эсперанто» стали международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), а языком контроля отчетности, составленной по МСФО, – международные стандарты аудита (МСА).

Интеграция и глобализация экономики и финансов в международном масштабе предоставляют возможность увеличения собственности. Очевидно, что знания, которые помогают адаптироваться в рискованных ситуациях, в частности на международном рынке капитала, будут востребованы. Работодатель вправе ожидать, что обладатели дипломов о высшем экономическом образовании в странах с переходной экономикой знают основы международного языка бизнеса, могут истолковывать содержание МСФО и МСА, признанных мировым экономическим и финансовым сообществом, а также имеют представление о национальных системах нормативного регулирования учета и отчетности и о системах контроля качества финансово - экономической информации не только в своей стране, но и в других странах.

В настоящее время особенно остро стоит проблема адаптации международных подходов к построению системы учета, отчетности в странах с развивающейся экономикой. Данными вопросами занимаются исследователи различных стран. Теоретическое обоснование данных проблем отражены в работах по экономике, бухгалтерскому учету, анализу и аудиту таких ученых, как Ножкина Т.В., Бычкова С.М., Абалкин Л.И., Перегудов С.П., Галузина С.М., Пупшиц Т.Ф., Голосов О.В., Гутцайт Е.М., Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., Рейлли В.М., Хирш М. и другие.

Проблемы международного аудита его учетного обеспечения и анализа его адаптации в национальных системах изучены в трудах Андрианова Л.Н.,

Ефимовой О.В., Зевайкина А.Н., Соколова Я.В., Ивашкевич В.Б., Кращенко Л., Корнаи Я. и других.

Существующие проблемы в области международного аудита определили цель данного исследования

Цель исследования – углубленное изучение МСФО, МСА, а также систем учета, контроля, их регулирования в других государствах.

Задачи исследования:

- рассмотреть основные этапы развития современного международного аудита;
- особенности организации аудиторской деятельности в Китае;
- показать роль Международной федерации бухгалтеров в разработке современной нормативной базы международного аудита; показать проблемы адаптации МСФО и МСА в национальную систему учета, отчетности и аудита и определить возможные пути выхода из аудиторского кризиса.

Объект исследования – процессы адаптации МСФО и МСА в национальные учетные системы (на примере Китая).

Предметом исследований является комплекс методологических задач построения национальных систем контроля качества финансово - экономической информации в условиях перехода на МСФО и МСА.

Методология и методы исследования. В процессе исследования применялись общепринятые и специфические методы научного познания явлений и процессов: исторический, сравнительный, системный, комплексный и др.

Методика исследования основывалась на анализе российской, зарубежной теории и практики о развитии национальных систем учета, отчетности и аудита внедрения в их практики МСФО и МСА.

Теоретической основой исследования послужили труды ведущих ученых в области бухгалтерского учета и отчетности, аудита, нормативно-правовой базы регулирования национальных систем учета, международной базы (МСФО и МСА).

Информационной базой исследования явились положения Совета по МСФО, директивы Европейского союза, положения Комиссии по ценным бумагам и биржам США, законодательные акты Китая и положения по бухгалтерскому учету, материалы публикуемой отчетности, данные бухгалтерского учета и отчетности китайских компаний.

Научная новизна результатов исследования заключается в систематизации и развитии теоретических и методических основ формирования национальных систем учета в соответствие с международными требованиями.

Проблема исследования - необходимость перехода на международные требования учета и отчетности в странах с развивающейся экономикой создает проблемы гармонизации с национальной системой.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка из 69 использованных источников и приложений.

# **1 Становление и развитие международного аудита**

## **1.1 Эволюция международного аудита**

Согласно существующим историческим фактам первые упоминания об аудите появились в период развития древней цивилизации Ближнего Востока. Именно тогда начался бурный процесс формирования высокоорганизованных государств с не менее организованной хозяйственной деятельностью.

С самого начала древние правительственные органы стремились к организации учета своих доходов и расходов. При этом важной составляющей доходной части того времени были сборы налогов.

Однако, несмотря на стремление государственных чиновников к совершенству учетной системы, существовала необходимость в четких контрольных мероприятиях, направленных на подтверждение тех или иных учетных показателей. Именно в этот период возникла необходимость снижения ошибок и особенно пресечения обмана со стороны как некомпетентных, так и нечестных чиновников.

Известно, что уже в 700 гг. до н. э. в Древнем Китае, в период правления династии Чжоу (1122–256 гг. до н. э.), существовал пост Генерального аудитора, который обеспечивал и гарантировал честность правительственных чиновников, имевших непосредственный доступ к государственным финансам и иному государственному имуществу.

В Афинах в V в. до н. э. существовали правительственные органы, занимавшиеся проверкой всей деятельности должностных лиц по завершении их полномочий.

В III в. до н. э. в Римской империи стали назначать целый штат специальных контролеров (кураторов, прокураторов, квесторов), которые под наблюдением казначея занимались проверкой государственного бюджета.

Сложность структуры Римской империи, существование значительного числа провинций требовали особого подхода не только к процессу учета доходов, расходов и всех собираемых налогов, но и к процессу проверки достовер-

ности отражения государственными чиновниками всей учетной информации. Первое упоминание об этом в англоязычных странах можно отнести лишь к 1130 г., о чем свидетельствуют немногочисленные записи в архивах Казначейства Англии и Шотландии.

Приблизительно с конца XIII века упоминания об аудиторах и аудите встречаются в Италии и Франции. В научных сочинениях того времени было рекомендовано проводить аудит счетов.

В начале XIV века появилось значительное число документов, отражающих широкое признание значения аудита и регулярное аудирование сформированных отчетов муниципальных органов, частных землевладельцев и ремесленных гильдий.

В это время в Великобритании существовал аудит двух видов.

В городах его проводили публично в присутствии правящих должностных лиц и граждан посредством заслушивания аудиторских отчетов, читаемых казначеем. Отчеты о проведении аудита ремесленных гильдий заслушивались лишь членами этих гильдий.

К середине XVI века аудиторы городов стали завершать свои отчеты примечаниями приблизительно следующего содержания: «Выслушано нижеподписавшимися аудиторами» [4, с. 124].

Практика «слушания отчетов» просуществовала до XVII в., так как умением читать обладало в то время весьма незначительное число граждан. Сам же термин «аудит» происходит от латинского слова «audio» – «слышать».

Однако в исторических летописях существуют и свидетельства второго вида аудита, который представлял собой детальную проверку счетов уплат управляющими крупных поместий с последующим устным отчетом перед владельцем и советом управляющих данного поместья. При этом аудитор является членом этого совета и по своей сути – прототипом современного внутреннего аудитора.

Рассмотренная практика аудита Великобритании не стремилась выявить какие-либо отклонения в счетах, за исключением проявления фактов реального

обмана со стороны как государственных, так и частных должностных лиц. Важное требование такого аудита состояло в обеспечении подотчетности названных лиц в отношении вверенных средств и имущества.

Примерно с XVII века экономическое развитие разных стран характеризуется бурным ростом городов, фабрик, расширением торговли.

В этот период коренным образом меняется весь процесс учета, который ориентируется главным образом на реализацию соблюдения прав собственности на любое имущество. Аудит трансформируется из процесса пассивного «слушания» в процесс подробного изучения и анализа письменных документов и свидетельств, подтверждающих те или иные сделки. Иными словами, появляется обычай подтверждения достоверности сделок посредством их констатации двумя независимыми различными субъектами. Именно в это время возникают первые ростки современного бухгалтерского учета и контроля.

В Шотландии принимается законодательный акт, запрещающий целому ряду должностных лиц занимать должность городского аудитора, т. е. в международную практику аудита вводится современное понятие независимости аудитора.

Важными вехами развития независимого аудита стали зарождение к концу XVII века акционерных обществ и целая волна прокатившихся по миру финансовых кризисов и банкротств. Возникла глобальная проблема защиты интересов кредиторов, что привело к повышению роли независимых экспертов - аудиторов, которые могли бы осуществлять защиту этих интересов посредством контроля за ведением учета и формированием отчетов кредитуемых субъектов, предоставляя при этом современную информацию о возможном банкротстве последних.

Несмотря на бурное развитие и высокую значимость, аудит стал важнейшим составным элементом мировой экономической системы лишь в конце XIX века. Этому послужило строительство железных дорог, создание страховых компаний, банковских структур и дальнейшее развитие акционерных обществ. Именно с развитием железнодорожного транспорта связано создание службы

внутренних аудиторов, которые разъезжали по Соединенным Штатам Америки, посещая транспортные агентства и оценивая меру ответственности их административных органов за сохранность имущества, систему учета и формирование отчетности.

На этом этапе развития экономики в целом и аудита в частности еще не существовало единых методических подходов к проведению независимых аудиторских экспертиз и, как следствие, отсутствовали единые требования к самому аудиторскому заключению, состоявшему, как правило, из двух – трех общих фраз. Главным критерием доверия к аудиторскому заключению являлось особое расположение клиента к аудитору, обусловленное внимательностью, доброжелательностью, безупречной честностью, независимостью, но в то же время заинтересованностью последнего в делах клиента. Однако в связи с ограниченностью предоставляемой аудитором того времени отчетной информации у клиентов возникали всевозможные проблемы.

Вторая половина XIX века сопровождалась целым рядом законодательных актов ведущих государств мирового сообщества, повышающим значимость аудита как института рыночной экономики.

В этот период Великобритания принимает законы об обязательном аудите британских компаний один раз в год, Франция – закон об аудите акционерных обществ и коммерческих банков, предписывающий обязательную аудиторскую проверку специальными ревизорами – «комиссарами по счетам», Германия – дополнение к закону об акционерных обществах, которым наблюдательным советам этих обществ вменялось осуществление проверки отчетности и доклад о ее результатах на собраниях акционеров.

В то же время с усложнением и расширением сфер деятельности экономических субъектов усложнялся и бухгалтерский учет данной деятельности. Это требовало от аудиторов хорошей профессиональной подготовки. Так, в штате Нью-Йорк было законодательно регламентировано осуществление аудиторской деятельности бухгалтерами, получившими образование лишь в Нью-Йоркском университете и имевшими лицензию на право заниматься этой дея-

тельностью.

Кроме того, требовалась разработка единых для всех аудиторов основных рекомендаций для проведения как самого аудита, так и подготавливаемого на его основе аудиторского заключения.

Исторически в этапах становления аудита прослеживается связь с процедурой контроля (таблица 1.1).

Таблица 1.1 - Этапы эволюции контроля и аудита

Этапы становления аудита	Особенности становления
1 этап (Древний этап)	<p>Древнее упоминание об аудите датируется 1130 г. (документ архива казначейства Англии и Шотландии). Лондонское Сити подвергалось аудиту по крайней мере уже в 1200-егг., а в начале XIV столетия в числе выборных должностных лиц значились и аудиторы.</p> <p>В 1324 г. король Эдуард II подписал указ о назначении трех государственных аудиторов, которые должны спрашивать, проверять и брать все счета, которые были введены в провинциях Оксфорде, Беркенхенде, Саутхемптоне, Уэльсе, Соммерсетшире и Дорсете, а кроме того, делать и обозначать все, что аудиторы должны делать со счетами</p>
2 этап (Развитие аудита в форме государственного контроля)	<p>Аудит в Великобритании начал свое формирование и развитие как форма государственного финансового контроля. В рамках государственного финансового контроля аудиторы закреплялись по ведомствам. В 1559 г. произошло объединение аудиторов в службу контроля учетных данных государственных учреждений.</p>
3 этап (Создание самостоятельных профессиональных сообществ)	<p>В середине XIX в. было положено начало объединению самостоятельных профессионалов - бухгалтеров в корпорации. Исторически этот процесс последовательно протекал в трех частях Соединенного Королевства Великобритании: в Шотландии, в Англии и Уэльсе, в Ирландии. В соответствии с королевскими указами, в Шотландии возникли первые официальные объединения профессиональных бухгалтеров: Институт бухгалтеров и аудиторов - 15 марта 1855 г.; Общество бухгалтеров Абердина - 10 апреля 187 г.</p> <p>В 1880 г. был создан Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса. Были разработаны строгие правила приема в члены Института. Существовали две категории членов:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>· Associates (сотрудники), получающие это звание после продолжительного испытательного стажа и после сдачи соответствующих экзаменов;</li><li>· fellows (товарищи, члены), самостоятельно и непрерывно проработавшие пять лет в качестве независимых практикующих аудиторов.</li></ul>

## Окончание таблицы 1.1

4 этап (Создание теория аудита)	Создается теория аудита. Ее отцом стал английский бухгалтер и аудитор Лоуренс Дикси (1864-1932), который определил задачу аудита как “сбор доказательств, подтверждающих бухгалтерскую отчетность”, и в связи с этим именно он обосновал методы проверки “по существу”. Цели этих проверок связаны с раскрытием: 1) подлогов 2) случайных ошибок; 3) недостатков в организации учета.
5 этап (Стандартизация процедур аудита)	Активный процесс стандартизации процедур аудита в США начался с 1939 г., когда АICPA учредил Комитет по аудиторским процедурам, который издал Положение об аудиторской процедуре. Развитие аудиторского дела в США привело к созданию пяти крупнейших аудиторско-консультационных компаний - супергигантов на рынке аудиторских услуг: «Deloitte Touche Tohmatsu», «KPMG», «Pricewaterhouse Coopers», «Ernst & Young» и «Arthur Andersen».
6 этап (Современный этап гармонизации аудита)	Становление аудита в таких странах Восточной Европы, как Болгария, Венгрия, Польша, Румыния, Чехия и Словакия, где ранее существовала жесткая система централизованного планирования, поскольку теперь они перешли к рыночной экономике.

Авторы рассматривают по разному эволюцию аудита. Например С.М. Бычкова подразделяет его на пять этапов: 1) до 1850 г.; 2) 1850-1905 г.; 3) 1905-1933 г.; 4) 1933-1940 г.; 5) 1940 по н. в. [8, с.11].

В первом периоде (до 1850 г.) первоначально существовал текущий контроль, т.е. контролер наблюдает и тут же, если необходимо, взыскивает. Контролер был «глазами и ушами» начальника, с его помощью отслеживалась работа подчиненных. На поле всегда находился надсмотрщик, который окриком или кнутом стимулировал «трудоу энтузиазм» сельских тружеников (латифундии). Потом появился контроль предварительный: начальник давал разрешение на выполнение каких-то действий, однако когда начальник был далеко, доминировал последующий контроль. Человек, разбогатевший путем хищения материальных ценностей, привлекался к суду, конфисковалось все награбленное имущество, с возвращением его в казну.

Много позже контроль стал приобретать более цивилизованные формы, появились настоящие контролеры, т.е. люди, осуществляющие те функции, которые мы понимаем под контролем сегодня.

К концу первого периода из общего понятия «бухгалтер» выделяется но-

вое понятие «аудитор». За первым в его повседневной деятельности сохраняются функции лица, организующего и ведущего учет, а на второй возлагаются функции независимого контролера, проверяющего бухгалтерские счета.

Целью аудита являлось выявление эффективности работы, предотвращение злоупотреблений, обнаружение ошибок и проверка честности лиц, ответственных за налоговые платежи. Проверки проводились «по существу», т.е. с максимально возможной скрупулезностью и тщательностью. Результаты аудита были более объективны по сравнению с контролерами - по причине независимости специалистов от администрации организации - клиента.

Главным событием второго периода (1850-1905 г.г.) стало формирование современной профессии и возникновение профессиональных объединений. Если в первом периоде бухгалтер и аудитор были людьми разных профессий, то в середине XIX в. их профессиональные обязанности как бы сливаются.

Целью аудита было выявление злоупотреблений, а методом - проверка по существу (включая тестирование отдельных элементов), которая означает изучение информации в учете и отчетности с целью подтверждения отсутствия существенных искажений.

Аудиторские формы помимо своей главной задачи - подтверждение достоверности отчетности, выполняли и большой объем консультационных работ.

Третий период (1905-1933 г.г.) развития аудита ознаменовался огромным экономическим ростом, который привел к массовому созданию акционерных обществ. Возникновение гигантских концернов усилило разрыв между собственниками и наемными работниками. Акционерам требовались гарантии не только сохранности капитала, но и получения дивидендов. Поэтому необходимым являлось правильное ведение учета и эффективное функционирование предприятия. Задача аудита стала сводиться к комплексному рассмотрению всех операций и к подготовке скорректированных счетов и бухгалтерской отчетности. Этот период был главным, решающим в формировании современного аудита. Именно на данном этапе теорию аудита развил Р. Монтгомери, который писал, что в основе проверки должны лежать правила исследования «на соответ-

ствии». Акцент стал переноситься с проверки «по существу» на «проверку на соответствие», т.е. на проверку соответствия информации в учете и отчетности требованиям действующего законодательства.

На развитие аудита в четвертом периоде (1933-1940 г.) значительное влияние оказала Великая депрессия (1929-1933 г.), усилившая требования к аудиторам и к качеству проверок. Аудиторы стали широко прибегать к методу тестирования, при разработке которого они исходили из необходимости:

1) определения, регистрации и оценки системы внутреннего контроля путем проведения опросов персонала, использования проверочных листов и системы оценок;

2) подтверждения первоначально выполненной оценки системы внутреннего контроля с помощью тестов на соответствие;

3) проведения на основе результатов предыдущих тестов проверки по существу данных баланса: чем слабее система контроля, тем больший объем проверок по существу необходимо выполнить.

Такой подход позволил снизить риск до приемлемого уровня. Целью аудита явились выявление правильности отражения финансового положения и обнаружение ошибок намеренного характера.

## **1.2 Современное состояние международного аудита и его роль в глобальной экономике**

В мировой практике применяется весьма обширное число определений аудита. Рассмотрим некоторые из них.

Комитет по основным принципам аудита (Committee on Basic Auditing Concepts) Американской ассоциации по бухгалтерскому учету (American Accounting Association – AAA), а также Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants) определяют аудит как системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинте-

ресованным пользователям. Комитет по аудиторской практике (Audit Practices Committee – APC) несколько упростил данное определение, предполагая, что аудит есть не что иное, как независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом.

Известный английский ученый Р. Додж, представивший в России одну из первых работ, связанных с международными стандартами аудита, дает свое определение: «Аудит – независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия» [9].

По мнению видных американских ученых А. Аренса и Д. Лоббека, «аудит (auditing) – это процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [1].

Различные трактовки аудита свидетельствуют о том, что процесс его становления в настоящее время еще не завершен. Развитие бухгалтерского учета – процесс практически непрерывный и бесконечный, свидетельствующий о непрерывности совершенствования аудита и, как следствие, определения его сущности, целей и задач.

До начала XX в. число научных источников по проблемам аудита было незначительным. В частности, в США использовались лишь источники, созданные в Англии. Поэтому первым и актуальным до настоящего времени научным трудом в этой области знаний было издание Р.Х. Монтгомери книги «Аудит: теория и практика». Ее появление было обусловлено прежде всего отличием американской практики аудита от английской, применяемой в США аудиторами, которые получили образование в Великобритании до XX столетия.

В первые годы XX в. заинтересованные пользователи бухгалтерской (финансовой) информации считали балансовый отчет основным показателем надежности любого экономического субъекта (компании, фабрики и пр.). По

этой причине все аудиторы изначально уделяли особое внимание именно данной отчетной форме. Первое официальное постановление об аудите в США, подготовленное Американским институтом бухгалтеров-экспертов (в настоящее время – Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), было посвящено «аудиту балансов» и опубликовано в 1917 г.

Разразившийся мировой экономический кризис 1929–1933 гг. вызвал пересмотр отношений к деятельности аудиторов. В этот период резко возросли требования к качеству аудита.

Вовремя и особенно после окончания кризиса наметилось усиление акцента всех ведущих стран мирового сообщества на введение жестких требований к формируемой и представляемой заинтересованным пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности. Наряду с требованиями обязательной публикации отчетных данных появилась объективная потребность подтверждения их достоверности независимыми бухгалтерами-экспертами, т. е. аудиторами.

Таким образом, аудит стал выполнять роль мощного заслона против различного рода мошенничества и фальсификаций со стороны экономических субъектов.

С конца 20-х гг. XX в. в исследованиях и разработках в области аудита наметились два главных направления – создание стандартов аудиторской деятельности и разработка требований к ответственности аудиторов. В США появились нормы профессиональной этики, и все практикующие аудиторы были обязаны их придерживаться.

Началом процесса, связанного с глубокой проработкой регламентации проведения аудита, можно назвать принятие в 1932 г. в США федерального закона под названием «Акт о правильности ценных бумаг», в котором впервые были выдвинуты определенные требования, регулирующие проведение независимых аудиторских проверок негосударственных экономических субъектов (корпораций), осуществляющих деятельность в ряде штатов и выпускавших свои ценные бумаги.

Спустя приблизительно два года, т. е. в 1934 г., был разработан документ, в котором содержались некоторые аудиторские процедуры, принятые и в настоящее время. Он назывался «Проверка финансовых отчетов независимыми аудиторами». Однако сложившаяся к тому времени практика бухгалтерского учета и самого аудита игнорировала данный документ, что не улучшало качества бухгалтерской (финансовой) информации, предъявляемой заинтересованным в ней пользователям. Именно по этой причине были созданы два комитета, призванные регламентировать процедуры как бухгалтерского учета, так и аудита.

Начиная с 1939 г. Американский институт бухгалтеров-экспертов стал публиковать свои исследования в области аудиторских процедур в форме бюллетеней и отчетов. Это считается первым этапом на пути всеобщей стандартизации аудита.

Первый отчет Комитета по процедурам аудита отразил выработанные к тому времени семь основополагающих положений, которые легли в основу становления современного аудита. Особое место в данном отчете занимали исследования в области внутреннего контроля, позволяющего обеспечивать достоверность регистрации, классификации и обобщения учетной информации любого экономического субъекта.

Кроме того, впервые было рекомендовано формировать аудиторское заключение по предоставляемой экономическими субъектами бухгалтерской (финансовой) информации в виде стандартного образца.

Следующим, не менее важным этапом развития современного аудита является окончание Второй мировой войны. В это время значительно увеличилось число общепринятых процедур как бухгалтерского учета, так и аудита. В 1948 г. Американский институт бухгалтеров впервые утверждает «Общепринятые стандарты аудита», а Институт внутренних ревизоров публикует «Обязанности внутреннего ревизора».

Начиная с 60-х гг. XX в. наметилась тенденция упрощения процесса бухгалтерского учета. Однако неудовлетворительность качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающей результаты финансово-хозяйственной

деятельности и финансовое положение той или иной компании, продолжала существовать.

Несмотря на то что в ряде случаев различные экономические субъекты привлекали для ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности сторонних, независимых бухгалтеров - аудиторов, отсутствие единства в их взглядах на состояние дел, а также единых подходов в оказании аудиторских услуг не улучшало существовавшего положения. [3, с.58]

Процесс профилактических мероприятий по вопросам определения и урегулирования различных нарушений в области бухгалтерского учета и, как следствие, результативные показатели, отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности, требовали разработки единых стандартов учета и формирования отчетности, построенных на определенных, детальных и единых для всех правилах, без которых процесс дальнейшего совершенствования как самого бухгалтерского учета, так и аудита был бы невозможен.

В 1973 г. созданное в США Бюро разработки стандартов финансового учета (Financial Accounting Standards Board – FASB) приступило к разработке проекта единой концептуальной основы бухгалтерского (финансового) учета, призванной дать четкую, логически организованную систему взаимоотношений целей и основополагающих понятий бухгалтерского (финансового) учета и формирования на его основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Именно такой подход предполагал возможность управления финансово-хозяйственными событиями, их оценки, а также разработки единых способов обобщения данной информации, что, в свою очередь, позволило бы связать ее с заинтересованными квалифицированными пользователями. По мнению FASB, вся информация до этого отражала лишь субъективное мнение тех или иных бухгалтеров.

Таким образом, аудит в США и в ряде других ведущих, с точки зрения мировой экономики, стран достиг качественно нового уровня своего развития. Возникли два основополагающих направления регулирования аудита. В Западной Европе он жестко регламентировался правительствами государств, а в

США и Великобритании – относительно самостоятельными общественными объединениями.

В 1978 г. в США Институт внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors) выпустил перечень стандартов, посвященных внутреннему аудиту. Приблизительно в то же время (12 августа 1969 г.) во Франции декретом президента республики была создана Национальная комиссия независимых ревизоров (уполномоченных по счетам), развитие деятельности которой с годами способствовало повышению роли ревизоров и превращению их заключений в официальный отчетный документ любого экономического субъекта для всех заинтересованных пользователей.

Кроме ревизоров, призванных обеспечивать контрольные функции за достоверностью бухгалтерской (финансовой) информации, во Франции создан Орден бухгалтеров-экспертов, который осуществляет ведение бухгалтерского учета, формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности и оказывает консультационные услуги в данной области.

Весьма значительная роль в процессе становления аудита принадлежит также Швеции: 18 мая 1995 г. риксдагом был принят новый Закон об аудиторах, а 1 июня 1995 г. появились два важнейших правительственных документа – Постановление об аудиторах, дающее подробные разъяснения по применению вышеуказанного закона, и Постановление с инструкцией Комиссии по аудиторской деятельности.

В Законе об аудиторах прописаны основные требования к аттестации и лицензированию аудиторов и аудиторских фирм, функция надзора за их деятельностью и меры ответственности.

Следует также отметить, что не меньшую роль в процессе формирования аудиторской профессии сыграли британские аудиторские компании, которые еще с XIX столетия наряду с деятельностью внутри своего государства работали в США, странах Африки и Южной Америки.

Сростом числа транснациональных корпораций возникла необходимость интернационализации аудиторских компаний. В связи с этим в начале 80-х гг.

XX веке была образована «большая восьмерка», состоящая из восьми ведущих аудиторских компаний, а в начале 90-х гг. – «большая шестерка».

Одновременно продолжается непрерывный процесс совершенствования уже разработанных и выработка новых профессиональных требований, предъявляемых к аудиторским услугам.

В рамках Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC) образован Международный комитет по аудиторской практике (International Auditing Practices Committee), который действовал на правах автономного и постоянного комитета до 2002 г. Он был призван осуществлять разработку и совершенствование Международных стандартов аудита (International Standards on Auditing – ISA), а также основных правил по оказанию сопутствующих аудиту услуг.

### **1.3 Проблемы адаптации международных подходов, принципов и требований в национальную систему учета и отчетности в странах с развивающейся экономикой**

Активный интерес к проблемам перехода на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) обуславливается не только тем, что отчетность, сформированная в соответствии с международными стандартами, является одним из ключевых условий выхода на иностранные рынки и приток инвестиций в отечественную экономику, но и более высокой прозрачностью, объективностью и достоверностью финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Процесс реформации национальных систем бухгалтерского учета имеет уже свою историю, собственные этапы и возникающие на каждом этапе наиболее актуальные проблемы, которые требуют своего осмысления и выдвижению предложений по наиболее эффективному их решению. Частично некоторые проблемы были успешно решены, в то же время другая совокупность проблем не только не была решена, но и повлекла за собой целый ряд вытекающих из них дополнительных проблем и неоднозначных ситуаций. На текущий момент

времени ведение учета в соответствии с МСФО уже не выступает прерогативой организаций, банков и страховых компаний. В соответствии с Федеральным законом № 208-ФЗ компании, попадающие в сферу его действия, обязаны формировать и публиковать консолидированную отчетность в соответствии с МСФО.

Предполагается, что в скором времени такую финансовую отчетность будут обязаны формировать все компании без исключения. С одной стороны, это неоспоримая польза для отечественной экономики, нужный шаг в сторону внедрения России в международное экономическое сообщество, но с другой стороны, переходу на МСФО препятствует ряд существенных проблем .

Проблема кадров обусловлена тем, что по сравнению с российскими стандартами по бухгалтерскому учету, МСФО требует более высокого уровня профессиональных компетенций и знаний специалистов в сфере финансов. За исключением некоторых семинаров, полностью отсутствует бесплатное обучение МСФО. Кроме того, в нашей стране отсутствует бесплатная учебная и методическая литература, а то, что можно самостоятельно найти в Интернете, не дает полного представления о надлежащем ведении международных стандартов. Еще одной проблемой, связанной с переходом на МСФО, является потребность в изменении менталитета бухгалтеров России, которые на настоящий момент времени работают в рамках нормативно-правовых актов, игнорируя профессиональное суждение. В МСФО, наоборот, главенствующим признается именно профессиональное мнение бухгалтера.

Языковая проблема обусловлена тем, что официальным признанным языком МСФО является английский. Языковые барьеры осложняют работу с дополнениями и обновлениями, которые вносят в стандарты, требующие согласия Комитета по международным стандартам финансовой отчетности. При переходе на систему новых стандартов однозначно у организаций возникнут дополнительные расходы, связанные с ведением учета или получением консалтинговых услуг, а также на обучение сотрудников, приобретение аудиторских и консуль-

тационных услуг, заработную плату высококвалифицированных специалистов по МСФО.

Кроме того, если организация планирует вести учет в соответствии с МСФО при помощи специализированной информационной программы, которая позволяет вести международный и российский бухгалтерский учет параллельно друг друга, то расходы на переход учета на МСФО выльются в довольно существенные. Стоит отметить, что на данный момент времени отсутствуют российские компьютерные программы для учета по МСФО, а покупку дорогостоящего зарубежного компьютерного обеспечения могут позволить себе только финансово стабильные компании. Отсутствие узкоспециализированного компьютерного обеспечения формирует и другую проблему, которая связана с отсутствием оперативного представления информации и, как следствие, потерей актуальности данной информации. Тем не менее все же существуют некоторый ряд проблем применения МСФО: Отсутствие качественного и доступного программного обеспечения для составления отчетности по МСФО. Нехватка качественного преподавания (учебных центров) по МСФО. Особенно данная проблема актуальна для регионов России. Недостаток квалифицированных кадров, как с позиции работодателей, так и с позиции компаний — заказчиков услуг по МСФО. Менталитет российских бухгалтеров. Многие специалисты отмечают, что бухгалтерам трудно перестроиться с осуществления бухгалтерского и налогового учета по жестко регламентированным нормам на соответствие принципам МСФО. Высокая стоимость обучения для получения международных сертификатов по МСФО. Высокая стоимость услуг аудиторских и консалтинговых компаний. Кроме того, в состав проблем также можно включить оппозицию руководителей отчитывающихся компаний в части перехода на МСФО, поскольку многие не желают отражать достоверную и объективную картину о деятельности организации в бухгалтерской и финансовой отчетности. Чтобы исключить рассмотренные проблемы выше, можно порекомендовать: – распространение положительного опыта прикладного применения МСФО отечественными и иностранными организациями; – усиление влияния ассоциаций и сооб-

ществ профессиональных бухгалтеров в процессе перехода на МСФО; – подготовку новых сотрудников — профессионалов; организация систем повышения уровня квалификаций по МСФО, которые будут признаваться не только на российском, но и на уровне международном; – провести разработку методических дополнительных указаний по порядку регулирования учета фактов хозяйственной жизни, не попадающих под сферу применения МСФО; – обеспечить контроль для соблюдения международных стандартов на микроуровне. Одна из главенствующих ролей при этом будет принадлежать частным аудиторам и аудиторским компаниям, которые обязаны выражать свое мнение о достоверности и корректности отчетности, которая составлена в соответствии с требованиями, предъявляемыми МСФО; – стоит подумать над повышением статуса профессии. Для этого можно организовывать профессиональные конкурсы и создавать рейтинги наиболее высококвалифицированных специалистов в данной сфере.

Следует сказать, что именно перевод учета на МСФО обеспечивает выход организаций на международные рынки, поэтому однозначно можно сказать, что будущее несомненно за международной отчетностью. Текущее экономическое положение неизбежно приводит к необходимости поиска новых, неосвоенных рынков сбыта. Не стоит ограничиваться только российскими границами. Уже не только крупные отечественные компании стремятся выйти на международный экономический рынок, поэтому вопрос приведения учета к международным стандартам для многих организаций остается и будет актуальным. Следует решить большое количество проблем, которые препятствуют сближению национальной системы и МСФО.

В первую очередь инициатива и главенствующая роль в решении существующих проблем должна отводиться контролирующим государственным органам. Также стоит задумать о разработке национального программного обеспечения, дающего возможность вести учет параллельно как по российским, так и по международным стандартам финансовой отчетности. Наличие отечественного программного продукта позволит довольно существенно снизить затраты

организаций на внедрение и сближение с международными стандартами, что особенно важно для небольших, развивающихся организаций. В настоящее время более 100 стран либо просят разрешения на применение МСФО, либо находятся в процессе сближения с МСФО. Европейская комиссия потребовала применения МСФО всеми публичными компаниями.

## **2 Особенности становления и развития в Китае**

### **2.1 Историческое развитие аудита в Китае**

Своеобразный интересный путь прошло развитие аудиторства в Китае. Считается, что Китай - первая страна в мире, создавшая аудиторскую систему. Так, по данным книги У. Хань «Жизнеописание Чжу Юаньчжана», при династии Юань ревизию осуществлял цензорат. В 15-м году (1382 г.) Чжу Юаньчжан преобразовал его в палату главного ревизора (аудитора). В ней старшими начальниками были левый и правый товарищи главные цензоры, левый и правый помощники главных цензоров, левый и правый товарищи главных цензоров. Ниже их стояли 110 цензоров-ревизоров, которые осуществляли свои функции в наместничествах. Они должны были разоблачать злоупотребления во всех учреждениях, выявлять несправедливые обвинения и могли немедленно обвинить в служебных преступлениях или тех крупных сановников, которые оказывались бесчестными, чинили самоуправство и вносили беспорядок в управление, или чиновников, оказывающих непочтение к старшим, проявляющих алчность, совершающих злоупотребления и подрывающих систему, установленную предками. Цензоры-ревизоры были по рангу равны начальникам уездов, но пользовались большей властью. Император использовал их, чтобы держать под контролем крупных чиновников, контролируя больших с помощью малых и периферию с помощью столицы. Он даровал им право говорить все, что они сочтут нужным, вносить любые предложения и доносить на любых крупных чиновников вплоть до князей. При дворе цензоры-ревизоры проверяли весь бюрократический аппарат, а выезжая на места, ревизовали там учреждения, производили чистку в армии, инспектировали школы, проверяли чайные и конские рынки, производили осмотр войск и выполняли другие функции.

Чжу Юаньчжан еще в 1367 г. дал директиву чиновникам цензората и центрального правительства устанавливать простые и строгие законы. Им были отобраны ученые, хорошо разбирающиеся в праве, для составления узаконений. В результате проведения тщательных исследований и обсуждений были состав-

лены «Законы великой Мин», которые за время тридцатилетней работы над ними четыре-пять раз изменялись и сокращались. Они представляют собой важнейшее в истории китайского правительства уложение. После завершения работы по составлению свода законов Чжу Юаньчжан приказал чиновникам перевести на разговорный язык те части его, которые касались жизни народа. Перевод был назван «дословным толкованием» и разослан по всем областям и уездам. Все это делалось для того, чтобы простые люди поняли законы и исполняли их. Законы и указы ее были чрезвычайно сложными, и порой накапливались горы архивных материалов. Чиновники, искусственно раздувая делопроизводство, совершали злоупотребления, которые невозможно было обнаружить. К тому же работа в канцеляриях и писание казенных бумаг стали требовать специальных знаний, так как правила составления официальных документов предусматривали чересчур много мелочей. Чиновник, распоряжающийся печатью (старший чиновник), назначался на определенный срок. Едва он начинал понимать что-то в делопроизводстве, как его переводили на другое место, а канцеляристы, как правило, служили всю жизнь в одном месте. В результате править государством и народом стали фактически канцеляристы, а не чиновники.

В 1982 г. Всекитайским собранием народных представителей (ВСНП) была провозглашена новая Конституция Китая, которая требовала от правительства создания аудиторской администрации. В сентябре 1983 г. было зарегистрировано более 3 тысяч аудиторских организаций, в которых работали более 30 тысяч штатных членов. Таким образом, Конституция гарантирует независимость аудиторской администрации.

Хотя общие принципы обязанностей и прав обусловлены в Конституции, многие детали задач проведения аудита не были разработаны. Поэтому правительство составило проект закона, где обусловило права и обязанности аудиторской администрации и меры, которые ей нужно предпринимать при обнаружении нарушений. Объявленные «Временные правила аудиторской работы» установили основные обязанности аудиторской администрации. Вследствие того, что аудиторская администрация находит, что большинство государственных

предприятий имеют очень слабый финансовый и бухгалтерский контроль, в правила включена специальная статья, которая обязывает все правительственные учреждения, а также крупные и средние предприятия развивать систему внутреннего аудита в их организациях. [25, с. 74-75]

Современное развитие аудита в Китае связано с проведение экономических реформ середина-конец двадцатого века. Первый этап аудиторских реформ начался в начале 1980-х. В 1982 г. всекитайским собранием народных представителей была провозглашена новая Конституция Китая, которая требовала от правительства создания аудиторской администрации. В 1983 г. было зарегистрировано более 3 тысяч аудиторских организаций, в которых работали более 30 тысяч штатных членов. Были объявлены «Временные правила аудиторской работы», которые установили основные обязанности аудиторской администрации. Вследствие того, что аудиторская администрация находит, что большинство государственных предприятий имеют очень слабый финансовый и бухгалтерский контроль, в правила включена специальная статья, которая обязывает все правительственные учреждения, а также крупные и средние предприятия развивать систему внутреннего аудита в их организациях.

Второй этап развития внутреннего аудита начался в начале 1990-х. После открытия Шанхайской и Шеньдженской фондовых бирж Китай полностью изменил бухгалтерскую систему, результаты которой нуждались в оценке достоверности для различных пользователей. Национальное правительство утвердило бухгалтерские нормы для экспериментального списка компаний и усилило контроль над инвестиционными потоками. К концу 90-х гг. в стране существовала 21 тысяча внутренних аудиторских организаций и 32 тысячи внутренних аудиторов. Следует заметить, что в процессах оздоровления экономики и стабилизации рынка в Китае аудиторские службы сыграли огромную роль. За 1990–1992 гг. Китай добился огромного прогресса в развитии аудиторской системы. По мере того как китайская экономика

становится более ориентированной на рынок, требовалось больше финансового контроля за сектором бизнеса.

Наиболее значительные изменения третьего этапа развития внутреннего аудита в Китае заключались в том, что «Бухгалтерский стандарт для предприятий» (1995г.) окончательно изменил традиционную функцию бухгалтерского учета. Наряду с важностью сбора данных для государства, подчеркивалась необходимость использования финансовой информации для внутреннего аудита. Стремительный рост числа аудиторских компаний сопровождался проблемами качества аудита и несоблюдением аудиторских функций. Новые стандарты аудита включали подробное описание методов аудита и штрафов за нарушение положений принятых стандартов. Меры наказания были строгими. Аудиторские компании могли быть лишены лицензий на право деятельности, а в отдельных случаях виновным грозило тюремное заключение. После внесения изменений в правовое обеспечение деятельности аудиторских компаний значительно выросли риски аудиторов. В 1994-1998гг. увеличилось количество судебных дел и предъявленных административных санкций. [25, с. 76-78]

Характерной особенностью современного аудита в Китае является то, что аудиторские фирмы не являются независимыми из-за специфики отношений между государством и аудиторскими ассоциациями. Государство остается доминирующим акционером большинства компаний. Правительство все еще оказывает влияние на аудиторские компании через систему лицензирования и профессиональной аккредитации. В последнее время правительство Китая ужесточило контроль за проведением аудиторской деятельности со стороны международных аудиторских фирм. Министерств Финансов Китая всячески стараясь поддерживать и развивать китайские бухгалтерские компании запретило иностранным аудиторским и бухгалтерским фирмам, не имеющим CPA-партнера в Китае, направлять своих сотрудников в КНР для проведения аудита китайских организаций, участвующих в иностранных листинговых компаниях. Ранее международные бухгалтерские фирмы могли подавать заявку

на временный сертификат аудитора, позволяющий выполнять аудит на материковой части Китая. В то время как аудит будет проводиться партнером из материкового Китая, международные аудиторы будут нести полную ответственность за аудиторские отчеты. На основе анализа англоязычной литературы обобщаются специфические черты финансового аудита в КНР. Рассматриваются эволюция китайского аудита в период реформ Дэн Сяопина, институциональная организация и нормативно-правовое обеспечение аудита, уровень самостоятельности аудиторских фирм, ценообразование на аудиторские услуги и юридическая ответственность аудиторов, проблема модифицированных заключений, различия в деятельности центральных, провинциальных и транснациональных аудиторов на китайском рынке, влияние социально-культурной среды Китая на работу аудиторов.

Аудиторская профессия в Китае достигла значительного прогресса после ее возрождения в 1980-е годы в связи с реформами Дэн Сяопина. В это время китайское правительство оказывает доминирующее влияние на развитие аудита, который в КНР в значительной степени зависит от политических, культурных и исторических обстоятельств. Китайские аудиторы очень внимательно относятся к профессиональным обязанностям и юридической ответственности, больше придерживаясь в работе традиционных методик, чем нового подхода, основанного на оценке рисков [63, с. 5]. Политическая среда, национальная культура, быстрая эволюция китайской экономики определяют специфику местного аудита в сравнении с западной традицией.

В 1995 г. были введены в действие Китайские независимые аудиторские стандарты. С этого времени Китай стремится к сближению национальных стандартов с Международными стандартами аудита. Об этом, в частности, заявляет Китайский совет по стандартам аудита, отмечая, что стандартизация ведет к повышению значимости рыночных факторов в бизнесе котируемых компаний. О повышении независимости китайских аудиторов можно сделать вывод по резкому увеличению модифицированных заключений, которое

последовало сразу после введения первой партии (январь 1996 г.) стандартов аудита [63, с. 7-8].

Другим фундаментальным фактором развития китайского рынка аудиторских услуг является программа по созданию независимых аудиторских фирм на 1997-1999 гг. Изначально аудиторские фирмы были созданы государством и принадлежали ему или другим спонсирующим органам. Такая ситуация крайне обеспокоила участников рынка в отношении независимости аудиторов в Китае. Аудиторские фирмы, прекратившие свое аффилирование с материнскими институтами в ходе данной программы, сталкиваются с более высоким рыночным риском, чем прежде, и, следовательно, вынуждены действовать более самостоятельно. Вероятность получения квалифицированного аудиторского заключения в результате реализации данной программы значительно выросла, а качество работы крупных и малых аудиторских фирм стало выравниваться [63, с. 8-9].

Государственные предприятия регионального уровня с большей вероятностью, чем частные фирмы, нанимают небольших местных аудиторов. Центральные госпредприятия тоже более, чем частные фирмы, склонны нанимать небольших местных аудиторов в регионах, где политические и экономические институты менее развиты. Провинциальные аудиторы, находящиеся в экономической зависимости от местных клиентов и политической зависимости от местных органов власти, в своем заключении с большей вероятностью, чем центральные аудиторы, закрывают глаза на проблемы местных госпредприятий [63, с. 12-13].

Чем более крупными и активными в биржевой деятельности становятся китайские компании, тем реже они прибегают к услугам лояльных аудиторов. Более того, котируемые компании, достигая определенных оборотов и доходов, стремятся получить аудит в добровольном порядке, чтобы повысить доверие к своей бухгалтерии. Китайский рынок одинаково реагирует на аудиторское заключение с оговорками и на положительное заключение с пояснительной запиской, иначе говоря, не вводится в заблуждение вторым. Например,

инвесторы на развитом финансовом рынке Шанхая хорошо различают аудиторов высокого и низкого качества. Рынок также более чувствительно откликается на положительные отчеты о компаниях, составленные первоклассными аудиторами [63, с. 17].

Китай характеризуется большей в сравнении с развитыми капиталистическими экономиками долей модифицированных аудиторских заключений (МАЗ). В 1995-2000 гг. более 15 % годовых отчетов котируемых компаний получали МАЗ ежегодно. Это свидетельствует, с одной стороны, о повышении независимости аудиторов и их способности противостоять давлению клиентов, с другой - о беспорядке в ведении бухгалтерии на проверяемых предприятиях. Основные причины, по которым аудиторы выдают МАЗ, - это госрегулирование посредством лицензирования и дисциплинарных мер, правовая ответственность аудиторов и низкое качество доходов. Слабое корпоративное управление является еще одним фактором большого количества МАЗ в Китае [63, с. 12].

Как замечают Линь Чживэй, Цзян Ихун и Сюй Исюань (Lin Zhiwei, Jiang Yihong, Xu Yixuan), ситуация с МАЗ постепенно улучшается. В 1992-2009 гг. в среднем 11 % котируемых фирм в Китае получили МАЗ. По их мнению, есть две главные причины этого явления: 1) большие премии за удачное манипулирование бухгалтерской отчетностью и 2) мягкие бюджетные ограничения, ослабляющие информационную и управленческую роль аудиторских заключений. Большое количество МАЗ указывает на сильные стимулы к искажению информации. Хотя получение МАЗ увеличивает информационные риски, оно не влечет за собой существенных экономических последствий, потому что распределение ресурсов в китайских компаниях зависит в основном от государства или ключевых акционеров. Подобная ситуация, в первую очередь, наблюдается на госпредприятиях и в фирмах, которые получают МАЗ впервые [62, с. 135-136].

Проблема большого количества МАЗ постепенно решается, с одной стороны, усилиями правительства КНР (законодательными, надзорными,

репрессивными), поскольку оно заинтересовано в привлечении крупных иностранных инвесторов, в особенности приносящих новые технологии. С другой стороны, на китайском рынке растет внутренняя конкуренция, китайские компании сами ищут инвесторов и стараются повысить доверие к своей отчетности. Как следствие, доля фирм, которые получили МАЗ в 2007, 2008 и 2009 гг., сократилась до 8 %, 6,9 % и 6,7 % соответственно. Таким образом, ослабление стимулов к манипуляции доходами и ужесточение бюджетных ограничений улучшили качество информации в Китае, в связи с чем уменьшилось количество фирм, получающих МАЗ [62, с. 152].

Растущий китайский рынок аудиторских услуг гораздо меньше монополизирован в сравнении с развитыми странами. «Большая четверка» аудиторов мирового уровня («Pricewater house Coopers», «Deloitte», «Ernst&Young», «KPMG») имеет на китайском рынке свою специфичную клиентулу, использующую более сложные и детальные методики, взимает более высокую комиссию за свои услуги. Китайские компании с иностранными инвестициями (B-sharecompanies) обязаны помимо общего проходить и дополнительный аудит. Хотя «Большая четверка» имеет высокую репутацию на обоих рынках аудита, ее значение на рынке дополнительного аудита заметно выше [63, с. 15-16].

В 2002 г., после громкого слияния китайской аудиторской фирмы «Да-Хуа» с фирмой «Ernst&Young», большинство местных клиентов «Да-Хуа», котирувавшихся на китайских биржах, перешли к местным аудиторам, поскольку работа с китайскими аудиторами дает проверяемым компаниям больше свободы в подготовке финансовой отчетности, в то время как западные аудиторы проявляют меньшую готовность к компромиссам и рискам [63, с. 11].

Вопрос об аудиторском риске в ценообразовании на аудиторские услуги подробно рассматривают З. Иршад Юнас, П. Вельте и Х. Ашфак (Zahid Irshad Younas, Patrick Velte, Khadija Ashfaq), сравнивая ситуацию в Китае и Пакистане. Неотъемлемым риском при проведении аудиторской проверки является наличие существенных искажений в финансовой отчетности. Аудитор

может их не обнаружить и вынести положительное заключение без оговорок. Если в результате этого пользователям бухгалтерской информации причинен ущерб, аудитор должен нести ответственность за это. Так как стоимость аудиторских услуг не может быть установлена после обнаружения существенных искажений отчетности, аудитор может минимизировать свои потери путем включения неотъемлемого риска в стоимость своих услуг [58, с. 99].

Результаты исследования аудита в Китае говорят о том, что клиент вынужден платить более высокую цену за аудиторские услуги, если проверяющая его аудиторская компания входит в «Большую четверку»,

в том числе потому, что «Большая четверка» учитывает фактор риска. Аудиторская практика в Китае не столь хорошо налажена, как в Пакистане, так как аудиторские компании не рассматривают клиентские риски как часть определения стоимости аудита. Этот факт означает, что по иску заинтересованных лиц аудитор рискует быть вовлеченным в судебное разбирательство, касающееся вынесенного им аудиторского заключения. Подобная практика в определении стоимости аудита представляет угрозу рынку аудиторских услуг в Китае [58, с. 108-109].

Китайские аудиторы наказываются национальными регуляторами в большей степени за ошибки в обнаружении и документировании махинаций, ведущих к существенному искажению бухгалтерской отчетности, чем за ошибки в поиске махинаций с раскрытием информации. Последующий анализ существенных искажений отчетности показывает, что аудиторы будут скорее наказаны за ошибки в обнаружении и документировании махинаций с доходом, чем за махинации с активами. В целом китайские регуляторы полагают, что аудиторы обязаны нести ответственность за обнаружение и документирование злостных махинаций, основанных на транзакциях и связанных с учетными доходами [63, с. 16].

Значимыми факторами нарушений в китайской бухгалтерской отчетности являются большая дистанция во власти (между верхами и низами фирмы) и

низкий управленческий индивидуализм. Аудиторам следует быть особо внимательными к фирмам, где власть принадлежит узкому кругу лиц, фирмам, практикующим «ручное управление», с менее компетентным персоналом и текучкой кадров. Формулируется гипотеза о том, что китайские аудиторы, воспитанные в национальной культуре с высокой дистанцией власти и низким индивидуализмом, менее устойчивы, чем западные аудиторы, к давлению клиента. Более того, по сравнению с аудиторами, нанятыми международными фирмами, аудиторы, нанятые китайскими фирмами, оценивают сомнительные действия по манипулированию отчетностью как более этические и указывают на более высокую вероятность совершения подобных действий. Подобная толерантность в китайских фирмах повышает готовность их сотрудников к совершению этически сомнительных поступков [63, с. 18-19].

В 2002 г. китайские регуляторы ввели независимую систему управления и аудиторские комитеты для котируемых компаний в целях улучшения корпоративного управления и содействия реформе фондового рынка в Китае. Различные группы стейкхолдеров, как правило, соглашаются с церемониальными функциями и обязанностями данных комитетов, имея в виду улучшение имиджа корпоративного управления, расширение контактов между советом директоров и внешними аудиторами, посредничество в конфликтах между руководством и внешними аудиторами. Тем не менее более конкретные роли аудиторских комитетов в улучшении внутреннего контроля, соблюдении правил, упорядочении корпоративной финансовой отчетности и аудита не были полностью признаны, так что комитеты введены, скорее, по форме, чем по содержанию.

Изучая влияние реформы бухгалтерских стандартов в Китае на цену аудиторских услуг, Кай Чжу и Хун Сунь (Kai Zhu, Hong Sun ) считают, что введенные в 2007 г. новые, основанные на МСФО китайские стандарты бухгалтерского учета не влияют на концентрацию аудиторских услуг на рынке и частоту выдачи МАЗ. Главным итогом этой реформы будет значительное повышение платы за аудит. Связано это с тем, что новые стандарты бухучета

повысили для котируемых фирм риск раскрытия информации. Как следствие, аудиторы столкнулись с более высоким риском аудита и поэтому взимают более высокие сборы в качестве компенсации [59, с. 187].

Предположение о том, что котируемые региональные госпредприятия в Китае имеют больше возможностей получить положительное заключение от местных auditors, исследуют К. Хун Чан, К.З. Линь и Р.Р. Ван (K. Hung Chan, Kenny Z. Lin, Ray R. Wang). Они отмечают, что Китай предоставляет уникальные условия для изучения стратегических взаимодействий между чиновниками, руководителями предприятий и аудиторами.

Во-первых, финансовый учет в Китае способствует соблюдению правил, регулирующих включение и исключение акций из котировальных списков и дополнительный выпуск корпоративных ценных бумаг путем льготного размещения акций. В Китае в случае льготного размещения акций или исключения акций из котировального списка огромное значение придается учетной норме прибыли, как и в случае долговых договоров, бонусных схем и расчета рентабельности капиталовложений. Поскольку договоры и нормативно-правовые акты основываются на бухучете, у руководителей корпораций возникает стимул манипулировать данными бухучета с целью обойти контрактные ограничения. Чтобы замаскировать оппортунистическую финансовую отчетность, нечистоплотный менеджмент заинтересован в найме лояльного аудитора.

Во-вторых, исторически местные власти в Китае имеют сильное влияние как на корпоративные, так и на бухгалтерские дела. Предыдущие исследования показывают, что в политико-экономической среде Китая региональные госпредприятия, как правило, делают выбор в пользу местных auditors, потому что эти аудиторы более снисходительны к ним. Наконец, следует ожидать повышенную долю управленческих просчетов в развивающейся экономике Китая, где деловая сфера в значительной степени основывается на личных отношениях, где правительство покровительствует госпредприятиям, а

рыночные механизмы до сих пор недостаточно развиты, чтобы противостоять оппортунистической отчетности [57, с. 47-48].

Региональные органы власти, котируемые региональные госпредприятия и местные аудиторы стратегически взаимодействуют между собой в целях максимизации ожидаемой полезности. Поводами для подобного взаимодействия трех участников рынка являются льготный выпуск акций и исключение акций из котируемых списков, основанные на предоставленных руководителями предприятий данных о бухгалтерской прибыли. Последняя представляет собой объект особого внимания аудиторов в обстановке, когда непрерывное включение акций в котируемые списки и сезонное финансирование благодаря выпуску новых акций становятся очень популярными политическими и экономическими ресурсами среди чиновников и руководителей корпораций.

Региональные госпредприятия чаще всего обращаются за помощью к местным аудиторам, чтобы замаскировать данные оппортунистической отчетности, потому как региональные органы власти и госпредприятия заинтересованы в получении большего количества средств на развитие или поддержание котируемого статуса. На основе анализа деятельности 5268 компаний в 2001-2006 гг. сделан вывод, что региональные госпредприятия имеют более высокую вероятность получить положительное аудиторское решение от местных аудиторов, если они ожидают привлечения акционерного капитала путем эмиссии прав или если на кону стоит их котируемый статус на бирже [57, с. 48].

На основе изучения выбора аудиторов и аудиторских заключений были сопоставлены фактические заключения, полученные клиентами от местных аудиторов, с заключением, которое, согласно их прогнозам, они получили бы, обратившись к аудиторам из «Большой четверки». Разница между заключениями от китайских аудиторов и от «Большой четверки» отражает возможность руководства китайских компаний получить более благоприятное, чем ожидалось, аудиторское заключение от первых.

Так как вмешательство государства – это обычное явление в странах с переходной экономикой, данное исследование анализирует не только сугубо экономические стимулы, но и участие социальных и политических институтов в отношениях клиентов и аудиторов. В Китае региональные власти предоставляют субсидии местным госпредприятиям, чтобы их доходность отвечала нормативным требованиям к льготному выпуску акций и исключению акций из котировальных списков. К. Хун Чан, К.З. Линь и Р.Р. Ван полагают, что местные аудиторы оказывают помощь в процессе подготовки финансовой отчетности предприятий [57, с. 49].

В итоге ими подчеркивается важность понимания политических и экономических условий при анализе финансовой отчетности руководителей предприятий и аудиторских заключений. Чтобы понять особенности их отчетности в условиях переходной экономики Китая, нужно сначала разобраться в стимулирующей роли государства и степени его влияния на хозяйственную деятельность и ведение бухучета на предприятиях. Также важно понимать целесообразность регулирования рынка ценных бумаг на основании бухгалтерских показателей. По их мнению, китайские регуляторы осведомлены о неумышленных последствиях решений в отношении размещения и исключения акций из котировальных списков для учетных доходов, которые весьма уязвимы перед управленческими манипуляциями [57, с. 49].

Процесс трансформации социалистической системы КНР в рыночную экономику создал для участников рынка множество возможностей по использованию этой системы для личного обогащения. На примере регулирования права на покупку акций и исключения акций из котировальных списков показано, что региональные чиновники, руководители предприятий и аудиторы сотрудничают в целях влияния на принятие решений о распределении капитала, которое зависит от данных об учетных доходах [57, с. 61-62].

Особую роль в китайском аудите играет фактор личных связей (гуаньси), который исследовали Лю Цзихун, Ван Япин и У Ляньшэн (Liu Jihong, Wang

Yaping, Wu Liansheng). Гуаньси являются характерным свойством китайского общества, в том числе китайского предпринимательства, и потому стали популярной темой зарубежного китаеведения. Гуаньси может принести компаниям ряд преимуществ, таких как обеспечение редкими ресурсами, обращение к вышестоящему начальству в обход непосредственного, получение информации и привилегии, сбыт залежалого товара, защиту от нестабильности и неопределенности, а также содействие в решении проблем.

Личные связи дают фирме возможность получить благоприятное аудиторское заключение, даже если в ходе данной практики могут пострадать лица, заинтересованные в этом заключении. В крупнейших международных скандалах последних лет типа дела «Enron» один из ведущих менеджеров проверяемой фирмы прежде был сотрудником внешнего аудитора, который впоследствии выдал недостоверное заключение о данной фирме.

Социально-культурная система Китая основана в большей мере на связях, чем на правилах. Вдобавок к аффилированному менеджменту, который является видом связей на личном уровне, существует другой вид отношений, характерный исключительно для китайской среды предпринимательства - это государственная собственность на уровне предприятий. Госпредприятия имеют тесные связи с правительствами разных уровней, которые отсутствуют у частных компаний. Соответственно, государственная собственность предприятий может иметь прямое влияние на качество аудита [61, с. 622].

Госпредприятия и фирмы, являющиеся филиалами, как удалось установить авторам статьи, с меньшей вероятностью получают аудиторское заключение с оговорками. Поэтому аффилированный менеджмент, помогающий получить благоприятное аудиторское заключение, более необходим частным фирмам, чем госпредприятиям. Результаты исследования свидетельствуют о том, что и госпредприятия, и финансово-промышленные группы ослабляют аудиторскую независимость. Кроме того, эффект от воздействия аффилированного менеджмента на качество аудита госпредприятий и частных компаний различен [61, с. 622].

Наряду с тем что в экономике КНР преобладает государственный сектор, самостоятельность китайских аудиторов ограничивает также и то, что правительство КНР жестко контролирует национальный рынок аудиторских услуг. С началом экономической либерализации в 1979 г. правительство стало восстанавливать систему аудита. В 1988 г. министерство финансов КНР основало Китайский институт дипломированных государственных бухгалтеров-аудиторов (СІСРА). После того, как в 1990-1991 гг. были основаны Шанхайская и Шеньчженьская фондовые биржи, правительство осознало важность профессии внешнего аудитора. В итоге множеству выбранных бухгалтерских фирм было предоставлено разрешение на проведение аудита в публичных компаниях. В 90-е годы утвердились три главных типа аудиторских фирм: аффилированные с государственными органами, аффилированные с университетами, совместные предприятия с участием международных аудиторских компаний. Чтобы улучшить аудиторскую независимость, в 1997-1998 гг. СІСРА потребовал расторгнуть все связи аудиторских фирм с их спонсорами, включая государственные агентства, государственные институты и университеты.

Наиболее важные средства, благодаря которым китайское правительство контролирует рынок аудита, - это отраслевые организации. СІСРА, в отличие от обычных отраслевых организаций, более похож на департамент министерства финансов КНР, так как министерство управляет его персоналом и обеспечивает его бюджет. Через СІСРА правительство сохраняет высокий уровень контроля над рынком аудиторских услуг. СІСРА устанавливает стандарты аудита, контролирует их исполнение, проводит национальные экзамены, выдает и продлевает сертификаты аудиторов, ежегодно проверяет аудиторские фирмы и др. Кроме того, региональные органы власти и госпредприятия - это главные клиенты аудиторов [61, с. 623].

Существует два способа, которыми аффилированный менеджмент может снизить качество аудита. Во-первых, менеджер имеет личные связи с членами аудиторской команды - в прошлом его коллегами. В этом случае аудиторы с

большой вероятностью будут доверять бывшим коллегам и предоставляемой ими отчетности. Во-вторых, имеющий аудиторский опыт менеджер с большей вероятностью знаком с методикой аудиторской проверки фирмы и потому сможет подготовить более подходящую целям клиента документацию. Причем аудиторы, как правило, не желают вносить поправки в процедуры аудита, с которыми они знакомы, что уменьшает вероятность выявления проблем в аффилированной фирме и повышает ее шансы на положительное аудиторское заключение без оговорок [61, с. 624].

Далее Лю Цзихун, Ван Япин и У Ляньшэн доказывают три тезиса относительно аудита в Китае. Во-первых, аффилированные фирмы с большей вероятностью, чем неаффилированные, получают аудиторское заключение без оговорок. Государственные органы КНР имеют явные мотивы поддерживать госпредприятия, ожидая от них максимальной прибыли и выполнения социальных обязательств. Один из механизмов политической поддержки - это помощь госпредприятиям в получении аудиторского заключения без оговорок. Во-вторых, возможность получения аудиторского мнения без оговорок значительно выше для госпредприятий, чем для частных компаний. Следовательно, госпредприятия не нуждаются в помощи аффилированных фирм, чтобы снизить вероятность аудиторского заключения с оговорками. Поэтому менеджмент частных компаний развивает личные связи с потенциально подходящими бизнес-партнерами из госсектора. Поэтому, в-третьих, эффект аффилированного менеджмента на качество аудита более выражен в случае частных компаний, чем госпредприятий [61, с. 624-625].

На основе представленного здесь анализа зарубежных публикаций можно сделать следующие выводы о развитии финансового аудита в КНР.

Китайский аудит по среднему уровню пока отстает от развитых капиталистических экономик. Но он совершенствуется благодаря административно-правовым мерам правительства КНР, объективному усилению конкуренции в китайской экономике, повышению качества менеджмента в крупнейших китайских корпорациях, их укрупнению,

интернационализации и выходу на ведущие фондовые биржи мира, а также благодаря проникновению на китайский рынок международных аудиторских фирм, действующих по стандартам самого высокого качества. Основную специфику китайскому аудиту придает национальная культура политики и предпринимательства.

Личные политические связи топ-менеджмента котируемых китайских компаний и сохраняющееся доминирование государственного сектора в экономике создают благоприятные предпосылки для сговора проверяемых компаний с местными аудиторами. Поэтому при ведении дел с китайскими партнерами наибольшее доверие следует оказывать котируемым компаниям, которые пользуются услугами «Большой четверки» или услугами национальных аудиторов, имеющих хорошую репутацию на биржах Шанхая и Гонконга.

## **2.2 Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Китае**

С 1951 года вопросами бухгалтерского учета и отчетности в КНР занимается Министерство финансов КНР, оно ответственно за создание единой государственной системы бухгалтерского учета и отчетности в стране, министерства финансов местных народных правительств - на местах (в провинциях, городах центрального подчинения, автономных районах). Государственные ведомства, в том числе и воинские, части, а также различные хозяйственные единицы в соответствии с единой государственной системой отчетности разрабатывают собственные методы ведения бухгалтерского учета, сведения о которых направляются в местные министерства финансов и различные ведомства.

Ведение бухгалтерского учета в современном Китае поостроено на двух массивах:

Правовые акты специального характера, содержащие отдельные требования по ведению бухгалтерского учета и отчетности. Перечислим основные нормативные акты, относящиеся к этой группе:

- Закон КНР от 4 сентября 1992 г. (с изменениями от 28 февраля 1995 г.) "Об управлении взиманием налогов", в котором содержится специальный разд. II "Контроль над ведением бухгалтерской отчетности и прочей хозяйственной документации". В нем, в частности, определено, что информация о системе и способах ведения бухгалтерской отчетности налогоплательщика, ведущего производственную или иную хозяйственную деятельность, направляется в налоговые органы для сведения.

- Временные правила от 13 декабря 1993 г. "О подоходном налоге с предприятий", опубликованные Главным таможенным управлением КНР в соответствии с Приказом N 65 "Метод таможенного надзора за районами сохранения налогов".

- Ряд других правовых установлений.

Одна из особенностей правовой регламентации бухгалтерского учета в Китае состоит в практически обязательном включении положений об отчетности в налоговые акты самого различного уровня.

Непосредственные базовые источники правового регулирования. К данной группе принадлежат специальные установления, определяющие правила ведения бухгалтерского учета и связанные с ним вопросы:

- Закон «О сертификации профессиональных бухгалтеров»;
- «Нормы отчетности предприятий»;
- Уведомление Министерства финансов КНР и Государственного комитета по реформе экономической системы от 25 мая 1995 г. «О системе отчетности экспериментальных паевых предприятий»;

- Закон «О бухгалтерском учете». Он был принят 21 января 1985 г.

Основным документом данной группы, регулирующим бухгалтерский учёт в Китае, является Закон КНР «О бухгалтерском учёте», принятый в 1985 г., с изменениями, внесёнными в 1993 г.

Согласно статье 1 данный закон составлен для того, чтобы стандартизировать и улучшить бухгалтерский учет, гарантировать соблюдение бухгалтерами закона и привести в действие роль бухгалтерии в поддержании порядка со-

циалистической рыночной экономики, укреплении экономического управления и повышении эффективности экономики.

В Китае разрешено вести учёт автоматизировано. При этом программное обеспечение и полученные формы отчётности должны соответствовать положениям Министерства Финансов.

Все показатели по ведению бухгалтерского учета и отчетности отражаются в юанях. В случае, если предприятие ведет свою деятельность в иной валюте, то оно обязано осуществлять составление бухгалтерских ведомостей с учетом пересчета на юань.

В данном законе в главе V «Юридическая ответственность» большое внимание уделено ответственности бухгалтерского персонала и других сотрудников различных учреждений за ведение «правильного» учета.

При обнаружении несоответствия данных, отражённых на счетах бухгалтерского учёта, фактическим данным бухгалтер должен поставить в известность об этом администрацию предприятия. В противном случае бухгалтерский персонал подвергнется административному наказанию. Если же действия или бездействия работников бухгалтерии наносят ущерб государственным и общественным интересам и содержат в себе состав преступления - проводится уголовное расследование.

Главные бухгалтеры или ответственные лица бухгалтерского учёта не могут назначаться или освобождаться произвольно. Кадровые перемещения, как в государственных, так и в коммерческих структурах производятся только по согласованию с высшими учреждениями, под юрисдикцией которых они находятся.

Названными выше нормативными актами, составляющими правовую основу современного законодательства Китая о бухгалтерском учёте, регламентируются следующие направления:

- концепция и основные цели бухгалтерского учёта;
- объект бухгалтерского учёта;
- основные принципы бухгалтерского учёта;

- система управления работой по организации бухгалтерского учёта;
- качество бухгалтерских расчётов;
- бухгалтерский контроль;
- сфера компетенции главного бухгалтера;
- отношение к бухгалтерскому персоналу и руководителю предприятия.

Ведение бухгалтерского учета в КНР основывается на следующих принципах:

- Бухгалтерские расчёты основываются на фактически произведённых экономических действиях, правдиво отражая финансовую ситуацию и хозяйственные результаты.
- Бухгалтерская информация отвечает требованиям государственного макроэкономического регулирования и предоставляет возможность для её всестороннего понимания.
- Бухгалтерские расчёты осуществляются в соответствии с установленными методами, их показатели должны согласовываться и быть взаимно сопоставимыми.
- Метод ведения бухгалтерского учёта в течение отчётного периода должен быть единым; бухгалтерские расчёты должны производиться своевременно; бухгалтерские записи и отчёты должны быть чёткими и пригодными для использования.
- Доходы должны соизмеряться с себестоимостью и затратами; бухгалтерские расчёты возможных убытков и издержек должны быть справедливыми.
- Каждый объект имущественных ресурсов должен рассчитываться по фактической себестоимости.
- Финансовый отчёт должен всесторонне отражать финансовую ситуацию и хозяйственный результат деятельности предприятий.

Финансовый год начинается в Китае 1 января и заканчивается 31 декабря,

в течение этого периода учёт ведётся нарастающим итогом. Каждая структура формирует финансовую отчётность и направляет её ежемесячно, ежеквартально и ежегодно в контролирующие ведомства (прежде всего, в соответствующее министерство финансов и налоговое бюро).

Правовая регламентация бухгалтерского учета Китая имеет глубокие исторические корни. Многочисленные акты 50-х годов представляли собой попытку создания единой системы бухгалтерского учета нового государства. Многие из них так и не нашли практического применения. Тем не менее, именно они заложили основу современного законодательства о бухгалтерском учете Китая, которое в целом соответствует международным стандартам.

### **2.3 Учетно - аналитическая база для проведения аудита в Китае**

В Китае деление отчетности на консолидированную и индивидуальную также закреплено нормативно 33-м Стандартом бухгалтерского учета для предприятий «Консолидированная финансовая отчетность», перечень форм индивидуальной бухгалтерской отчетности регулируется Приказом Государственного совета КНР от 21.06.2000 №287 «Финансовая бухгалтерская отчетность предприятий».

Индивидуальная бухгалтерская отчетность – это отчетность, раскрывающая информацию о финансовом положении и финансовых результатах деятельности отдельного хозяйствующего субъекта (юридического лица). Ее составление является обязанностью всех юридических лиц, содержание регулируется национальными стандартами, а основными функциями являются контрольная и информативная.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности представлен в нижеприведенной (таблица 2.2).

Таблица 2.2 – Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности

Параметр	Формы отчетности
Состав годовой отчетности	1. Финансовая отчетность, которая включает в себя: <ul style="list-style-type: none"> <li>• бухгалтерский баланс;</li> <li>• отчет о финансовых результатах;</li> <li>• отчет о движении денежных средств;</li> <li>• приложения.</li> </ul> 2. Примечания к финансовой отчетности. 3. Финансовое положение организации.
Состав квартальной отчетности	1. Бухгалтерский баланс. 2. Отчет о финансовых результатах.

Источник: [54]

Сроки представления отчетности Квартальная отчетность – в течение 15 дней по окончании квартала. Годовая отчетность – в течение четырех месяцев по окончании года.

Отметим ряд существующих особенностей.

1. По сути, состав бухгалтерской отчетности в Китае схож по характеру с отчетностью России, однако различается структурно. Отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств, некогда являясь основными позициями бухгалтерской отчетности, относятся теперь к разделу «Приложения».

Как отмечается в МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств», исторические данные о движении денежных средств используются для приблизительного определения суммы, времени и вероятности будущих потоков денежных средств.

Таким образом, этот раздел теперь обретает направленность в будущее и перспективный статус в составе отчетности (как, на наш взгляд, и статус отчета об изменениях капитала). Этим свойством как раз наделен последний раздел китайского состава отчетности – «Финансовое положение организации», которого нет в российском варианте. Данный раздел объективно отражает финансовое состояние и качество активов, характеристики и дальнейшие тенденции

развития.

2. Сроки представления отчетности также немного разнятся в двух системах. Китайский срок представления промежуточной отчетности короче российского, и объясняется это требованиями оперативности в выявлении текущего финансового состояния организации. Срок подачи годовых показателей отчетности в Китае, наоборот, больше российского и составляет четыре месяца. Это объясняется требованиями надежности, и, как следствие, более детального и качественного изучения финансового состояния организации.

3. Заметим также, что китайская теоретическая мысль разделяет понятия бухгалтерской и финансовой отчетности. На примере состава бухгалтерской отчетности это наглядно видно: полный состав отчетности называется бухгалтерской, а бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств и приложения к ним составляют отчетность финансовую как часть бухгалтерской. Оставшиеся разделы «Примечания к финансовой отчетности» и «Финансовое положение организации» китайские экономисты называют «бухгалтерскими материалами».

Состав отчетности для малых предприятий Китая закреплен в документе «Система бухгалтерского учета на малых предприятиях», утвержденном Министерством финансов КНР 27.04.2004.

Основные формы отчетности малых предприятий в Китае:

- Бухгалтерский баланс.
- Отчет о финансовых результатах.
- Отчет о движении денежных средств.
- Ведомость по уплате налогов.

В отличие от России в китайском варианте отчетность малых предприятий представлена более детально. В обязательном составе также существует «Ведомость по уплате налогов» как отдельная форма отчетности, которая в России не существовала в качестве отдельной формы.

Это может быть обусловлено тем, что китайское руководство уделяет осо-

бое внимание деятельности малых предприятий и заинтересовано в их финансовой устойчивости. Как было отмечено на Всеитайском форуме по инвестированию малых и средних предприятий – 2014, малые предприятия являются «клетками организма китайской экономики», и в их развитии КНР видит дальнейшее построение прочного фундамента экономики, поэтому внимание к их финансовому состоянию является скрупулезным.

Индивидуальная отчетность используется в основном в целях выявления размера чистой прибыли, эффективного налогообложения, базы для судопроизводства по спорам, признания банкротства и соответствующего удовлетворения претензий контрагентов, а также для других хозяйственных целей.

Консолидированная отчетность призвана обеспечить заинтересованных пользователей информацией о группе хозяйствующих субъектов, основанной на контроле. Консолидированная финансовая отчетность (Consolidated Financial Statement) есть, по сути, финансовая отчетность группы, рассматриваемой как единая хозяйственная организация.

Китайским законодательством консолидированная финансовая отчетность определяется как отчетность, отражающая общее финансовое состояние, результаты деятельности и движение денежных средств группы предприятий, в том числе материнских и всех дочерних компаний (таблица 2.3).

Таблица 2.3 - Состав консолидированной отчетности

Параметр	Формы отчетности
Консолидированная отчетность	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Консолидированный баланс.</li> <li>• Консолидированный отчет о совокупной прибыли.</li> <li>• Консолидированный отчет о движении денежных средств.</li> <li>• Отчет об изменениях в составе консолидированного капитала.</li> <li>• Примечания к отчетности.</li> </ul>

Источник: [54,55]

Соответствие отчетности МСФО отчетность составляется в соответствии

с МСФО. Годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту.

Для формирования консолидированной отчетности предполагается применение МСФО, так как данный вид отчетности, в отличие от рассмотренных выше, в основном ориентирован на внешних пользователей и не используется ни в целях налогообложения, ни для претензионно-исковой работы и аналогичных практических целей.

Как отмечает ведущий китайский экономист Гао Цзинбо, доктор экономических наук, сотрудник Китайского института профессиональных бухгалтеров, составление консолидированной отчетности и ее аудит основываются на принципах подлинности, целостности, соответствия и точности, чтобы обеспечить доступ всем заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о хозяйствующих субъектах.

Такой подход постепенно внедряется и в российскую систему и в целом соответствует вектору реформирования национальных учетных систем, принятому в европейском сообществе. Это максимальное соблюдение интересов пользователей, прежде всего инвесторов, объективное отражение информации о финансовом положении и результатах деятельности предприятия, обеспечение контроля активов с позиции возможного извлечения выгод, осмотрительность при признании доходов и расходов безотносительно наличия оправдательных документов.

Таким образом, современные китайские и российские правила составления отчетности групп предприятий достаточно приближены к положениям системы международных стандартов финансовой отчетности, следовательно, позволяют обеспечить достоверность данных о финансовом положении предприятия, финансовом результате его деятельности и изменениях в них

### **3 Практика проведения аудита в Китае**

### **3.1 Виды и процедуры аудита в Китае**

Процедуры проведения аудита в Китае определены и регламентированы Законом «Об аудиторской деятельности». Закон принят на 9-ой сессии Постоянного Комитета ВСНП 8-го созыва 31 августа 1994 г., вступил в силу с 1 января 1995 г.

Кроме данного закона существуют акты Ордонансы - акты главы государства, относящийся к сфере законодательной деятельности, но принимаемый главой государства в силу исключительных причин, которые устанавливают требования для компаний, которые являются участниками рынка ценных бумаг и проводят свои транзакции на фондовой бирже в Гонконге и составляют свою отчетность по МСФО.

Компании должны вести надлежащий бухгалтерский учет в соответствии как с Ордонансом о компаниях (Companies Ordinance), так и Ордонансом о внутренних доходах (Inland Revenue Ordinance), вне зависимости от того, ведется их бизнес в свободных экономических зонах Китая, или за пределами. Все проводки должны быть подтверждены первичными документами. Сохранение первичных бухгалтерских документов является важным требованием для гонконгских компаний. Бухгалтерский учет ведется в соответствии со стандартами Hong Kong GAAP.

Бухгалтерская отчетность после прохождения аудита подается в Налоговый Департамент Гонконга (Inland Revenue Department). Нет требования о подаче отчетности в Реестр компаний. Сотрудники Налогового Департамента, в соответствии с Ордонансом о внутренних доходах, обязаны сохранять конфиденциальность бухгалтерской отчетности и содержащейся в ней финансовой информации.

В соответствии с Ордонансом о компаниях, считается, что надлежащий бухгалтерский учет не ведется, если не ведутся такие бухгалтерские книги, которые являются достаточными для отображения правдивого и точного состояния дел компании и объясняющие ее сделки.

К бухгалтерским записям, которые необходимо вести в соответствии с Ордонансом о внутренних налогах, относятся:

- регистрация активов и обязательств компании, связанных с бизнесом;
- регистрация всех ежедневных операций, связанных со всеми суммами денег, полученными и потраченными компанией в связи с торговлей, профессиональной деятельностью или бизнесом;
- если бизнес связан с операциями с товарами, необходима регистрация всех товаров, купленных и проданных в процессе ведения торговли, с указанием спецификации и количества товаров, их цены, информации о продавцах и покупателях; также необходима регистрация всех инвойсов, связанных с данными операциями;
- реестр имущества, имеющегося у компании на текущую дату.

Как Ордонанс о компаниях, так и Ордонанс о внутренних налогах, требуют, чтобы бухгалтерские книги и записи хранились не менее 7 лет с момента завершения соответствующей сделки.

Целью установленных требований является обеспечение необходимого документального подтверждения и регистрации сделок, проведенных компанией.

В случае если компания имеет на конец финансового года дочерние структуры, то в соответствии с Главой 124 Ордонанса о компаниях САР она обязана предоставлять консолидированную отчетность, включающую данные по головной организации и ее аффилированным структурам. Компания будет считаться материнской, если:

- она контролирует совет директоров дочерней компании;
- ей принадлежит более 50% голосующих акций дочерней компании;
- ей принадлежит более 50% долей в уставном капитале дочерней компании.

Бухгалтерская отчетность подготавливается периодически, в зависимости от требований клиента, и, как правило, включает в себя следующее:

- отчет о прибылях и убытках за период (Income statement for the period);
- баланс на конец периода (Balance sheet as at the period end);
- реестр счетов к получению по времени (Listing of accounts receivable by age);
- реестр счетов к оплате по времени (Listing of accounts payable by age);
- главная книга за период (General Ledger);
- оборотная сальдовая ведомость за период (Trial Balance);
- другие отчеты, такие как разбивка расходов, предварительных платежей, депозитов и т.д. (по требованию клиента).

После окончания формирования бухгалтерской отчетности компании за финансовый год, мы передаем её на проверку аудиторам (Certified Public Accountants), которых выбрал клиент. В ходе проведения аудита наши бухгалтера могут предоставить необходимые разъяснения, дополнительные расшифровки и пр.

Сроки обновления главной книги и подготовки бухгалтерской отчетности согласовываются с клиентом. Поскольку законодательство предписывает проводить аудит ежегодно, чаще всего отчетность готовится раз в год, по завершении финансового года. В отдельных случаях возможно согласовать подготовку отчетности на ежеквартальной основе. Важно отметить, что приступить к работе бухгалтера могут только получив полный комплект документов за весь период, за который должна быть подготовлена отчетность.

Первичные документы, необходимые для подготовки бухгалтерской отчетности и требования к ним: 1. Продажа товаров

#### 1.1. Заказы покупателей (Purchase Orders)

В заказе указывается спецификация товаров, сроки поставки, условия поставки, условия платежа.

#### 1.2. Оригиналы коммерческих инвойсов, содержащие следующие сведе-

ния:

наименование покупателя;  
адрес покупателя;  
спецификация проданных товаров;  
цена за единицу и сумма инвойса;  
условия поставки (например, FOB, CIF и т.п.);  
условия оплаты;  
печать компании;  
подпись ответственного сотрудника.

1.3. Копии отгрузочных документов на товары, проданные компанией (коносамент, товаротранспортная накладная или иной подобный документ).

1.4. Если товар передается непосредственно покупателю в определенном пункте (например, на складе), то необходимо предоставление расписки покупателя в получении товара.

1.5. Если имеет место промежуточная транспортировка товара с пункта, где он закуплен (например, завод или склад продавца), до пункта, где он передан покупателю или перевозчику, то необходимо предоставление инвойса от промежуточного перевозчика, осуществляющего перевозку товара между вышеуказанными пунктами. На инвойсе перевозчика поставьте отметку, относящуюся к оплате данного инвойса.

## 2. Покупка товаров

2.1. Копии заказов на покупку товаров (Purchase Orders) от компании

2.2. Оригиналы инвойсов от поставщиков, содержащие следующие сведения:

ния:

наименование поставщика;  
адрес поставщика;  
спецификация купленных товаров;  
цена за единицу товара и сумма инвойса;  
условия поставки (например, FOB, CIF и т.п.);  
условия оплаты.

### 2.3. Копии отгрузочных документов на товары, купленные компанией

## 3. Расходы/платежи

3.1. Компания может учитывать только те расходы, которые она несет в целях осуществляемого ею бизнеса. Если компания делает платежи за своих сотрудников / директоров (за исключением вознаграждения директоров, одобренного акционерами), данные платежи являются ссудами сотрудникам/директорам. В соответствии с Ордонансом о компаниях, в отношении ссуд компании любым ее директорам необходимо одобрение акционеров на общем собрании. Данные ссуды сотрудникам/директорам также должны быть подтверждены в письменной форме с указанием условий их обеспечения, взимаемых процентов и выплаты.

3.2. Документы, подтверждающие иные расходы компании (как оплаченные, так и неоплаченные).

3.3. Внутренний подтверждающий документ компании (internal payment voucher), одобренный директором (или сотрудником, назначенным директором) для расходов без инвойсов (например, проезд в общественном транспорте, такси и т.п.).

## 4. Банковские документы на входящие и исходящие платежи

4.1. Все банковские извещения (Bank advices), относящиеся как к входящим, так и к исходящим платежам.

4.2. Все корешки чеков (если при расчетах использовались чеки), каждый из которых имеет перекрестную ссылку на платежи, указанные в выписке по банковскому счету;

4.3. Выписки по банковским счетам (Bank statements) за все месяцы соответствующего периода;

4.4. Выписки по банковскому счету за 3 месяца, следующие после бухгалтерского периода (финансового года).

## 5. Формирование документов, направляемых на обработку бухгалтеру

Все документы и материалы должны быть составлены на английском языке. В случае, если какая-то существенная информация в документах указана

только на русском языке, клиенту необходимо приложить к документу перевод.

Все бумаги и документы, предоставляемые нам для бухгалтерских целей, должны быть упорядочены по датам и сгруппированы в соответствии с их природой.

Наряду с требованием о ведении бухгалтерской отчетности, Ордонанс о компаниях требует ежегодное проведение аудита компаний для предоставления его результатов участникам (акционерам) компании на ежегодном собрании (129С (1) Ордонанса о компаниях).

Ордонанс о внутренних доходах (Inland Revenue Ordinance) в свою очередь требует предоставления бухгалтерской отчетности, прошедшей аудиторскую проверку, в налоговый орган вместе с налоговой декларацией компании. Данное требование, в частности, фигурирует в третьем абзаце на странице 1 стандартной налоговой декларации.

Не позднее 18 месяцев со дня учреждения компания должна провести первое общее годовое собрание (first general annual meeting) для утверждения бухгалтерских счетов (accounts), отчетов директоров и аудиторов. Счета (accounts) должны быть проверены сертифицированными публичными бухгалтерами (Certified Public Accountants), имеющими лицензию на осуществление практики в Гонконге. В дальнейшем компания должна ежегодно готовить свою бухгалтерскую отчетность и проходить аудит в аналогичном порядке.

Проверенная аудиторами отчетность (audited accounts) включает в себя:

- отчет директоров за соответствующий период;
- отчет аудиторов по результатам проверки бухгалтерской отчетности компании за соответствующий период;
- бухгалтерские счета (accounts), подготовленные в соответствии с требованиями Ордонанса о компаниях.

Отчет аудиторов адресован участникам (акционерам) компании. Его целью является предоставление участникам (акционерам) компании заключения по бухгалтерской отчетности, подготовленной директорами, назначенными на управление компанией.

Отчет аудиторов состоит из следующего:

- Заявление об ответственности аудиторов в отношении бухгалтерской отчетности (Statement of the responsibility of the auditors relating to the accounts);
- Заявление по вопросу о рамках работы аудиторов (Statement of scope of work of auditors);
- Ограничений рамок (Limitation in scope) [при наличии];
- Мнение (Opinion).

Аудит бухгалтерской отчетности компании позволяет аудиторам выразить мнение по вопросу ведется ли бухучет в соответствии с установленными требованиями финансовой отчетности. Обязанностью аудиторов, в соответствии с Ордонансом о компаниях, является выражение мнения, основанного на результатах проводимой проверки, по следующим вопросам:

- отражает ли бухгалтерский учет компании (баланс, отражающий активы и пассивы компании на определенную дату) «правдивую и полную» картину финансового состояния и результаты хозяйственной деятельности (прибыль и убытки) компании на дату окончания отчетного периода;
- составлена ли бухгалтерская отчетность компании в соответствии с требованиями Ордонанса о компаниях.

Аудиторы обязаны указать соответствующие факты в отчете перед участниками (акционерами) если:

- компания не вела надлежащий бухгалтерский учет;
- аудиторы не получили всех информации и объяснений, которые были им необходимы в целях осуществления аудита.

Характерной чертой аудиторского заключения является то, что в нем указывается территориальный характер ведения бизнеса. Это связано с действующей в регионах системой налогообложения, основанной на территориальном принципе.

В заключении аудитор выражает свое мнение о состоянии дел в компании.

Видами аудиторских заключений являются:

- Unqualified – аудиторское заключение с выражением безоговорочного положительного мнения

- Qualified – аудиторское заключение с выражением мнения, не являющегося безоговорочно положительным

- Adverse – аудиторское заключение с отрицательным мнением

- Going concern – аудиторское заключение, подчеркивающее существенные проблемы, связанные с допущением непрерывности деятельности организации. Обычно такое мнение оставляется, если у компании по результатам деятельности наблюдается убыток и одни обязательства.

Важно знать, если компания будет работать в убыток и в последующие годы, то есть риск, что аудитор может посчитать более целесообразным отказаться от выражения мнения вообще.

Немного подробнее остановимся на заключении Qualified, т.к. именно это мнение чаще всего встречается у компаний. Это связано с тем, что какой-либо информации или документов было недостаточно для аудитора как доказательства и возможности формирования безоговорочно положительного мнения.

В качестве примера можно привести торговую компанию, у которой на конец отчетного периода сформировались запасы, т.е. остался товар, который не был реализован в отчетном периоде и лежит на складе. Несмотря на то, что учет велся, а отчет по запасам был предоставлен, аудитор счел эти данные недостаточными для подтверждения корректного внутреннего учета компании. Причиной сомнения является то, что аудитор не имел возможности лично присутствовать при инвентаризации.

Вторым примером по данному заключению также может быть торговая компания, которая заказывает товар напрямую у производителя и продает напрямую покупателю. Часто в таких ситуациях счета за транспортировку и транспортные накладные отсутствуют, и этому находят разные объяснения причин. Бухгалтер со своей стороны сделает правильную проводку и проведет эту сделку, как за пределами Китая. Аудитор может выразить сомнение, что данный товар был доставлен покупателю.

Проходя аудит в Гонконге, следует помнить, что надлежащее ведение отчетности в соответствии с финансовыми стандартами Гонконга, абсолютное внимание и хранение всех первичных документов, подтверждающих деятельность компании, избавит от проблем с отчетностью, упростит дальнейшую процедуру аудита и будет являться залогом положительного аудиторского заключения.

Для компаний, которые ведут свою деятельность по национальным стандартам обязательно применение Закона «Об аудиторской деятельности». Закон устанавливает принципы, правила, этапы аудиторских процедур, а также ответственность их исполнителей.

Закон разработан в соответствии с Конституцией, с целью усиления государственного контроля с использованием аудита, поддержание финансово-экономического порядка в стране, способствования созданию беспорочной системы управления и обеспечения здорового развития национальной экономики.

Государство использует систему контроля через проведение аудита. Госсовет и местные органы власти, начиная с уездного уровня, должны учредить институты аудита. Бюджетные доходы и расходы различных отделов Госсовета, местных органов власти различных уровней и их отделов, финансовые доходы и расходы государственных денежно кредитных организаций, предприятий и учреждений, а также другие бюджетные и финансовые доходы и расходы, которые, согласно данному закону, являются объектом проведения аудита должны, в соответствии с положениями данного закона, контролироваться через аудит.

Аудиторские учреждения должны, в соответствии с законом, осуществлять контроль подлинности, законности и благотворности бюджетных или финансовых доходов и расходов.

В свою очередь аудиторские учреждения должны осуществлять контроль через проведение аудита в соответствии со своими функциями и полномочиями, а также с соблюдением оговоренных законом формальностей. Они должны независимо осуществлять свои полномочия по контролю через проведение полагающейся по закону аудиторской проверки, без вмешательства каких либо

административных органов, общественных организаций или частных лиц.

Наиболее важным аспектом является то, что аудиторские учреждения и аудиторы должны в своей работе придерживаться четности, объективности, практичности и реализма и сохранять тайну.

По этому поводу недавно произошел скандал аудиторов «большой четверки» и Комиссией по ценным бумагам и биржам США (SEC). 22 января 2014 г. опубликовано предварительное решение судьи административного суда Комиссии по ценным бумагам и биржам США (SEC), по которому китайским «дочкам» аудиторов «большой четверки» (Ernst & Young Hua Ming LLP, KPMG Huazhen, Deloitte Touche Tohmatsu CPA Ltd., and PricewaterhouseCoopers Zhong Tian CPAs Limited) запрещается ведение практики в США в связи с «намеренным отказом» (willful refusal) предоставить материалы аудита китайских компаний, акции которых торгуются на биржах США. SEC инициировала расследование по факту отказа предоставить некоторые материалы аудита в декабре прошлого года против китайских филиалов «большой четверки» аудиторских компаний, а также одной китайской аудиторской компании. Аудиторы были обвинены в нарушении в нарушении закона Сарбейнза-Оксли (Sarbanes-Oxley Act of 2002), ужесточившего требования к финансовой отчетности публичных компаний. Несмотря на это, судья вынес решение о запрете практики в США для китайских филиалов «большой четверки» в течение шести месяцев. [70]

### **3.2 Сближение национальных систем учета, отчетности и аудита с международными требованиями**

Рассматривая основные элементы регулирования аудиторской деятельности в Китае было определено, что повышение качества аудиторских услуг является неременным условием непрерывного функционирования аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов как на российском так и на зарубежных рынках. При этом законодательные и нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность, определяют обязательность функционирования системы внутреннего и внешнего контроля качества аудиторских услуг независимо от характеристики деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Эффективному достижению цели и конкретным задач внутреннего контроля способствует внедрение в практику управления аудиторскими организациями результатов науки, таких как процессный подход, адаптируемость методов и инструментов которого к обеспечению качества доказана теорией и проверена практикой. Опыт европейских стран и Китая в области контроля качества аудиторской деятельности является одной из важных составляющих успешного развития аудита в России.

Аудиторская практика в Китае, по сравнению с российской практикой, – довольно развитое направление. Правительство Китая поддерживает рост числа дипломированных общественных бухгалтеров и аудиторов. В стране существует более 50 тыс. аудиторских организаций и 70 тыс. внутренних аудиторов. Однако, несмотря на развитость данной сферы в количественном отношении, качество аудита является приоритетным направлением, о чем также свидетельствуют сложность и затяженность процесса сдачи экзамена для получения квалификации сертифицированного аудитора.

Функция аудита является частью государственной административной структуры, т.е. Национальное ведомство аудита в Китае несет ответственность за аудит и проверку в соответствии с положениями конституции Народной Китайской Республики и серии других законов и уставов.

Со стороны государства представлены следующие нормативные докумен-

ты, регулирующие аудиторскую деятельность:

1. Временные правила аудиторской проверки Государственного Совета.
2. Правила аудита Китайской Народной Республики.
3. Аудиторский закон Китайской Народной Республики.
4. Правила аудиторской ответственности ключевых сотрудников и руководства на принадлежащих государству предприятиях.

Со стороны деятельности аудиторских организаций представлены следующие нормативные документы:

1. Государственные стандарты аудита Китайской Народной Республики.
2. 100 правил контроля качества аудита.
3. Временные правила проверки качества аудиторской деятельности и др.

В Китае нет деления на федеральные, региональные и местные законы.

В России, по сравнению с европейскими странами и в том числе КНР, в последнее время стало уделяться больше внимания контролю качества аудита, который в настоящий момент рассматривается в двух плоскостях: внутренний и внешний контроль качества аудиторской деятельности. [54]

На современном этапе в России нормативное регулирование контроля качества аудита включает в себя ряд документов:

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», статья 10 «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов».

2. ФПСАД № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту», утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 19.11.2008 № 863.

3. ФПСАД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях», утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 22.07.2008 № 557.

4. ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля», утвержденный приказом Минфина РФ от

24.02.2010 N 16н.

5. Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля качества работы аудиторской организации, одобренные Советом по аудиторской деятельности Минфина РФ 26.11.2009, протокол № 80.

6. Кодекс профессиональной этики аудиторов.

Регулирование деятельности происходит на основании единого Аудиторского закона Китайской Народной Республики, который был подготовлен на 9-м съезде Парламентского Комитета восьмого Национального народного конгресса 31 августа 1994 г. и утвержден окончательно на 20-м съезде Парламентского Комитета десятого Национального народного конгресса 28 февраля 2006 г. [64]. Закон состоит из 8 глав. Аналогично действует единый Закон бухгалтерского учета Китайской Народной Республики. Другие сопутствующие законы несут специфику по отраслям, таким – как банковская деятельность, водные ресурсы, поддержка малых и средних предприятий и др.

Если рассматривать стандарты аудиторской деятельности в Китае, то в целом можно отметить, что они более свободны в своем проявлении, чем Российский аналог, и более приближены к международным стандартам финансовой отчетности. Проведя опрос среди нескольких китайских аудиторских компаний, в том числе ShanghaiDiacronCPA, можно сделать вывод о том, что теоретически даже самим китайцам сложно определить четкую грань между МСФО и китайским сводом стандартов аудиторской деятельности. Однако одним из ключевых различий можно назвать само более узко сформулированное определение аудита, представленное в Правилах аудита Китая как деятельность, состоящая из независимой проверки и оценки достоверности, законности и эффекта финансовых доходов и расходов, экономической деятельности предприятия и его филиалов, целью которой являются рост и усиление их финансового менеджмента и реализации экономических задач.

В России в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» под аудитом понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достовер-

ности такой отчетности [16, с. 298].

В исследовании, представленном в журнале Чайна Брифинг, отмечено, что зачастую внутренний контроль Китая критикуется за стремление соответствовать необходимым требованиям, отсутствие или незначительный вклад в развитие самого бизнеса, так называемая формула «форма превыше содержания» [60]. Это происходит не из-за отсутствия в стране соответствующей системы регулирования, а, скорее, из-за ее относительно недавней форсированности по сравнению с международным аналогом системы внутреннего контроля и аудита. Например, общий стандарт № 7, содержащий положения о финансовой отчетности в рамках внутреннего контроля был окончательно скорректирован в 2008 г. и дополнен сопутствующими нормативами только с 2010 г.

Данные нормативы делятся на:

- 1) нормативы оценки;
- 2) нормативы аудита;
- 3) нормативы заявлений и их форм.

Государственные стандарты аудита Китайской Народной Республики состоят из общих, специальных стандартов и практических выдержек. Общий стандарт № 9 непосредственно посвящен внутреннему контролю и аудиторскому риску и имеет: Общие положения:

1. Этот стандарт подготовлен в соответствии с общим независимым стандартом аудита и устанавливает правила для аудиторов по вопросу изучения и оценки внутреннего контроля предприятия в ходе аудиторской проверки финансовой отчетности, а также по оценке аудиторского риска, улучшению эффективности аудита и гарантирует высокий уровень профессиональности.

2. Термин «внутренний аудит» в этом стандарте относится к политике и процедурам сформированным и внедренным предприятием и направлен на обеспечение эффективного управления бизнесом, безопасности активов, предупреждая, обнаруживая и корректируя ошибки и махинации; обеспечивая достоверность, полноту и законность бухгалтерской отчетности. Внутренний аудит включает в себя контроль среды, автоматизированной системы учета и отчетно-

сти, а также процедуры контроля.

3. Термин «аудиторский риск» в этом стандарте относится к способности аудитора выразить некорректное аудиторское заключение после проведения аудиторской проверки, в случае когда финансовая отчетность содержит ложное представление материалов или упущения. Аудиторский риск включает в себя риск не обнаружения, внутренний риск и риск контроля.

4. Аудитор должен следовать этому стандарту в ходе всей аудиторской проверки до тех пор, пока другое не обозначено.

5. При составлении плана аудита аудитор должен изучить и оценить систему внутреннего контроля предприятия.

6. Аудитор должен провести проверку соответствия по каждой системе внутреннего контроля, на которую будет опираться, обозначить влияние на сущность, временную отлаженность и степень значимости проводимых тестов.

7. Аудитор должен сохранять профессиональный скептицизм, применять профессиональное суждение в достаточной мере, чтобы выявить аудиторский риск, организовать и провести соответствующие аудиторские процедуры, а также снизить аудиторский риск до дозволённого уровня.

8. Аудитор должен задокументировать проделанную работу и результаты изучения и оценки внутреннего контроля и наличие аудиторского риска в документации. Положения, касающиеся внутреннего контроля, представлены в стандарте № 9:

1. Это обязанность бухгалтерии предприятия представить достоверную качественную отчетность в рамках системы внутреннего контроля. Такой контроль должен:

- Показывать, что деятельность предприятия построена в соответствии с соответствующим разрешением;

- Показывать, что все транзакции и операции тщательно и корректно учтены в соответствующих отчетных периодах и счетах, представлены по правилам бухгалтерской отчетности;

- Показывать, что доступ к управлению активами и учету ведется уполно-

моченными лицами;

- Показывать, что учтенные активы соответствуют тем, что имеются по факту, и контроль этого соответствия проводится на регулярной основе.

2. Определяя надежность внутреннего контроля, аудитор должен применять профессиональный скептицизм и рационально оценивать следующие скрытые ограничения внутреннего контроля;

- Построение и реализация внутреннего контроля ограничены по принципу цены и выгоды;

- Внутренний контроль ориентирован на повседневную деятельность компании;

- Даже идеально сформированный аппарат внутреннего контроля может быть неэффективен из-за человеческой халатности, отчужденности, ошибочности суждения и недопонимания инструкций;

- Внутренний контроль может быть искажен вследствие сговора определенных людей внутри и вне организации;

- Внутренний контроль может быть искажен вследствие пренебрежения своими полномочиями ответственного лица или передачи им обязанностей во внешнюю среду;

- Внутренний контроль может быть искажен или стать бесполезным вследствие изменения процессов и сущности деятельности самой организации.

3. При составлении плана аудита аудитор должен понимать оформление и операционную деятельность по внутреннему контролю качества предприятия и должен учитывать следующие факторы:

- Размер и сложность ведения бизнеса предприятия;

- Вид системы обработки данных предприятия;

- Вид соответствующего внутреннего контроля;

- Соответствующее документооборот;

- Аудиторская существенность;

- Результат оценки аудиторского риска.

4. Для понимания внутреннего контроля аудитор должен в соответствующую

щей мере использовать опыт предыдущего аудита. В общем аудитор должен провести следующие процедуры:

- Составить запрос об ответственных должностных лицах предприятия и о документации ведения внутреннего контроля;
- Проверить документы и записи, сформированные в ходе внутреннего контроля;
- Проверить деятельность предприятия и условия проведения операций внутреннего контроля организации;
- Выбрать конкретные операции и события и протестировать их.

Аудитор должен получить представление о системе контроля и управления предприятия относительно внутренней проверки качества.

Основные факторы, влияющие на контроль среды:

- 1) философия, методы и стиль менеджмента
- 2) организационная структура и методы распределения полномочий и ответственности;
- 3) система контроля. Аудитор должен иметь представление бухгалтерской системы достаточной для определения и понимания:
  - 1) основных видов операций и деятельности предприятия;
  - 2) как вводятся к учету основные виды транзакций;
  - 3) значительные сопутствующие документы, бухгалтерские записи и единицы учета в финансовой отчетности;
  - 4) бухгалтерская и финансовая отчетность в разрезе по значительным операциям и событиям.

Аудитор должен иметь представление о следующих основных мерах контроля, достаточных для проведения качественного проведения аудита [56, с. 50]

- 1) распределение полномочий;
- 2) авторизация операций;
- 3) контроль сопутствующих документов и записей;
- 4) доступ к имуществу и использованию записей;
- 5) любая независимая проверка.

Внутренний аудит является важным компонентом системы контроля предприятия. Аудитор должен принимать во внимание следующие факторы при изучении и оценке качества внутренней аудиторской работы, чтобы удостовериться в возможности полагаться на предоставленные результаты:

- 1) независимость внутренних аудиторов;
- 2) опыт и компетентность внутренних аудиторов;
- 3) сущность, временные рамки и содержание процедур внутреннего аудита;
- 4) достаточность и правильность аудиторских данных, полученных внутренними аудиторами;
- 5) оценка качества проведенных работ по внутреннему аудиту со стороны руководства.

Аудитор может использовать различные методы, такие как опросы, чек-листы, таблицы и т.д. для понимания и оценки внутреннего контроля и включать в документы по проделанной аудиторской проверке.

Аудитор должен проинформировать руководство предприятия о существенных выявленных недочетах внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки. Если необходимо, составить письмо-отчет руководству.

Специальный стандарт независимого аудита № 9 о внутреннем контроле содержит информацию, представленную в общем стандарте, дополнительных положений, правил и принципов не предусмотрено.

Китайский институт дипломированных аудиторов несет ответственность за интерпретацию стандарта.

В настоящее время Стандарты внутреннего аудита выделены из Государственных стандартов аудита, а Китайская государственная организация по аудиту ответственна за проверку качества работы независимых аудиторов и следование всем нормам и правилам. Как пример можно обозначить факт выборочной проверки аудиторских заключений некоторых действующих аудиторских компаний. В целом текущее состояние Китайской системы внутреннего контроля качества можно назвать стабильным, зависимым в установленных рамках.

В Российской практике выделяют два уровня контроля качества [2, с. 187]:

- На уровне аудиторской организации (ФПСАД N 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»);

- На уровне выполнения аудиторского задания (ФПСАД N 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»). [25, с.285]

## Заключение

Проведенное исследование развития аудита в Китае позволило в работе сделать следующие выводы:

Современное состояние аудита в развивающихся странах и странах с переходной экономикой связано с процессами гармонизации всей системы национального устоя и экономического устройство общества в соответствие с международными требованиями.

Анализ эволюции развития аудита в мире свидетельствует о том, что исторически процессы эволюции связаны с этапами глобализации и интеграции различных систем. И данный процесс на современном этапе все более углубляется в своем развитии.

Анализ учетно-аналитической системы Китая определил, что Китай – первая страна, создавшая государственную аудиторскую систему. В отличие от западных стран внутренний аудит Китая был организован и развивался при поддержке правительства. Целью проведения внутреннего аудита стала оценка реального состояния корпоративных средств, долгов, прибыли и расходов для предотвращения потерь государственных средств и осуществления макроконтроля.

Последние годы развитие финансовых рынков в мире и присутствие на них китайских компаний, вызвали необходимость привлечения к сотрудничеству независимых аудиторов. В результате целью реформирования аудиторского рынка Китая стало развитие профессии аудитора для обеспечения продуктивной работы самого рынка. Все эти изменения сопровождались увеличением размера иностранных инвестиций в стране и стимулировали рост престижа профессии официального государственного учета. Глобализация экономической деятельности ускорила соответствие аудита в Китае требованиям МСА.

Наиболее важной вехой в развитии учета и аудита в Китае стали Стандарты бухгалтерского учета для предприятий (ASBE), которые были приняты в 1993 году. В результате изменений в национальной экономике Китая, необходимость выхода на международные рынки, гармонизация с международной прак-

тикой привело к тому, что Китай начал выпуск независимых стандартов аудита начиная с 1 января 1996 года. Выпуск китайских национальных стандартов аудита знаменует собой важную веху в развитии китайской бухгалтерской профессии. Стандарты также представляют собой обязательство со стороны Китая улучшить качество и стандарт сертифицированных государственных бухгалтеров (СЗД) с целью приведения национальных профессиональных стандартов в соответствие с международной практикой.

Основополагающим принципом разработки китайских стандартов аудита является постоянное их совершенствование, а также непрерывное и всестороннее сближение с международными стандартами аудита в соответствии с развитием рыночной экономики Китая и общей тенденцией экономической глобализации и международной конвергенции.

Проникновение МСФО и МСА в национальную практику Китая принес существенные проблемы в систему внутреннего аудита и контроля. Основными из которых являются: недостаток систематизированных аудиторских знаний и навыков; отсутствие понятия о современной профессиональной этике аудитора; влияние кодекса личных отношений на ведение бизнеса.

По мнению специалистов в области экономики и финансов в настоящее время необходимо внедрение эффективного внутреннего аудита в Китае, не зависящего ни от частных предприятий, ни от социальных ограничений.

Многие из перечисленных проблем присущи практически всем странам с переходной экономикой, в том числе и России.

Учитывая вышеизложенное, следует сделать вывод, что необходимо работать дальше над совершенствованием методического, организационного и законодательного инструментария в области контроля качества аудиторской деятельности, опираясь на зарубежный опыт.

### Список использованных источников

1. Абакумова, А.В. Основы аудита. Учебное пособие. – СПб.: СПб ГУИТМО, 2012. – 56 с.
2. Аманжолова, О.А., Неверов П.А. Теоретические основы применения процессного подхода в организации внутреннего контроля качества аудиторских услуг // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 6. – С. 183-190.
3. Андрианова, Л.Н. Рейтинг на рынке ценных бумаг и ведущие международные рейтинговые агентства // Финансы. – 2015. – № 8. – С. 58–60.
4. Арен, С.А., Лоббек Дж. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 560 с.
5. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. Рейлли, М.Б. Хирш // Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 2014. – 542 с.
6. Аудиторских услуг // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 6. – С. 183-190.
7. Березной, А. Мировая индустрия управленческого консалтинга на пороге XXI в. // Мировая экономика и международные отношения. – 2013. – № 9. – С.3–17.
8. Бычкова, С.М. Сущность мошеннических действий и роль аудита в их выявлении // Аудитор. – 2014. – № 2. – С.22–27.
9. Галузина, С.М., Пупшис Т.Ф. Международный учет и аудит. – СПб.: Питер, 2016. – 272 с.
10. Голосов, О.В., Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис. – М.: Бухгалтерский учет, 2009. – 490 с.
11. Докучаев, М.Б. Проблемы корпоративного управления в США. Уроки для России // ЭКО. – 2014. – № 1. – С. 55–64.
12. Зевайкина, А.Н. Анализ судебной практики по делам с участием субъектов аудиторской деятельности // Аудитор. – 2014. – № 7. – С.13–20; т №8. – С. 11–19; № 9. – С.19–27.
13. Золотухин, В.П. «Энрон»: инновационную корпорацию погубила коррупция // США–Канада(ЭПК). – 2014. – № 2. – С.113–126.
14. Ивашкевич, В.Б. Ответственность за качество аудиторской проверки // Ауди-

- торские ведомости. – 2013. – № 4, 5. – С.3–8.
15. Куликова, И.В. Аудит кассовых операций в страховых организациях: ценности и интересы современного общества: матер. Междунар. науч.-практ. конф.: в 5 ч. – М.: МЭСИ, 2014. – Ч. 2. – С. 298-301.
  16. Корнаи, Я. Честность и доверие в переходной экономике // Вопросы экономики. – 2013. – № 9. – С. 4–17.
  17. Кошкарлов, А. Пармалат прокис // Эксперт. – 2013. – № 2. –С. 30–32.
  18. Кращенко, Л. Аудиторская паутина // Эксперт. – 2013. – № 4. –С. 102–116.
  19. Крикунов, А.В. Качество подготовки аудиторов – основа качества аудита // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 4. – С.3–8.
  20. Крикунов, А.В. Динамичное развитие аудиторской профессии: баланс государственного и общественного регулирования // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 5. – С. 3–26.
  21. Мазуренко, А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: Учебн. пособие / А.А. Мазуренко. – М.: КНОРУС, 2015. – 240 с.
  22. Митин, А.И. Внешний контроль качества аудиторских проверок: проблемы, цели и перспективы развития // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 8. – С. 72–75.
  23. Михальчук, П. Четверо против Волкера // Эксперт. – 2014. –№13. – С. 42–43.
  24. Международный аудит: учебное пособие / Т.В. Ножкина. – Петропавловск - Камчатский: КамчатГТУ, 2014. - 127.
  25. Международные стандарты аудита: учебное пособие / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина. М: Инфра-М, 2013. - 303с
  26. Овсянников Л.Н., Мстиславский В.А. Аудит и государство //Аудитор. – 2014. – № 7. – С. 30–35.
  27. Панкова, С.В. Организация внешнего контроля качества аудиторских услуг в США // Аудитор. – 2013. – № 10. – С.46–49.
  28. Палий, В.Ф. О кодексе профессиональной деятельности аудиторов // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 1. – С.39–44.
  29. Петров, А.М., Лымарь М.П. Состав бухгалтерской отчетности в России и

- Китае // Международный бухгалтерский учет. 2014. №31.
30. Петрова, Ю. Аварийный выход // Эксперт. – 2014. – № 3. – С. 24–28.
31. Привалов, А.О. Коррупции снова и снова // Эксперт. – 2013. – №2. – С. 8.
32. Пугачев, В.В. Контроль качества аудита // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2013. – № 5. – С.49–57.
33. Ремизов, Н.А. Как проверить качество аудита // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2014. – № 6. – С.57–70.
34. Ремизов, Н.А., Золотухина Ю.А. Международные стандарты аудита и российская аудиторская практика // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2013. – № 1. – С. 60–77.
35. Робертсон, Д.Ж. Аудит / Пер. с англ. – М.: Контакт, 2013. – 496 с.
36. Роговский, Е.А. Новая национальная стратегия американской стандартизации //США–Канада: ЭПК. – 215. – № 9. – С.64–78.
37. Сильф, Д., Ремизов Н. Международные стандарты аудита. Специальное интервью // Accounting Report. – 2014. – Вып. 3.3. – С. 11–13.
38. Скорлыпина, Н.Е. Собирается ввести обязательную ротацию аудиторов // Аудитор. – 2004. – № 3. – С. 4.
39. Соколов, В.Я. Классификация ошибок в аудите // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 3. – С.50–53.
40. Стуков, Л.С. Определение размеров ответственности аудитора //Бухгалтерский учет. – 2014. – № 18. – С. 40–44.
41. Суйц, В. Контроль за качеством работы аудиторов // Аудитор. – 2014. – № 11. – С.15–23.
42. Тартаковская, Н.Ф. Взаимодействие руководителей проверяемых субъектов и аудиторов // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 7. – С. 44–58.
43. Терехов, А.А. Аудит: вопросы страхования // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 7. – С. 14–16.
44. Толмачева, Э. Юридическая ответственность в сфере аудита //Закон. – 2014. – № 2. – С. 46–49.
45. Цейтлин, И.М. Заведомо ложное аудиторское заключение // инансовые и бух-

- галтерские консультации. – 2013. – № 4. – С. 77.
46. Чикунова Е.П. Глобальные модели аудита // Настольный аудитор бухгалтера. – 2013. – № 4. – С. 12–18.
47. Чикунова, Е.П. Проблема этического регулирования аудиторской деятельности в России и мировой опыт // Аудитор. – 2013. – № 2. – С. 3–10.
48. Чикунова, Е.П. Бухгалтерский кризис в США: последствия для России // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 23. – С.75–78.
49. Чикунова, Е.П. Объем ответственности аудиторов: опыт США// Аудитор. – 2014. – № 4. – С. 33–40.
50. Чикунова, Е.П. Из американской судебной практики аудита //Бухгалтерский учет. – 2014. – № 7. – С. 101–104.
51. Чикунова, Е.П. Российский отклик на события в западном аудите // Аудитор. – 2014. – № 6. – С. 36–38.
52. Чикунова, Е.П. Иски к аудиторам: прецеденты американской юридической практики // Настольный аудитор бухгалтера. – 2013. – № 4. – С. 12.
53. Шешукова, Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 160 с.
- 54.Интервью директора Департамента регулирования бухгалтерского учета финансовой отчетности и аудиторской деятельности Л.З. Шнейдмана газете «Известия». – [Электронный ресурс].  
URL://[http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id\\_4=218](http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id_4=218)
- 55.Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. – [Электронный ресурс].  
URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/monitoring/QualRep/>.
- 56.Cui Jian Min. China’s Independent Auditing Standards. April 8. – 2008. – Pp. 48
- 57.Hung Chan K., Lin Kenny Z., Wang Ray R. Government Ownership, Accounting-Based Regulations, and the Pursuit of Favorable Audit Opinions: Evidence from China. Auditing: A Journal of Practice &Theory, 2012, vol. 31, no. 4, pp. 47-64. DOI: 10.2308/ajpt-50227.
58. Irshad Younas Zahid, Velte Patrick, Ashfaq Khadija. Audit pricing in China and

- Pakistan: a comparative review of audit practices. *Accounting and Management Information Systems*, 2014, vol. 13, no. 1, pp. 98-110.
59. Kai Zhu, Hong Sun. The reform of accounting standards and audit pricing. *China Journal of Accounting Research*, 2014, vol. 5, no. 2, pp. 187-198. DOI: 10.1016/j.cjar.2012.05.002.
60. Ku Eunice. China's Internal Control and Audit Regulatory Framework. *China Briefing* March 2014 – [Electronic resource] //http://www.china-briefing.com/news/2012/03/09/chinas-internal-control-and-auditregulatoryframework.html.
61. Liu Jihong, Wang Yaping, Wu Liansheng. The Effect of Guanxi on Audit Quality. *China Journal of Business Ethics*, 2011, no. 103, pp. 621-638. DOI 10.1007/s10551-011-0884-z.
62. Lin Zhiwei, Jiang Yihong, Xu Yixuan. Do modified audit opinions have economic consequences? Empirical evidence based on financial constraints. *China Journal of Accounting Research*, 2011, vol. 4, no. 3, pp. 135-154. DOI: 10.1016/j.cjar.2011.06.004
63. Simunic Dan A., Xi Wu. China-Related Research in Auditing: A Review and Directions for Future Research. *China Journal of Accounting Research*, 2009, vol. 2, no. 2, pp. 1-25.
64. The Audit Law of the People's Republic of China adopted at February 28, 2006 - [Electronic resource] [http://www.cnao.gov.cn/main/articleshow\\_ArtID\\_952.htm](http://www.cnao.gov.cn/main/articleshow_ArtID_952.htm).
65. For citation: *Izvestiya Far Eastern Federal University. Economics and Management*, 2015, № 4, pp. 106-116 UDK 657.6(510)
66. [http://www.smartcat.ru/Terms/term\\_60606008.shtml](http://www.smartcat.ru/Terms/term_60606008.shtml)
67. <http://www.hi-edu.ru/xbooks086/01/topicsw.html>
68. <http://www.oglibrary.ru/data/demo/3572/35720009.html>
69. <http://www.bestreferat.ru/referat-35106.html>

## **Приложение**

риложение А

Лицензия на осуществление деятельности

JG02 主页 中华人民共和国海关出口货物报关单

223120100812356166

预录入编号: 000000000742123041 Page 1 海关编号: 223120100812356166 Page 1

出口口岸 洋山港区 2248	备案号	出口日期	申报日期 2010-12-18					
经营单位 南通易实国际贸易有限公司 3206266819	运输方式 水路运输	运输工具名称 AL-SAFAT/40517	提运单号 CNSHA102743					
发货单位 南通易实国际贸易有限公司 3206266819	贸易方式 一般贸易	征免性质 一般征税	结汇方式 电汇					
许可证号	运抵国(地区) 芬兰	指运港 芬兰	境内货源地 浙江其他					
批准文号	成交方式 FOB	运费 318	保费 318					
合同协议号 766911346 10EC-90102	件数 29	包装种类 其它	毛重(千克) 20653					
集装箱号 1(1)	随附单证	生产厂家	净重(千克) 20047					
标记唛码及备注 指运港:KOTKA G2 品牌无, 碳钢, 螺钉, 5.5*19 集装箱号: TCLUZ126737								
项号	商品编号	商品名称, 规格型号	数量及单位	最终目的国(地区)	单价	总价	币制	征免
1	73182300	铆钉 无, 碳钢, 铆钉, 无, 无, 开口型	4389.20000 千克	芬兰	2.3949	10511.60	USD	照章征税 美元
2	7318150090	螺钉 SCREW	15410.60000 千克	芬兰	2.2005	33911.00	USD	照章征税 美元
3	73182900	金属胀管 无, 碳钢, 膨胀管, 无, 无, 28MM	57.00000 千克	芬兰	4.7158	268.80	USD	照章征税 美元
税费征收情况								
录入员 HDS	录入单位	兹声明以上申报无讹并承担法律责任			海关审单批注及放行日期(签章)			
报关员 经核对此预录入报关单内容与本公司所制报关单内容一致 上海全诚通国际储运有限公司 年 月 日	单位地址	申报单位(签章) 上海全诚通国际储运有限公司 报关专用章 (上海)			审单	审价		
邮编 22011026 3109980202	电话	填制日期 2010-12-18 09:12:50			征税	统计		
					查验	放行		

三、货主单位留存联

# Приложение Б Сертификат

USD 1,049.75



## 수출신고필증(적재전, 갑지)

\* 처리기간 : 즉시

제출번호 13107-13-100498U		① 신고번호 033-20-13-00229773	② 신고일자 2013/12/12	③ 신고구분 H 일반P/L신고	④ C/S구분 A
① 신고자 경서관세사무소 박기동		② 수출대행자 (주)녹색산업 (통관고유번호) 녹색산업-1-10-1-01-5 수출자구분 A		⑤ 거래구분 11 일반형태	⑥ 종류 A 일반수출
수출화주 (주)녹색산업 (통관고유번호) 녹색산업-1-10-1-01-5 (주소) 충북 제천시 의방대로 42길 (대표자) 김나현 (소재지) 390 (사업자등록번호) 126-88-29017		⑦ 목적국 CN PR. CHINA	⑧ 적재항 KRPUS 부산항	⑨ 결재방법 TT 단순송금방식	⑩ 선박회사 (항공사) 03386604
③ 제조자 (주)녹색산업 (통관고유번호) 녹색산업-1-10-1-01-5 제조장소 390 산업단지부호 999		⑪ 운송형태 10 LC	⑫ 검사희망일 2013/12/12	⑬ 물품소재지 626 03386604	⑭ 검사희망일 2013/12/12
④ 구매자 AQUAMAG BEIJING ENVIRONMEN (구매자부호) CNAQUAM0002Z		⑮ L/C번호	⑯ 물품상대 N	⑰ 적재정보세구역 03386604 /	
● 품명·규격 (란번호/출판수 : 001/001 )		⑱ 사전임시개청정보여부 A	⑲ 반송 사유	⑳ 환급신청인 2 (1:수출대행자/수출화주, 2:제조자) 자동간이정액한금 NO	
⑳ 품명 WATER TREATMENT EQUIPMENT		㉑ 상표명			
㉒ 거래품명 WATER TREATMENT EQUIPMENT					
㉓ 모델·규격		㉔ 성분	㉕ 수량(단위)	㉖ 단가(USD)	㉗ 금액(USD)
(NO. 01) WATER TREATMENT EQUIPMENT(AQUALEL IV)			4 (EA)	1,500	6,000
㉘ 세번번호 8421.22-0000	㉙ 순중량 114.0 (KG)	㉚ 수량 4 (U)	㉛ 신고가격(FOB)	\$5,900 ₩6,193,525	
㉜ 총통장부호 GF20131206-1	㉝ 수입신고번호 ( )	㉞ 원산지 KR---	㉟ 포장장수(종류)	2(GT)	
㉡ 수출요건확인 (발급서류명)					
㉛ 총중량 184.0 (KG)	㉜ 총포장갯수 2(GT)	㉝ 총신고가격 (FOB)	\$5,900 ₩6,193,525		
㉞ 수입(₩) 104,975	㉟ 보험료(₩)	㊱ 결제금액	CFR-USD-6,000.00		
㉡ 수입화물 관리번호		㉢ 컨테이너번호 N			
북신고인기재란		㉣ 세관기재란			
㉤ 운송(신고)인 기간 부터 까지		㉥ 적재의무기한 2014/01/11	㉦ 담당자	2013/12/12	



발행번호 : 2013187361686(2013.12.16)

Page : 1/1

(1) 수출신고수리일로부터 30일내에 적재하지 아니한 때에는 수출신고수리가 취소됨과 아울러 과태료가 부과될 수 있으므로 적재실적을 확인하시기 바랍니다.  
(관세법 제251조, 제277조) 또한 휴대전화 번호에는 반드시 출국심사(부두, 초소, 공항) 세관공무원에게 제시하여 확인을 받으시기 바랍니다.  
(2) 수출신고필증의 진위여부는 수출입통관정보시스템에 조회하여 확인하시기 바랍니다. (http://portal.customs.go.kr)



# Приложение В

## Данные о компании

收汇核销联

中华人民共和国海关出口货物报关单

报关单号: 3104 海关编号: 31040000000000000000 申报日期: 2012-10-22

贸易方式: 一般贸易 运输工具名称: 汽车 提运单号: 00110237000000000000

收货单位: 宁波华捷报关代理有限公司 申报日期: 2012-10-22

收货人: 威文孚(中国)国际贸易(上海)有限公司 申报日期: 2012-10-22

合同号: 威文孚(中国)国际贸易(上海)有限公司 申报日期: 2012-10-22

报关单位: 宁波华捷报关代理有限公司 申报日期: 2012-10-22

商品名称	数量及单位	原产国(地区)	单价	总价	币制	备注
1. 84240000 喷枪	7440,000个	俄罗斯联邦	6,1688	45895,60	USD	数量征收
2. 39173309 风管	1000,000个	俄罗斯联邦	6,2290	6229,00	USD	数量征收
3. 84249000 喷枪配件(连接器等)	500,000个	俄罗斯联邦	7,5421	3771,05	USD	数量征收
4. 84671000 气动工具	400,000台	俄罗斯联邦	16,4660	6586,40	USD	数量征收

报关单位: 宁波华捷报关代理有限公司 申报日期: 2012-10-22

СПЕЦИАЛЬНО ДЛЯ ВОЗВРАТА ЭКСПОРТНОЙ ПОШЛИНЫ

Экспортная декларация рассчитана 1-8 раз

Головная страница

Экспортная декларация декларация КЭР

Паспортный номер: 846121104

Транспортный паспортный номер: 11012012051829440

Дата декларирования: 18-10-2012

Проект пропуска: Таможенный пост Восточный

Аварийный номер: 3104

Вид транспорта: Воздушный транспорт

Наименование транспортного средства: HYUNDAI TOGETHER 004W41

Номер таможенной декларации: 31193266

Вид портов: Обычная торговля 0110

Система налогообложения: Прогрессивная с иностранными капиталами (081)

Способ оплаты: Дебетовый журнал (3319)

Номер лицензий: 31193266

Страна (район) назначения: Российская Федерация (344)

Порт назначения: Санкт-Петербург (2654)

Место происхождения товара: Тайвань (3319)

Номер разрешительного документа: 31193266

Хлопчатобумажная ткань: 31193266

Транспортные расходы: 31193266

Расходы на страховые услуги: 31193266

Номер контракта: 1208-5874

Количество мест: 635

Вид упаковки: Коричневые коробки

Вес брутто (кг): 11128

Вес нетто (кг): 1000

Промышленность: 31193266

Пункт	Код товара	Наименование товара, размеры и масса	Количество и единица измерения	Страна (район) назначения	Цена за сл.	Общая стоимость	Валюта	Пошлина
1.	84240000 (9)	Пневматический инструмент (без товарного знака)   малярные работы	7440,000 шт.	Российская Федерация (344)	6,1688	45895,60	USD	Система лозку является пошлина
2.	39173309 (9)	Пневматический инструмент (без товарного знака)   малярные работы	1000,000 шт.	Российская Федерация (344)	6,2290	6229,00	USD	Система лозку является пошлина
3.	84249000 (9)	Пневматический инструмент (без товарного знака)   малярные работы	500,000 шт.	Российская Федерация (344)	7,5421	3771,05	USD	Система лозку является пошлина
4.	84671000 (9)	Пневматический инструмент (без товарного знака)   малярные работы	400,000 шт.	Российская Федерация (344)	16,4660	6586,40	USD	Система лозку является пошлина

Таможенные пошлины и налоги

Регистратор: 31193266

Регистрируемая организация: 31193266

Наличие действительности, установленную Законом за декларацией: 31193266

Таможенный деклар. статус, дата выпуска (полный и печать): 31193266

Декларант: 31193266

Адрес организации: 31193266

Почтовый индекс: 31193266

Телефон: 31193266

Организация (полный и печать): 31193266

Печать для таможенных операций: 31193266

Контроль: 31193266

Выпуск: 31193266

Таможня КЭР, сервисный центр: 31193266

Таможенный контроль: 31193266

Сотрудник таможенного контроля: 31193266

Дата заполнения: 31193266

Дата выдачи: 22.10.2012

## Приложение Г

### Таможенная декларация

\*00000000790114412\*

Номер в единой статистической системе: 00000000790114412

КИТАЙСКАЯ НАРОДНАЯ РЕСПУБЛИКА ГРУЗОВАЯ ТАМОЖЕННАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ ДЛЯ ЭКСПОРТИРУЕМОЙ ПРОДУКЦИИ								Для хранения в архиве предприятия *166702040*		
Входящий номер: 166702040			Место подачи: таможня Дапэн (5316)			Код таможни: 531620110166702040				
Пост пропуска: Дапэн (5316)		Номер дела в архиве:		Дата экспорта:		Дата подачи декларации: 27.11.2011				
Организация-заявитель: «Шеньчжэнь Хайчэн Импорт энд Экспорт Ко., Лтд» 4403060305			Способ транспортировки: морские перевозки		Наименование транспортного средства: UN9252553/49M3		Номер ТТН (товарно- транспортных накладных): A1110267099			
Отправитель: «Шеньчжэнь Хайчэн Импорт энд Экспорт Ко., Лтд» 4403060305			Вид торговли: обычная торговля (0110)		Налогообложение: обычное (101)		Форма платежа: электронный перевод			
Номер лицензии:		Страна доставки: Российская Федерация (344)			Порт доставки: Санкт- Петербург (2654)		Происхождение товара: Дунгуань (44199)			
Номер документа об утверждении: 807523488		Вид заключения сделки: FOB		Транспортные расходы:		Страховка:		Другие платежи:		
Номер соглашения: 2011090101		Количество мест: 500		Вид упаковки: коробки		Вес-брутто (кг): 3 200		Вес-нетто (кг): 2750		
Номер контейнера: № xxxxxxxxxxxx			Сопроводительный документ:			Завод-изготовитель:				
Маркировка и примечания: Примечания: торговая марка отсутствует, без (неразборчиво) Номер сопроводительной декларации										
№	Код товара:	Наименование товара, номер спецификации:	Кол-во/ед изм:	Конечный пункт назначения (место):	Цена за единицу:	Сумма:	Валюта:	Льгота:		
1	85183090,00	Наушники	9000,00 шт.	Российская Федерация (344)	1,85	16 650,00	Доллары США (502)	Обычны й налог		
Печать: Компания с ограниченной ответственностью таможенный брокер «Тянь-и», Шеньчжэнь (Дапэн), печать для деклараций, 4403010001212 Информация по налогообложению:										
Наборщик: 8800000115277 Заявляющая организация:			Податель настоящей декларации принимает на себя все обязательства по достоверному оформлению в соответствии с принятым законодательством				Отметки таможни, дата выпуска (печать):			
Заявитель: (подписано) Почтовый индекс:  Телефон:			Организация-заявитель (печать):  Компания с ограниченной ответственностью таможенный брокер «Тянь-и», Шеньчжэнь  Дата заполнения: 27.10.2011				Досмотр:		Стоимость досмотра:	
							Налоги:		Расчеты:	
							Контроль:		Выпуск:	

## Приложение Д

### Взаимоувязана форм отчетности при проверки

#### Проверка форм отчетности Взаимоувязка форм



Пример

	A	B	C	D
1	Accounts agreement			Statements
2	НРП к.г. - НРП н.г.	≈	Прибыль за отчетный период ОСД	ОФП - ОСД
3	Доходы от инвестиций ОСД	≈	Изменение Инвестиций ОФП	ОФП - ОСД
4	Выручка ОСД - Изменение ДЗ ОФП	≈	Поступления денежных средств от покупателей ОДДС	ОСД - ОФП - ОДДС
5	Себестоимость ОСД - Изменение КЗ ОФП - Амортизация Notes	≈	Денежные средства уплаченные поставщикам и персоналу ОДДС	ОСД - ОФП - ОДДС - Примечания
6	Налог на прибыль ОСД - Изменение Задолженности по налогу ОФП	≈	Налог на прибыль уплаченный ОДДС	ОСД - ОФП - ОДДС
7	Финансовые расходы ОСД - Изменение задолженности ОФП	≈	Проценты, уплаченные по договорам кредита ОДДС	ОСД - ОФП - ОДДС
8	Изменение Долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов ОФП	≈	Сумма статей погашенных и полученных кредитов и займов ОДДС	ОФП - ОДДС





МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Дальневосточный федеральный университет»

---

---

ШКОЛА ЭКОНОМИКИ И МЕНЕДЖМЕНТА  
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

ОТЗЫВ РУКОВОДИТЕЛЯ

на выпускную квалификационную работу студентки Лю Хуэйсинь  
(фамилия, имя, отчество)

По направлению подготовки 38.04.01 Экономика, профиль «Международная практика и системы бухгалтерского(финансового) учета и аудита»

---

Руководитель ВКР к.э.н., доцент Ракутько С.Ю  
(ученая степень, ученое звание, и.о.фамилия)

на тему: «Характеристика системы регулирования аудита в КНР в условиях применения МСФО»

---

Дата защиты ВКР « 05 » июля 2018 г.

Лю Хуэйсинь выполнила выпускную квалификационную работу согласно выданному заданию. Тема работы актуальна, так как вопросы, связанные с построением национальной системы учета и аудита в условиях перехода на МСФО и МСА требуют реформирования системы учета и аудита с использованием зарубежного опыта.

Сформулированные цель и задачи исследования определили структуру данной работы, выбор методологии, специфику объекта и предмета исследования. Целью своей выпускной квалификационной работы Лю Хуэйсинь определяет изучение зарубежного опыта перехода на МСФО и МСА. В своей работе она рассматривает опыт применения международных стандартов в Китае. Для реализации поставленной цели сформулированы задачи исследования, с решением которых Лю Хуэйсинь успешно справилась.

Исследование Лю Хуэйсинь опирается на принцип научной объективности, что предполагает учет влияния разнонаправленных факторов систему регулирования учета и аудита при переходе на МСФО и МСА, в том числе исторически сложившиеся факторы, экономические и политические возможности стран с переходной экономикой. Комплексное применение общенаучных подходов и специальных методов бухгалтерского учета и аудита, приемов формирования финансовой отчетности позволило автору получить достоверные результаты исследования и на их основе разработать практически значимые рекомендации

