

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

*На правах рукописи*

ЛЮ ЯЛИ

**Рынок аудита в Китае**

Научная специальность 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика  
(бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель:  
кандидат экономических наук, доцент  
Гузов Юрий Николаевич

Санкт-Петербург  
2024

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ .....</b>	<b>3</b>
<b>ГЛАВА 1. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ РЫНКА АУДИТА В КИТАЕ .....</b>	<b>16</b>
1.1. Правовые особенности и государственное регулирование на основных этапах развития рынка аудита в Китае .....	16
1.2. Особенности фирменной организации аудита .....	37
1.3. Аудит в Гонконге, Макао и Тайване .....	55
Выводы по главе 1 .....	79
<b>ГЛАВА 2. АНАЛИЗ КИТАЙСКИХ СТАНДАРТОВ АУДИТА .....</b>	<b>81</b>
2.1 История и особенности китайских стандартов аудита .....	81
2.2. Сравнительный анализ китайских стандартов аудита и международных стандартов аудита .....	92
2.3 Эмпирический анализ состояния внедрения стандартов аудита в Китае .....	97
Выводы по главе 2 .....	124
<b>ГЛАВА 3. МЕТОДОЛОГИЯ СРАВНИТЕЛЬНОГО АНАЛИЗА РЫНКОВ АУДИТА КИТАЯ И РОССИИ .....</b>	<b>125</b>
3.1. Основные условия рынка аудита в Китае и России .....	126
3.2. Аудит общественно значимых организаций .....	134
3.3. Тенденции взаимодействия развития на рынке аудиторских услуг Китая и России ....	145
Выводы по главе 3 .....	159
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....</b>	<b>160</b>
<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....</b>	<b>164</b>
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ .....</b>	<b>175</b>

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Китай занимает второе место в мире по масштабам экономики, в последние годы в связи с ростом масштабов компаний наблюдается увеличение спроса на аудиторские услуги. Функция аудита является своеобразной «экономической полицией» и имеет огромное значение для обеспечения упорядоченного развития рыночной экономики. С началом экономических реформ в Китае в 1978 г. рыночные отношения интенсивно развивались в свободных экономических зонах, а затем на территории континентального Китая. Затем Китай принял под свою юрисдикцию Макао и Гонконг, оставив без изменений их учетные и аудиторские системы. Были сохранены ареалы иных мировых аудиторских регламентаций на территории Китая.

В 1996 и 1997 гг. Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (СКСРА) вступил в Конфедерацию бухгалтеров Азиатско-Тихоокеанского региона (САРА) и Международную федерацию бухгалтеров (ИФАС), а также продолжал работать в их советах и рекомендовал своих представителей в состав этих советов, благодаря чему повысился статус и влияние китайской аудиторской отрасли на международной арене. Однако по сравнению с развитием мировой торговой деятельности и усилением интеграции национальных экономик очевидные различия стандартов аудита в разных странах значительно увеличивают стоимость ведения бизнеса и финансовые ошибки, а также влияют на эффективность международных коммерческих операций, поэтому глобальное экономическое и торговое сотрудничество основывается на международном сближении стандартов аудита. Международная федерация бухгалтеров (ИФАС) в октябре 2019 г. опубликовала отчет об использовании Международных стандартов аудита (МСА) странами мира, в котором показано, что до 130 стран мира прямо или частично приняли МСА<sup>1</sup>. Являясь сегодня лидером мировой экономической деятельности, Китай неизбежно должен найти такой подход к международным стандартам аудита, который учитывал бы особенности китайской ситуации.

К концу 2021 г. в Китае насчитывалось более 100 вузов, преподающих аудит на бакалавриате, и 60 вузов имели авторизацию на получение степени магистра по аудиту. Во многих вузах в основном преподают аудит со сдачей в дальнейшем экзамена CPA, таким образом закладывая основу для развития аудита в Китае. По завершении обучения студенты часто готовятся к профессиональной аккредитации CPA (Certified Public Accountant) для того, чтобы стать полноправными аудиторами. С увеличением числа китайских компаний,

---

<sup>1</sup> Interational standards: 2019 global status report. [Электронный ресурс]/ Режим доступа: [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/IFAC-International-standards-2019-global-status-report.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IFAC-International-standards-2019-global-status-report.pdf) (дата обращения: 01.03.2023)

торгующих на мировых рынках, аудит становится важным инструментом для обеспечения прозрачности и доверия в финансовой отчетности.

Аудиторская отрасль является результатом определенного периода социально-экономического развития, сопровождающегося разделением собственности и управления предприятием. Аудит является отраслью, поэтому рынок аудиторских услуг также является отраслевым рынком. По мнению Гу Фенлинга, «рынок — это место обращения товаров и совокупность отношений обмена»<sup>2</sup>. Согласно О.В. Карабановой, «рынок — совокупность экономических отношений, базирующихся на регулярных обменных операциях между производителями товаров (услуг) и потребителями в условиях конкуренции»<sup>3</sup>. В китайских и зарубежных научных статьях по экономике существует множество различных понятий, но по существу они схожи с этими понятиями. Рынок аудиторских услуг, как и другие рынки услуг, состоит из таких элементов, как субъект, объект и место торговли на рынке аудиторских услуг. В частности, субъекты потребления на рынке аудиторских услуг — это пользователи аудиторской информации, включая инвесторов, кредиторов, руководителей предприятий, государственных регуляторов, а также потенциальных инвесторов и кредиторов. Субъекты предложения на рынке аудиторских услуг — аудиторские организации и аудиторы, которые используют свои профессиональные знания, навыки и опыт для вынесения суждений о соответствии проверяемой финансовой отчетности стандартам бухгалтерского учета, выражения мнения и доведения его до сведения пользователей бухгалтерской информации с независимой, объективной и справедливой позиции, что повышает достоверность финансовой отчетности. Одновременно аудитор может предоставлять консультации и услуги по бухгалтерскому, налоговому, управленческому, информационному и другим аспектам. Объектом рынка аудиторских услуг является аудиторский продукт, который формально является продуктом и услугами, предоставляемыми аудитором в соответствии с потребностями клиента. Аудиторские продукты включают в себя не только аудиторские заключения, но и разнообразные неаудиторские услуги, оказываемые клиентам, в том числе услуги по бухгалтерскому учету, оценке, проверке капитала, налоговому, управленческому консультированию и т. д.

В соответствии с термином «услуга» различают материальные услуги и социально-культурные (нематериальные) услуги. К социально-культурным услугам относятся медицинские услуги; услуги культуры, туризма, образования; юридические, бухгалтерские, информационно-технологические услуги и т. д.<sup>4</sup> Несмотря на то, что в терминологии услуг аудиторские услуги отдельно не упоминаются, они включены в состав нематериальных услуг,

---

<sup>2</sup> Gu Fenling. Research on China's independent audit market. Beijing: China Finance and Economy Press. 2007. №9. 210 с.

<sup>3</sup> Карабанова О.В. Теория отраслевых рынков: учеб.-метод. пособ. М.: ООО «Научный консультант», 2015. 89 с.

<sup>4</sup> Гутцайт Е.М. Теоретические основы аудита. 3-е изд., доп. и перераб. М.: ООО «Сам Полиграфист», 2022. 1006 с.

поскольку предметом деятельности при проведении аудита является не физический предмет, а поток информации (который выражается в аудиторских заключениях и отчетах). Это также свидетельствует о том, что для аудиторских операций не существует определенного локального места. Другими словами, рынок аудиторских услуг является мобильным рынком.

Услуги обычно рассматриваются как частные или коммерческие, добровольные или обязательные, платные или бесплатные и т. д. Очевидно, что аудиторские услуги являются коммерческими и платными, а цена становится связующим звеном между спросом и предложением аудита, и пока существует сделка между спросом и предложением аудита, неизбежно будет формироваться цена сделки. В том, что касается добровольного или недобровольного характера, ситуация достаточно сложная. Обычно в условиях совершенного рынка на рынке аудиторских услуг существует спрос на добровольный инициативный аудит. Однако существование обязательного аудита, безусловно, увеличивает себестоимость услуг для предприятий, что добавляет финансовую нагрузку на проверяемый бизнес. В то же время важной сущностной особенностью рынка аудиторских услуг, отличающей его от других рынков услуг, является сохранение по возможности независимости аудиторского субъекта, что является необходимым условием и гарантией эффективного функционирования рынка аудиторских услуг.

Китай и Россия — две страны, имеющие значительное влияние в глобальной экономике, и обе страны проходили долгий путь становления аудиторского рынка. Несмотря на то, что современный аудит достаточно развит в этих странах, каждая из них имеет свои особенности, что и обусловило актуальность исследования. В 2015 г. Президент РФ Владимир Путин и председатель КНР Си Цзиньпин подписали Совместное заявление о сотрудничестве по сопряжению строительства Евразийского экономического союза (ЕАЭС) и экономического пояса проекта «Шелковый путь». Документ утвержден лидерами двух стран по итогам двусторонних переговоров<sup>5</sup>. Наряду с укреплением дружественных отношений между Китаем и Россией, между двумя странами устанавливаются все более тесные экономические связи: всё больше китайских предприятий инвестируют в Россию, и масштабы торговли увеличиваются. Таким образом, существуют широкие перспективы сотрудничества между российской и китайской аудиторскими отраслями.

18 ноября 2023 г. Китай и Россия подписали меморандум о признании эквивалентности систем аудита, который способствует сотрудничеству между предприятиями двух стран и обеспечивает синергию развития аудиторской отрасли Китая и России. Таким образом, важно

---

<sup>5</sup> РФ и Китай договорились о «стыковке» проектов ЕАЭС и «Шелковый путь». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://tass.ru/ekonomika/1956881> (дата обращения: 01.03.2023)

исследовать общие черты и различия в развитии рынка аудита России и Китая, поскольку это имеет огромное значение для развития взаимодействия между рынками аудита России и Китая.

Кроме того, крупнейшие аудиторско-консалтинговые группы («большая четверка») в настоящее время играют немалую роль на рынке аудита в Китае. В этой связи в условиях глобализации экономики аудиторская отрасль Китая вынуждена сталкиваться не только с внутренней, но и с международной конкуренцией.

Возникает ряд теоретических и практических вопросов. Как развивался рынок аудита в Китае? Каковы его особенности? В чем заключается положительное влияние возвращения Гонконга и Макао на развитие рынка аудита в Китае? Какое влияние на развитие рынка аудита оказывают операции по проведению аудиторских услуг между Тайванем и континентальным Китаем? Какое влияние оказало членство Китая в IFAC на конкурентоспособность китайского аудита? В чем особенности китайских стандартов аудита по сравнению с международными стандартами аудита? Как международные аудиторско-консалтинговые группы «большой четверки» развивались на рынке аудита в Китае? Каковы различия между китайскими аудиторскими организациями и группами «большой четверки»? В чем заключаются различия в развитии рынка аудита России и Китая? Анализ этих фактов определяет актуальность выбранной темы данного исследования.

**Степень разработанности темы исследования.** Исследование истории аудита и аудиторского рынка является актуальной и востребованной темой среди ученых. В Китайской базе данных по ключевым словам «аудит в Китае» было найдено более 12 тыс. научных публикаций, и только одна из них — научная публикация под названием «Системы аудита в Китае и России» (2012). Однако в e-library.ru по ключевым словам «аудит в Китае» было найдено 30 научных публикаций, из них 10 научных публикаций были посвящены теме «Сравнение аудита в Китае и России». Среди них Н.Н. Карзаева, В.М. Баутин, А. Полидань рассмотрели роль и место аудиторской деятельности в экономике России и Китая<sup>6</sup>; В.А. Куценко и Е.В. Колесникова сравнили характеристики развития современного аудита в России и Китае<sup>7</sup>; Т.Д. Тыдыкова и Е.В. Останина провели сравнение правового регулирования в России и Китае<sup>8</sup>. Это означает, что сравнительный анализ рынков аудита в Китае и России имеет слабую практическую разработку в литературе.

Интенсивные разработки международных ученых по проблематике аудита создали значительный интеллектуальный потенциал. Существенный вклад в формирование и развитие

<sup>6</sup> Карзаева Н.Н., Баутин В.М., Полидань А. Регулирование аудиторской деятельности в России и Китае // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2016. Т. 11, № 2 (40). С. 91–94.

<sup>7</sup> Куценко В.А., Колесникова Е.В. Сравнительная характеристика развития современного аудита в России и Китае // Современные подходы к трансформации концепций государственного регулирования и управления в социально-экономических системах: сб. науч. тр. 9-й Междунар. науч.-практ. конф. Курск, 20–21 февраля 2020 года. Т. 1. Курск: Финансовый ун-т при Правительстве Российской Федерации, Курский филиал, 2020. С. 258–262.

<sup>8</sup> Карабанова О.В. Теория отраслевых рынков: учеб.-метод. пособ. М.: ООО «Научный консультант», 2015. 89 с.

аудита внесли Л.Р. Дикси и Р.Х. Монтгомери<sup>9,10</sup>. Сущность аудита подробно раскрыта в трудах Р. Адамса и Дж. Робертсона<sup>11,12</sup>. Американские ученые Р. Маутц и Х. Шараф вошли в историю аудита как авторы постулатов<sup>13</sup>. Дальнейшее развитие методологии аудита нашло отражение в трудах британского ученого Д. Флинта<sup>14</sup>. В сегодняшней практике вопросам формирования теории аудита и обоснования ее роли в развитии аудиторской деятельности посвящены труды ряда известных российских ученых, среди которых М.А. Азарская, П.П. Баранов, Е.М. Гутцайт, В.Н. Ким, М.В. Мельник, В.П. Суйц, А.Е. Суглобов, В.Т. Чая, А.Д. Шеремет, Ю.Н. Гузов, В.Я. Соколов, С.М. Бычкова, Р.П. Булыга и др. Обоснование необходимости формирования теории аудита подробно исследовано в трудах А.Д. Шеремета<sup>15</sup>. В работах Е.М. Гутцайта сущность аудита рассматривается с трех позиций: как науки, как предпринимательской деятельности и как объекта статистического наблюдения<sup>16</sup>. В исследованиях В.Н. Ким аудит определяется как форма научного знания, предмет которого изучен недостаточно глубоко<sup>17</sup>. С трех позиций аудит в своих трудах рассматривает и М.А. Азарская: как область научных и специальных знаний, как область практической деятельности, как информационную систему<sup>18</sup>. Критически проанализирована «Концепция дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации» в трудах Ю.Н. Гузова<sup>19,20</sup>, и он представляет системный анализ практической деятельности аудита и разделяет развитие аудита на четыре периода, а также представляет, что цифровизация в области аудита направлена на формирование непрерывного аудита (аудит 4.0)<sup>21</sup>. Вопросам развития концепции профессионального суждения в аудите посвящены исследования П.П. Баранова<sup>22</sup>. Особый вклад в развитие методологии финансового контроля в целом и аудита как его отдельного вида внесен М.В. Мельник<sup>23,24</sup>.

Вклад ученых Китая по проблематике аудита. С момента восстановления системы аудита в Китае профессионалы и ученые сосредоточились на изучении и внедрении передового зарубежного опыта и занялись исследованиями в области развития теории аудита.

<sup>9</sup> Dicksee L.R. Auditing: A practical manual for auditors. London: Gee and Co., 1892. 1110 p.

<sup>10</sup> Montgomery R.H. Auditing theory and practice. New York: The Ronald press company, 1912. 673 p.

<sup>11</sup> Адамс Р. Основы аудита: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М.: ЮНИТИ, 1995. 398 с.

<sup>12</sup> Робертсон Дж. Аудит. М.: КППМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 496 с.

<sup>13</sup> Mautz R.K., Sharaf H. The philosophy of auditing. Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1961. 299 p.

<sup>14</sup> Flint D. Philosophy and principles of auditing; an introduction. Basingstoke: Macmillan Education, 1988. 191 p.

<sup>15</sup> Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учеб. 6-е изд. М.: ИНФРА-М; 2014. 352 с.

<sup>16</sup> Гутцайт Е.М. Аудиторская проверка с позиций теорий принятия решения в условиях неопределенности // Аудиторские ведомости. 2001. № 8. С. 54–61.

<sup>17</sup> Ким Н.В. Аудит: сущность, структура, проблемы: монография. Екатеринбург: Деловая книга, 2004. 120 с.

<sup>18</sup> Азарская М.А., Миронова О.А. Развитие концепции аудита // Аудиторские ведомости. 2005. №11. С. 22–29.

<sup>19</sup> Гузов Ю.Н. Риск-ориентированный подход и проблемы формирования системы внутреннего контроля аудиторских фирм // Аудиторские ведомости. 2013. № 1. С. 62–71.

<sup>20</sup> Гузов Ю.Н., *Ст рельникова О.В.* Практика планирования в риск-ориентированном аудите // Аудиторские ведомости. 2015. № 1. С. 29–41.

<sup>21</sup> Гузов Ю.Н. Направления цифровизации учета и аудита // Аудит. 2021. № 4. С. 11–16.

<sup>22</sup> Баранов П.П. К вопросу о необходимости формирования научной теории аудита // Вестник НГУЭУ. 2013. № 4. С. 84–100.

<sup>23</sup> Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль / под ред. М.В. Мельник. М.: ФБК-ПРЕСС, 2003. 520 с.

<sup>24</sup> Мельник М.В., Бердников В.В. Анализ и контроль в коммерческой организации. М.: Эксмо, 2010. 560 с.

Исследования в области теории аудита проводили такие известные ученые, как Се Линь, Пань Сюлунь, Гуо Даоян, Лоу Эрсин, Янь Цзинье, Сюй Чжэндань, Ян Шичжан, Чэнь Югуй.

В настоящее время существуют исследования по аудиторским стандартам, которые направлены на определение места международных стандартов аудита в системе нормативного регулирования аудиторской деятельности, а также выявление проблем их применения. В связи с внедрением новых стандартов аудита ученые обращают внимание на эффект от внедрения новых стандартов аудита. Об этом рассказывают в работах многие китайские ученые, среди которых Чжан Ивэнь, Сяо Шэнкан, Сунь На, Ян Кайюань, Ли Жэньхуа, Чжан Ивэй, Чжан Цзиньдань, Гуо Баочунь, Гуо Жун, Цзоу Юэ, Дун Юкай, Чжу Цзэган, Цзян Лиша, Ли Яньси и другие. Ряд ученых, среди которых Лу Манхуа, Ли Сяоцин, Тан Мин, Ци Фэн, Гуо Яньтин, Лю Юй, Цзинь Цзиган и Тан Хунтао, также многие ученые исследовали сближение китайских стандартов аудита с международными стандартами аудита.

Самым ранним исследованием, связанным с рынком аудита, является исследование Zeff и Fossum, которые вывели долю рынка аудиторской фирмы на основе доли от общего дохода, активов и доходов клиентов аудиторской фирмы в общей совокупности<sup>25</sup>. В дальнейшем Rhode, Whitsell, Kelsey, Schiff, Fried и Palmrose протестировали отраслевую концентрацию рынка аудита в США. В результате исследования было установлено, что в рамках развития рынка аудита в западных странах после длительного периода конкуренции и консолидации аудиторских организаций во многих странах сформировалась ситуация монополистической конкуренции или олигополии, контролируемая несколькими крупными фирмами<sup>26,27,28</sup>.

Активно исследовали рынок аудита в Китае такие ученые как Ли Шухуа, Сян Цзиньцзинь, Ван Сяохао, Ли Тяо, Чжан Лихун, Гуо Ин, Кэ Даган, Хоу Сяоцин, Кан Мэн, Чэн Цянь и др. Рынок аудита в Китае характеризуется конкурентной структурой рынка, но на рынке аудита Китая доля международных компаний «большой четверки» значительно увеличилась и продолжает расширять свою долю. В то время как китайские аудиторские организации еще находятся в конкурентной ситуации, а явление региональной сегментации является серьезным ограничением рыночной экспансии. Рассмотренные актуальные вопросы предопределяют цель, задачу и актуальность исследования в данной работе.

**Целью исследования** является выявление особенностей формирования рынка аудита в Китае, анализ сближения китайских стандартов аудита с международными стандартами аудита, а также проведение сравнительного анализа состояния развития рынков аудита в России и

<sup>25</sup> Zeff, S.A., Fossum, R.L. An analysis of large audit clients // *Accounting Review*. 1967. Vol. 42. No. 2. P. 298–320.

<sup>26</sup> Rhode, J.G., Whitsell, G.M., Kelsey, R.L. An analysis of client-industry concentrations for large public accounting firms. *The Accounting Review*. 1974. Vol. 49. No. 4. P. 772–787.

<sup>27</sup> Schiff, A., Fried, H.D. Large companies and the Big Eight: An overview. *Abacus*. 1976. Vol. 12. No. 2. P. 116–124.

<sup>28</sup> Palmrose, Z.V. Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence. *Journal of Accounting Research*. 1986. Vol. 24. No. 1. P. 97–110.



Китае как стран с развивающейся экономикой, и отражение тенденций взаимодействия развития на рынке аудиторских услуг Китая и России.

Для достижения указанной цели **были поставлены следующие задачи:**

1. Провести комплексное исследование структуры современного рынка аудита Китая на основе множественности фирменной организации.
2. Изучить текущее развитие рынка аудита в Гонконге, Макао и Тайване, а также выявить модели сотрудничества для деловых операций между этими регионами и аудиторскими услугами континентального Китая.
3. Провести анализ состояния сближения китайских стандартов аудита с международными стандартами аудита и изучить особенности, существующие в китайских стандартах аудита, проанализировать эффект от внедрения новых стандартов аудита в Китае.
4. Провести сравнительный анализ общих черт и различий, которые существуют в развитии рынков аудита России и Китая как стран с развивающейся экономикой.
5. Представить тенденции взаимодействия развития на рынке аудиторских услуг Китая и России.

**Объектом исследования** является функционирование рынка аудита в Китае и России как стран с развивающейся экономикой, а также текущая практика регулирования рынка и применения китайских стандартов аудита.

**Предметом исследования** являются особенности формирования рынка аудита в Китае, сближение китайских стандартов аудита с международными стандартами аудита, а также сравнительный анализ развития рынков аудита в Китае и России как стран с развивающейся экономикой.

**Область исследования.** Диссертация выполнена в соответствии с пунктами 11.6 «Аудиторская деятельность»; 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите»; 11.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии»; 1.14 «Особые экономико-правовые режимы регионального и местного развития»; 4.19 «Особенности малых и средних форм предпринимательской деятельности в отраслях сферы услуг»; 4.21 «Обеспечение конкурентоспособности предприятий сферы услуг»; 11.13 «Особенности формирования статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности»; 11.15 «Статистическое наблюдение». Паспорта научной специальности 5.2.3 «Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика (экономические науки)».

**Методология и методы исследования.** Возникновение и развитие независимого аудита невозможно отделить не только от генерирования соответствующих теорий, но и от продвижения реальной практики, поэтому теоретическую и методологическую основу работы

составляют научные взгляды отечественных и зарубежных экспертов и ученых. В целом в данной работе принят метод исследования, основанный на нормативном исследовании и сочетании нормативного и эмпирического исследований. При изучении конкретных вопросов в основном используются следующие методы:

Во-первых, в данной работе применяется метод логического сложения хронологических доминант Ю.Н. Гузова<sup>29,30,31</sup> для проведения систематического исследования возникновения и развития рынка аудита в Китае. На этой методической базе анализируются особенности формирования рынка аудита в Китае и формируются основные этапы его развития. Ключевыми доминантами развития рынка аудита являются правовые нормы и формы регулирования аудита.

Во-вторых, в данной работе активно используется метод сравнительного анализа. Во многих аспектах исследования, таких как масштабы аудиторских организаций, аудит в Гонконге, Макао и Тайване, а также сближение китайских стандартов аудита. В данной работе широко используется метод сравнительного анализа.

В-третьих, в данной работе широко используется сочетание методов качественного исследования и количественного анализа. Для изучения многих вопросов используются как качественные методы, чтобы раскрыть их теоретические ценности и отразить законы развития, так и большое количество данных, чтобы обосновать и поддержать предложенные теории с использованием данных.

В-четвертых, в данной работе в основу методологии анализа статистического наблюдения аудиторского рынка Китая положены работы российского исследователя Е.М. Гутцайта и методики формирования статистических отчетов по аудиторскому рынку Минфина РФ.

**Информационная база.** Список литературы составлен на основе научных работ в области аудита Китая и других стран, официальных документов Китайского института сертифицированных общественных бухгалтеров (СICPA), а также нормативно-правовых документов правительства Китая. Источниками данных послужили: Статистическое бюро КНР, Комиссия по регулированию рынка ценных бумаг КНР, база данных CSMAR, экономическая база данных Wind, годовые отчеты на сайте Китайского института сертифицированных общественных бухгалтеров, сайт Министерства финансов РФ, Совет по финансовой отчетности в Гонконге, Комитет по профессиональным бухгалтерам Макао, Комиссия по финансовому

---

<sup>29</sup> Guzov, I.N. History of auditing in Russia. Periodization and challenges of development // Audit Financiar. 2016. Vol. XIV, No. 6 (138). P. 651–658.

<sup>30</sup> Гузов Ю.Н. Аудит в России: этапы и факторы развития // Социально-экономическое развитие России и Китая глазами российских и китайских экономистов. СПб — Пекин: Скифия-принт, 2019. С. 159–174.

<sup>31</sup> Гузов Ю.Н. История развития аудита в России // Аудит. 2019. № 4. С. 7–12.

надзору Р.О.К. (Тайвань); обработка данных проводилась на персональном компьютере с использованием программ Microsoft Excel 2013 и SPSS.

**Научная новизна исследования** состоит в том, что обоснована и предложена оригинальная авторская комплексная характеристика современного рынка аудита в Китае как стране с развивающейся экономикой, отражающая синергию учетных систем континентального Китая, Макао и Гонконга. Синергия рассмотрена сквозь призму трех основных направлений развития современного аудита: усиления независимости аудита, внедрения международных стандартов аудита и саморегулирования в аудите.

**Положения, выносимые на защиту:**

1. Выделены 6 основных этапов развития рынка аудита в Китае на основе применения методов хронологических доминант, включающих развитие законодательной и нормативной базы, совершенствования стандартов аудита, усиления масштабов деятельности аудиторских организаций.

2. Выявлены наличие существования на рынке аудита Китая различных учетно-аудиторских систем: континентального Китая, Макао, Гонконга и Тайваня, их функциональное взаимодействие между собой и имеющее общий тренд развития на основе применения МСА.

3. Определены ключевые сегменты аудиторского рынка Китая, включающие в себя аудит листинговых компаний (сегмент деятельности крупных и международных аудиторов) и работу средних и мелких аудиторских компаний в отношении, которых государством проводится активная синдикализация (укрупнение масштабов организации).

4. Определено, что китайские стандарты аудита и МСА имеют сходство с точки зрения структуры, содержания и аудиторской модели, однако система китайских стандартов аудита сохранила два специфических стандарта по проверке капитала и коммуникации между аудиторами до и после назначения, не имеющая международных аналогов.

5. Определены особенности методов регулирования государственных органов аудиторского рынка на основе применения монетарных штрафов и морального увещания.

6. Определена возможность осуществления сравнения рынков аудита России и Китая по сопоставимым качественным и количественным показателям на основе использования действующих национальных форм статистического наблюдения.

**Основные научные результаты**, нашедшие отражение в публикациях автора, содержащие научную новизну, можно выделить следующие наиболее значимые элементы:

Во-первых, предложена оригинальная систематизация истории развития аудита в Китае на основе применения метода хронологических доминант. Выделяется 6 основных этапов

эволюции аудиторского рынка в Китае на основе качественного усиления аудиторских институтов<sup>32</sup>:

первый этап — зарождение аудита («дикий» аудит) (1978–1986 гг.);

второй этап — становление прогосударственного аудита (1986–1993 гг.);

третий этап — государственное регулирование и рождение обязательного аудита (1993–1998 гг.);

четвертый этап — усиление независимости и стандартизации аудита (1998–2005 гг.);

пятый этап — сближение и переход на международные стандарты (2005–2017 гг.);

шестой этап — саморегулирование (с 2017 г. по настоящее время).

На каждом этапе происходило качественное усиление аудиторского рынка Китая на основе развития законодательной и нормативной базы и совершенствования стандартов аудита, игравших активную роль в эволюции<sup>33,34,35</sup>.

Во-вторых, выявлены особенности формирования рынка аудита Китая, состоящего из различных учетно-аудиторских систем мира (сосуществование систем — уникальное явление). На территории Китая параллельно существуют учетно-аудиторские системы континентального Китая, Макао, Гонконга и Тайваня, которые подчиняются различным юридическим и регуляторным институтам. В настоящее время осуществляется унификация этих систем на основе МСА. Между этими системами осуществляется функциональное взаимодействие, т. е. существует возможность, например, гонконгским аудиторским компаниям аудировать клиентов в континентальном Китае и наоборот.

В-третьих, выделены ключевые сегменты аудиторского рынка Китая на основе количественного анализа крупных и мелких аудиторских компаний. Формализована современная структура организационно-правовых форм участников аудиторского рынка Китая на основе динамического статистического наблюдения. Особое внимание уделено позиционированию крупнейших международных аудиторско-консалтинговых групп («большой четверки») в формировании аудиторского рынка, проведению синдикализации аудиторских компаний (увеличения масштабов и изменения организационно-правовых форм) и изменению функционалов аудиторской работы<sup>36</sup>.

В-четвертых, охарактеризованы ключевые сходства и отличия в структуре и содержании китайских и международных стандартов аудита, определяющие качество аудиторской проверки.

---

<sup>32</sup> Liu, Yali. Comparative analysis of the development of audit markets in Russia and China // Tomsk State University Journal of Economics. 2023. No. 61. P. 113–135.

<sup>33</sup> Liu, Yali. The current development of audit market in China // Tomsk State University Journal of Economics. 2022. No. 59. P. 319–328.

<sup>34</sup> Liu, Yali. Performance Audit: The Development Conditions in China // Finance: Theory and Practice. 2023. Vol. 27, No. 4. P. 80–92.

<sup>35</sup> Лю Яли. Состояние и перспективы развития аудита эффективности в Китайской Народной Республике // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. 2021. № 1. С. 45–49.

<sup>36</sup> Лю Яли. Аудиторский рынок в России и Китае // Учет. Анализ. Аудит. 2022. Т. 9, № 2. С. 87–94.

Результаты исследования показывают, что китайские стандарты аудита отличаются от МСА на два специфических стандарта. Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (СІСРА) сохранил стандарты аудита по проверке капитала и коммуникации между аудиторами до и после назначения.

В-пятых, выявлены особенности функционирования системы органов регулирования аудита в Китае, определяющие развитие рынка аудита. Фокус внимания органов регулирования смещается в сторону применения инструментов морального увещевания и монетарных штрафов. Результаты исследования показывают, что с введением стандартов аудита 2010 г. регулирующие органы усилили контроль за качеством аудита, что уменьшило риск административных наказаний и отраслевых дисциплинарных действий в отношении аудиторских организаций. Особое внимание уделяется предупреждениям и денежным штрафным санкциям в рамках регулирования рынка аудита.

В-шестых, предложена методология сравнения рынков аудита России и Китая по качественным и количественным показателям, выделяющая общие черты и особенности развития аудита в странах с развивающейся экономикой. Общими элементами истории аудита данных стран являются этапы «дикого аудита» и государственного регулирования, переход на МСА и тенденции к саморегулированию в аудите, осуществляемые с учетом национальных особенностей. Доля иных аудиторских услуг, отличных от аудита, в России выше, чем в Китае. Доли рынка крупных, средних и малых аудиторских организаций в Китае и России примерно одинаковы, и в обоих случаях доминируют крупные аудиторские организации<sup>37,38,39</sup>.

**Теоретическая и практическая значимость работы.** В данной работе обобщены исследования в области независимого аудита, проведенные отечественными и зарубежными экспертами и учеными, анализ особенностей современного рынка аудита Китая и отражение синергии различных учетно-аудиторских систем в мире, что создает теоретическую основу для развития современного рынка аудита Китая. Также, на основе сравнительного анализа развития рынков аудита в Китае и России, выделяются общие черты и особенности развития аудита в Китае и России, что позволяет создать основу к взаимодействию развития рынков аудита в Китае и России.

**Апробация результатов исследования.** Результаты диссертационного исследования обсуждались на аспирантских семинарах кафедры статистики, учета и аудита СПбГУ и были представлены в виде докладов на международных научных конференциях:

---

<sup>37</sup> Лю Яли. Статистика рынка аудиторских услуг в Китае. Учет, Анализ, Аудит. 2023. Т.10.№.6. С. 82-92.

<sup>38</sup> Belozyorov, S.A., Wang, W., Liu, Yali. Analysis of Regional Differences and Influencing Factors of China's Digital Economy Development // Journal of Applied Economic Research. 2022. Vol. 21, No. 3. P. 486–513.

<sup>39</sup> Лю Яли. Развитие китайского внутреннего аудита в условиях цифровой экономики // Управление бизнесом в цифровой экономике: сб. тез. выст. 3-й Междунар. конф., Санкт-Петербург, 19–20 марта 2020 года. СПб., 2020. С. 595–599.

51-я Международная научно-практическая конференция «Татуровско-Шереметовские чтения», посвященная 80-летию кафедры учета, анализа и аудита, на тему «Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в условиях цифровой экономики» (Экономический факультет МГУ имени М.В. Ломоносова, 19–20 октября 2023 г.);

9-я Международная научно-практическая конференция «TECHNOPERSPECTIVE 2023» (Санкт-Петербург, 29–30 ноября 2023 г.);

III Международная конференция «Управление бизнесом в цифровой экономике» (Санкт-Петербург, 8–9 октября 2020 г.).

**Публикации.** По теме диссертационного исследования опубликовано 8 научных Публикациях общим объемом 5,37 п.л., в том числе 5 публикации (3,57 п.л.) из перечня рецензируемых научных журналов и изданий ВАК Минобрнауки России, 1 статья (0,81 п.л.) в изданиях, индексируемых наукометрическими базами данных Web of Science и Scopus. 1 статья (0,68 п.л.) в изданиях, индексируемых наукометрическими базами данных RSCI.

Список основных работ по теме диссертации:

1. *Лю Яли.* Аудит эффективности: условия развития в Китае // Финансы: теория и практика. 2023. Vol. 27, No. 4. С. 80–92. (На англ. языке)
2. *Белозеров С.А., Ван В., Лю Яли.* Анализ региональных различий и факторов, определяющих развитие цифровой экономики Китая // Journal of Applied Economic Research. 2022. Vol. 21, No. 3. С. 486–513. (На англ. языке)
3. *Лю Яли.* Сравнительный анализ развития аудиторских рынков в России и Китае // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2023. № 61. С. 113–135. (На англ. языке)
4. *Лю Яли.* Статистика рынка аудиторских услуг в Китае // Учет, Анализ, Аудит. 2023. Т.10, № 6. С. 82-92.
5. *Лю Яли.* Текущее развитие рынка аудита в Китае // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2022. № 59. С. 319–328. (На англ. языке)
6. *Лю Яли.* Аудиторский рынок в России и Китае // Учет. Анализ. Аудит. 2022. Т. 9, № 2. С. 87–94.
7. *Лю Яли.* Состояние и перспективы развития аудита эффективности в Китайской Народной Республике // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. 2021. № 1. С. 45–49.
8. *Лю Яли.* Развитие китайского внутреннего аудита в условиях цифровой экономики // Управление бизнесом в цифровой экономике: сб. тез. выст. 3-й Междунар. конф. Санкт-Петербург, 19–20 марта 2020 г. СПб, 2020. С. 595–599.

**Монография:**

9. *Лю Яли*. Рынок аудита в Китае. СПб.: Скифия-принт, 2024. 412 с.

**Структура и объём диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 199 наименований и девяти приложений. Текст диссертации изложен на 188 страницах, содержит 14 рисунков и 36 таблиц.

Во введении представлены актуальность темы исследования и степень разработанности темы исследования, определены цели, задачи, объект и предмет исследования, раскрыта научная новизна, обобщена теоретическая и практическая значимость работы, проверена апробация результатов исследования.

В первой главе выделены 6 этапов формирования рынка аудита в Китае, на основе динамического наблюдения определены основные сегменты рынка аудита в Китае, выявлены особенности формирования рынка аудита в Китае и различные учетно-аудиторские системы, существующие в континентальном Китае, Гонконге, Макао и Тайване.

Во второй главе рассмотрены история и особенности разработки китайских стандартов аудита, охарактеризованы сходства и различия между китайскими и международными стандартами аудита, а также выявлены особенности системы регулирования аудита в Китае, определяющие развитие аудиторского рынка.

В третьей главе по качественным и количественным показателям на основе данных рынка аудита за период 2008-2021 гг. представлен сравнительный анализ рынков аудита Китая и России, выявлены общие черты и особенности. Также представлены тенденции развития взаимодействия аудиторских рынков Китая и России.

В заключении обобщены основные выводы и предложения по результатам исследования.

В девяти приложениях представлены аналитические материалы, демонстрирующие процесс исследования.

## ГЛАВА 1. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ РЫНКА АУДИТА В КИТАЕ

### 1.1. Правовые особенности и государственное регулирование на основных этапах развития рынка аудита в Китае

**Предыстория.** Слово «аудит» происходит от латинского слова *audio*, которое первоначально означало «слышит»<sup>40</sup>. Использование этого термина в Китае в широком смысле связано с началом XX в., точнее, с образованием Китайской Республики, а независимый аудит появился в связи с постепенным развитием национальной промышленности и торговли.

В сентябре 1918 г. Министерство сельского хозяйства и торговли правительства Бэйян приняло «Временное положение о бухгалтерях» и 7 сентября утвердило известного бухгалтера Се Лин в качестве первого в Китае сертифицированного аудитора. Он открыл аудиторскую фирму Zhengze (正则会计师事务所), которая стала первой аудиторской организацией в Китае, ознаменовав рождение независимого аудита в Китае<sup>41</sup>. После этого правительство Бэйян приняло такие нормативно-правовые акты как «Положение о регистрации бухгалтеров», «Положение о проверке бухгалтеров» и «Положение о бухгалтерях», которые регулировали сферу, содержание и нормы аудиторской практики<sup>42</sup>.

В 1925 г. в Шанхае была создана первая ассоциация бухгалтеров, а в 1933 г. формируется Национальная ассоциация бухгалтеров, что ознаменовало появление независимого аудита как отдельной отрасли бизнеса в Китае. Принятие закона о компаниях правительством Гоминьдана в 1929 г. и последующее внедрение соответствующих законов о налогах и банкротстве установили правовой статус сертифицированных аудиторов, которые способствовали развитию профессии аудитора в раннем Китае. До 1949 г. в Китае насчитывалось более 3 000 сертифицированных аудиторов и 24 аудиторские организации<sup>43</sup>. Однако в полуфеодальном и полукOLONIALном старом Китае профессия сертифицированного аудитора не получила большого развития, и аудит не играл существенной контрольной роли. В течение этого периода деятельность сертифицированных аудиторов в основном заключалась в

---

<sup>40</sup> Воронина. Л.И. Аудит: теория и практика: учеб. для бакалавров. 3-е изд., перераб. М.: Издательство «Омега-Л», 2014. 566 с.

<sup>41</sup> Chen Songsheng, Han Xiaotong. The development of independent audit in China // Business Accounting. 2017. No. 0 7. P. 6–12.

<sup>42</sup> Liu Haiying, Zhang Honglin, Zhou Wengang. The historical development of China's independent audit system and its changes // Journal of Shandong University of Technology (Social Science Edition). 2000. No. 0 1. P. 52–53.

<sup>43</sup> Xia Yansheng. The origin and development of independent auditing in China // Enterprise Herald. 2011. No. 17. P. 150.



разработке систем бухгалтерского учета для предприятий, выполнении функций агентов для налоговых деклараций, обучении бухгалтерского персонала и предоставлении услуг бухгалтерского консалтинга<sup>44</sup>.

После образования Китайской Народной Республики в начале 50-х гг. XX в. независимый аудит играл активную роль в восстановлении экономики. Однако в конце 1956 г., с установлением доминирования государственной собственности и высокоцентрализованной плановой экономической системы по типу Советского Союза, роль независимого аудита, обслуживавшего частную экономику, быстро ушла с социально-экономической сцены<sup>45</sup>. Доминирование государственной собственности и плановой экономической системы ограничивало функции рынка и его контрольные институты.

Общественный интерес к аудиту был возрожден 18 декабря 1978 г., когда Дэн Сяопин на Третьем пленуме Одиннадцатого Центрального комитета Коммунистической партии КНР предложил поставить в центр внимания экономическое развитие и проводить политику «реформ и открытости» (改革开放), внедряя рыночную экономику в китайскую экономическую систему. С приватизацией государственных предприятий и свободным развитием приватизированных предприятий, особенно с притоком иностранного капитала на китайский рынок, возникла острая необходимость в третьей стороне, независимой от правительства и иностранных инвесторов, для проверки и подтверждения экономической деятельности и эффективности совместных предприятий, что создало реальный спрос на аудиторскую отрасль и сформировало объективные условия для восстановления и реконструкции системы независимого аудита. В октябре 1992 г. 14-й Всекитайский конгресс Коммунистической партии КНР определил цель реформ — «создание социалистической рыночной экономической системы», и это стало поворотным событием для того, чтобы Китай оставил прошлое традиционной плановой экономической системы. С непрерывным развитием и совершенствованием социалистической рыночной экономики в Китае рынок аудита начал быстро развиваться. В процессе непрерывного совершенствования рынка аудита законы и правовые нормы об аудите заложили фундаментальную систему для развития аудиторской отрасли и являются основной базой для развития в этой отрасли.

---

<sup>44</sup> Liu Li. Research progress and development direction of auditing for CPAs // *New Accounting*. 2020. No. 07. P. 16–22.

<sup>45</sup> Xu Mo. Development and improvement of China's CPA audit system // *Knowledge Economy*. 2014. No. 20. P. 103–104.

Таким образом, при изучении развития стандартизации аудита в Китае после образования КНР, в данной работе в качестве узлового момента взято введение политики «реформ и открытости», и на основе развития социалистической рыночной экономики с китайской спецификой, используется метод логического сложения хронологических доминант, который предложил российский ученый Ю.Н. Гузов<sup>46</sup>, исследовавший периодизацию развития рынка аудита в России.

Современную периодизацию развития аудита в Китае можно разделить на шесть этапов:

первый этап — зарождение аудита («дикий» аудит) (1978–1986 гг.);

второй этап — становление прогосударственного аудита (1986–1993 гг.)<sup>47</sup>;

третий этап — государственное регулирование и рождение обязательного аудита (1993–1998 гг.);

четвертый этап — усиление независимости и стандартизации аудита (1998–2005 гг.);

пятый этап — сближение и переход на международные стандарты (2005–2017 гг.);

шестой этап — саморегулирование (с 2017 г. по настоящее время).

Основным критерием выделения шести основных этапов эволюции аудиторского рынка в Китае является качественное усиление аудиторских институтов, включающее законодательные новеллы, стандарты и развитие рыночных организаций аудита. Усиление аудиторских институтов рассматривается как вариант хронологических доминант, определяющих формирование периодов развития аудита в Китае.

Рассмотрим каждый этап.

#### **Первый этап — зарождение аудита («дикий» аудит 1978–1986 гг.).**

«Политика реформ и открытости» является программой экономических реформ в Китае, цель которой — создание социалистической рыночной экономики с китайской спецификой, а также открытость внешнему миру. Это период начала независимой аудиторской деятельности в Китае от создания первой аудиторской фирмы до принятия первого правила аудиторской деятельности.

В связи с ростом иностранных инвестиций и реформой государственных предприятий в Китае, 1 июля 1979 г. вторая сессия ВСНП 5-го созыва приняла «Закон о совместных

---

<sup>46</sup> Гузов Ю.Н. История развития аудита в России // Аудит. 2019. № 4. С. 7–12.

<sup>47</sup> Liu, Yali. Comparative analysis of the development of audit markets in Russia and China // Tomsk State University Journal of Economics. 2023. No. 61. P. 113–135.

китайско-иностранных предприятиях»<sup>48</sup>, и 10 декабря 1980 г. Министерство финансов обнародовало «Правила применения Закона КНР о подоходном налоге в отношении совместных китайско-иностранных предприятий»<sup>49</sup>, в которых указывалось, что совместные предприятия должны быть удостоверены сертифицированными аудиторами по таким вопросам как вклад в капитал участников совместного предприятия и чистая прибыль совместного предприятия, что обеспечило правовую основу для восстановления системы аудита в Китае. Министерство финансов 23 декабря 1980 г. приняло «Временное положение о создании бухгалтерской консультационной службы»<sup>50,51</sup>, которое стало важной вехой в истории развития аудиторской отрасли в КНР, и тем самым официально открыло занавес для восстановления и реконструкции системы аудита в Китае.

1 января 1981 г. была открыта Шанхайская бухгалтерская фирма, которая стала первой фирменной организацией аудита в Китае, получившей разрешение Министерства финансов на оказание независимых аудиторских услуг, ознаменовав соответствующий переход Министерства финансов на роль государственного регулирующего учреждения для аудиторских организаций и аудиторской отрасли, а также начало постепенного развития аудиторских организаций в Китае. 25 сентября 1984 г. Министерство финансов издало «Уведомление о создании бухгалтерских консультационных учреждений», в котором разъяснялись услуги, которыми должны заниматься сертифицированные аудиторы<sup>52</sup>. 21 января 1985 г. Девятое заседание Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей шестого созыва приняло «Закон о бухгалтерском учете в КНР», в котором было

---

<sup>48</sup> Law of the People's Republic of China on Chinese-Foreign Equity Joint Ventures. Adopted at the Second Session of the Fifth National People's Congress on July 1, 1979, and revised in accordance with the Decision of the National People's Congress Regarding the Revision of the Law of the People's Republic of China on Chinese-Foreign Equity Joint Ventures adopted at the Third Session of the Seventh National People's Congress on April 4, 1990. [Электронный ресурс]. Режим доступа:

<http://english.mofcom.gov.cn/article/policyrelease/Businessregulations/201303/20130300045777.shtml> (дата обращения: 12.03.2023)

<sup>49</sup> Правила применения Закона КНР о подоходном налоге в отношении китайско-иностранных совместных предприятий? утверждены Госсоветом 10 декабря 1980 г. и приняты Министерством финансов 14 декабря 1980 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://law.pkulaw.com/xingzheng/861.html> (дата обращения: 12.03.2023)

<sup>50</sup> Бухгалтерская консультационная служба — это независимое подразделение, оказывающее нотариальные и консультационные бухгалтерские услуги. Эта служба аналогична бухгалтерской фирме. Когда фирма или частное лицо пользуется услугами консультанта, выплачивается гонорар.

<sup>51</sup> Временное положение о создании бухгалтерской консультационной службы, принято 23 декабря 1980 г. и отменено в июле 1986 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://s.pinggu.org/down/a-925201.html> (дата обращения: 12.03.2023)

<sup>52</sup> Liu Yanping. Discussion on the development of independent audit in China // Cooperation Economy and Technology. 2012. No. 21. P. 85.

указано, что «фирменные организации аудита, состоящие из сертифицированных аудиторов, утвержденных финансовым отделом Госсовета или финансовым отделом народного правительства провинции, автономного района или муниципалитета, непосредственно подчиненного Центральному правительству, могут проводить проверки бухгалтерского учета согласно соответствующим законам государства»<sup>53</sup>. Впервые с момента основания Нового Китая статус и задачи сертифицированных аудиторов были закреплены в виде закона, что означало новый период развития аудиторской отрасли Китая.

В этот период развития переход от плановой экономики к рыночной начался повсеместно. В начале периода реформ в Китае по-прежнему действовала система единой государственной собственности, которая не позволяла отдельным аудиторам создавать аудиторские фирмы, в результате чего аудиторские фирмы были прикреплены к административным единицам и находились под их надзором. Аудиторские организации также в основном обслуживали государственные хозяйственные единицы, поэтому в них не было достаточной независимости и представления о рисках<sup>54</sup>.

В связи с реализацией в Китае политики «реформ и открытости» и стремительным развитием в Китае предприятий с иностранным инвестиционным капиталом, международные аудиторско-консалтинговые фирмы (в настоящее время — «большая четверка») создали постоянные представительства в Китае, предоставляя такие услуги, как аудит, проверка капитала и консалтинг и другие сопутствующие аудиту услуги, занимая большую долю на китайском рынке аудита. Допуск международных аудиторских фирм стимулировало быстрое развитие отечественных аудиторских фирм. Это также расширило содержание бизнеса на рынке аудита: от формального аудита финансовой отчетности до аудита предприятий с иностранными инвестициями и предоставления платных бухгалтерских консультаций<sup>55</sup>. Таким образом, в этот период развития государство сыграло положительную роль в развитии рынка аудита, а сертифицированные аудиторы начали входить в экономический оборот.

---

<sup>53</sup> Закон о бухгалтерском учете в КНР. Первоначально принят на 9-м заседании Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей шестого созыва, 21 января 1985 г., поправки внесены на 5-й сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей восьмого созыва 29 декабря 1993 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://asia-business.ru/law/law2/accounting/accounting/> (дата обращения: 12.03.2023)

<sup>54</sup> Ding Pingzhun. The development of CPA profession and the opening of accounting market in China // CPA Newsletter. 1997. No. 0 5. P. 34–37.

<sup>55</sup> Лю Яли. Аудиторский рынок в России и Китае // Учет. Анализ. Аудит. 2022. Т. 9, № 2. С. 87–94.

## **Второй этап — становление прогосударственного аудита (1986–1993 гг.).**

Этот период начинается с обнародования введения в действие первого нормативного акта — «положения КНР о дипломированных бухгалтерях высшей квалификации» — и завершается разработкой первой редакции Закона об аудите.

3 июля 1986 г. Государственный совет принял документ № 68 «Положение Китайской Народной Республики о дипломированных бухгалтерях высшей квалификации»<sup>56</sup>, в котором впервые был установлен правовой статус аудита. «Положение о дипломированных бухгалтерях высшей квалификации» предусматривает, что Минфин Китая является компетентным учреждением отрасли сертифицированных аудиторов в Китае, Институт сертифицированных общественных бухгалтеров учреждается в качестве саморегулируемой организации отрасли, а также определяет обязанности и полномочия Китайского института сертифицированных общественных бухгалтеров (СІСРА). 15 ноября 1988 г. Минфин учредило СІСРА, опираясь на международную практику, тем самым создав модель управления китайской индустрией сертифицированных аудиторов под государственным регулированием и саморегулированием отрасли. 27 декабря 1988 г. Министерство финансов опубликовало «Правила проверки и верификации бухгалтерской отчетности дипломированными бухгалтерами (для пробного применения)», которые стали первым стандартным документом практики, обнародованным после восстановления и реконструкции системы аудита, уточняющим требования к работе сертифицированных аудиторов и обеспечивающим качество работы<sup>57</sup>.

В 1991 г. на основе международной системы экзаменов были приняты правила приема в систему сертифицированных аудиторов и был проведен национальный единый экзамен для сертифицированных аудиторов, который стал единственным способом получить право на аудиторскую практику. В 1992 г. «большая шестерка» международных аудиторско-консалтинговых организаций (теперь «большая четверка») и китайские аудиторские организации создали китайско-иностранную совместную аудиторскую организацию.

На рынке аудита в этот период доминировали аудиторские фирмы, которые были

---

<sup>56</sup> Положение Китайской Народной Республики о дипломированных бухгалтерях высшей квалификации, издано Госсоветом 3 июля 1986 г. и отменено с принятием Закона «О дипломированных бухгалтерях высшей квалификации». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://law.pkulaw.com/chinalaw/2888.html> (дата обращения: 12.03.2023)

<sup>57</sup> Правила проверки и верификации бухгалтерской отчетности дипломированными бухгалтерами (для пробного применения), изданные Министерством финансов 27 декабря 1988 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://fgcx.bjcourt.gov.cn:4601/law?fn=chl234s049.txt> (дата обращения: 12.03.2023)

производными от государственных ведомств и управлялись Национальным аудиторским управлением. Между бухгалтерскими и аудиторскими фирмами существовала конкуренция, которая в совокупности способствовала развитию рынка аудита, однако дублирование аудиторской практики и двойное управление создавали много проблем, а также увеличивали давление на клиентов в плане дублирования аудиторских проверок.

Произошло формирование китайского аудиторского рынка. Если к концу 1990 г. количество практикующих сертифицированных бухгалтеров в Китае составляло около 3 000, а бухгалтерских фирм насчитывалось около 250, то в 1993 г. на рынке аудита работало около 7 000 сертифицированных аудиторов и более 3 000 аудиторских фирм<sup>58</sup>.

В этот период была создана правовая база аудиторского рынка Китая, усилено регулирование аудиторского рынка и стандартизированы критерии допуска к аудиторской практике. Особенностью этого этапа является формирование прогосударственных аудиторских структур, учредителями, которых являлись государственные органы.

### **Третий этап — государственное регулирование и рождение обязательного аудита (1993–1998 гг.).**

Со времени введения первого закона об аудите до выпуска независимых стандартов аудита рынок аудита прошел период институциональных инноваций. В октябре 1992 г. 14-й Всекитайский съезд Коммунистической партии Китая поставил цель реформы «создание социалистической рыночной экономики», которая определила направление экономических преобразований в Китае. В 1993 г. на третьем пленуме 14-го Центрального комитета Коммунистической партии Китая было принято «Решение по ряду вопросов, касающихся создания системы социалистической рыночной экономики», в котором впервые было предложено, что создание современной системы предприятий с четкими правами собственности, четким разделением ответственности и полномочий, разделением правительства и предприятий, а также научным управлением стало направлением реформы государственных предприятий<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> Liu, Yali. The current development of audit market in China // Tomsk State University Journal of Economics. 2022. No. 59. P. 319–328.

<sup>59</sup> Decision of the Central Committee of the Communist Party of China on Several Issues Concerning the Establishment of a Socialist Market Economy System. Adopted by the Third Plenary Session of the 14th Central Committee of the Communist Party of China on 14 November 1993. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.waizi.org.cn/law/3442.html> (дата обращения: 12.03.2023)

31 октября 1993 г. на 4-м заседании Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей восьмого созыва был принят «Закон о дипломированных бухгалтерх высшей квалификации»<sup>60</sup>, обнародованный Указом Президента № 13. Объединение бухгалтерских фирм и аудиторских фирм ознаменовало новый этап развития рынка аудита в Китае. Закон о дипломированных бухгалтерх установил правила для сертифицированных бухгалтеров, что завершило создание системы отбора кадров для аудиторской отрасли и системы единых национальных экзаменов для сертифицированных аудиторов. Это гарантировало развитие рынка аудиторских услуг и установило правовой статус аудитора.

29 декабря 1993 г. на 5-м заседании Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей восьмого созыва был принят «Закон о компаниях», согласно которому годовая финансовая отчетность компаний должна проверяться сертифицированными аудиторами. Это дало дополнительный импульс развитию аудиторской отрасли. «Закон о компаниях» поставил серьезный теоретический и практический вопрос об обязательном аудите в Китае. Первоначально система обязательного аудита в Китае была установлена в статье 175 «Закона о компаниях КНР», вступившего в действие с 1 июля 1994 г. Согласно закону, «в конце каждого бюджетного года компания готовит финансовый и бухгалтерский отчет, который в соответствии с законом, подлежит проверке и подтверждению»<sup>61</sup>. Однако значение слов «в соответствии с законом подлежит проверке и подтверждению» на практике является весьма спорным. Хотя многие специалисты считают, что под «проверкой и подтверждением» подразумевается обязательный аудит, не ясно, кто является субъектом проверки — аудитор или госструктуры. И на практике систему обязательного аудита внедрили только листинговые компании, предприятия с иностранными инвестициями и некоторые государственные предприятия. В то же время, в соответствии с Законом об аудите КНР, государственные предприятия могут подвергаться проверкам со стороны государственных аудиторских учреждений. С выделением аудиторских фирм из государственных структур, с 1998 г. Минфин

---

<sup>60</sup> Закон о дипломированных бухгалтерх высшей квалификации. Принят на 4-й сессии Постоянного комитета ВСНП 8-го созыва 31 октября 1993 года, обнародован Указом № 13 Президента КНР 31 октября 1993 года, вступил в силу с 1 января 1994 года. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://asia-business.ru/law/law2/accounting/accountant/> (дата обращения: 12.03.2023)

<sup>61</sup> The Company Law of the People's Republic of China. Adopted at the Fifth Meeting of the Standing Committee of the Eighth National People's Congress on 29 December 1993. Adopted at the Fifth Meeting of the Standing Committee of the Eighth National People's Congress on 29 December 1993. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.mofcom.gov.cn/article/b/bf/200207/20020700031341.shtml> (дата обращения: 12.03.2023)

Китай установил требование о том, что крупные и средние государственные предприятия проверяют аудиторские фирмы<sup>62</sup>.

Собственно говоря, обязательный аудит в Китае начался с 2005 г., с изменения «Закона о компаниях КНР», в статье 165 указано, что «в конце каждого бюджетного года компания<sup>63</sup> готовит финансовый и бухгалтерский отчет и в соответствии с законом проверяет его аудиторской фирмой». В новой редакции Закона о компаниях понятие «проверка и подтверждение» заменено на «аудит», и субъектом проверки определен аудитор. Кроме того, статья 65 указывает, что «в конце каждого бюджетного года компания с ограниченной ответственностью с одним лицом готовит финансовый и бухгалтерский отчет, который проверяется аудиторской фирмой». С того момента в Китае была создана система обязательного аудита. В 2012 г. Государственное управление по промышленности и коммерции КНР (SAIC) потребовало предоставить аудиторское заключение, выданное аудиторской фирмой, в ходе ежегодной инспекции следующих предприятий:

— компании с ограниченной ответственностью с одним лицом, листинговые компании, а также финансовые компании, ценные бумаги и фьючерсные компании;

— компании, занимающиеся страхованием, венчурным инвестированием, проверкой капитала, оценкой, гарантией, брокериджем недвижимости;

— компания, уставный капитал которой в рассрочку не оплачивается полностью;

— компании, совершившие в течение трех лет правонарушения, связанные с искажением уставного капитала, должны представить аудиторское заключение<sup>64</sup>.

В соответствии с «Каталогом-руководством по услугам CPA 2018», изданным Китайским институтом сертифицированных общественных бухгалтеров (CICPA), в котором к объему обязательного аудита подключены ценные бумаги и фьючерсные компании, финансовые и страховые компании, государственные предприятия и предприятия с иностранными инвестициями, а также некоммерческие организации, такие как больницы и

---

<sup>62</sup> Liu Yan. Basic Positioning of Statutory Audit in China // Financial Law forum. 2005. No. 04. P. 64–73.

<sup>63</sup> Компания представляет собой общество с ограниченной ответственностью и акционерное общество, созданное в Китае в соответствии с Законом о компаниях.

<sup>64</sup> Ежегодная инспекция предприятий в 2012 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа:

<http://www.gaoan.gov.cn/gasrmzf/czjzwxrdprehprgv/201302/54cf83e2947943ff923ad51e44d2d5a0.shtml> (дата обращения: 14.10.2023)



частные подразделения, не являющиеся предприятиями<sup>65</sup>.

4 октября 1996 г. СІСРА вступила в Конфедерацию бухгалтеров Азиатско-Тихоокеанского региона (САРА) и в апреле 1997 г. на 48-й сессии Совета САРА была избрана членом Совета. 8 мая 1997 г. Международная федерация бухгалтеров (ІFАС) приняла СІСРА в качестве полноправного члена. Это заложило основу для международного признания китайского аудита.

Постоянное улучшение системы обязательного аудита способствует развитию рынка аудита. В рамках третьего этапа произошло усиление государственного регулирования аудиторской деятельности и введен институт обязательного аудита.

#### **Четвертый этап — усиление независимости и стандартизации аудита (1998–2005 гг.).**

Этот период охватывает процессы от «разделения и реструктуризации<sup>66</sup>» (脱钩改制) аудиторских фирм до введения в действие второй партии китайских стандартов независимого аудита, когда аудиторский рынок прошел путь нового институционального инновационного развития.

Система принадлежности аудиторских фирм, организованная государственной администрацией, сыграла важную поддерживающую роль в развитии аудиторского рынка, но в то же время стала сдерживающим фактором его дальнейшего развития.

Становление и укрепление системы частных организаций потребовало серьезных изменений в статусе аудиторских компаний, усиления их независимости от государственных органов. Однако в этот период внутреннее управление аудиторской фирмой было слабо организованным, филиалы создавались беспорядочно. Аудиторы выдавали иногда фальшивые (в России «заведомо ложные») аудиторские заключения и проверки капитала, что привело к частым случаям финансовой недобросовестности. В целях регулирования управления аудиторской отраслью в июне 1995 г. Министерство финансов и Национальное аудиторское управление обнародовали «Уведомление о вопросах, связанных с реализацией объединения Китайского института сертифицированных общественных бухгалтеров и Китайского института

---

<sup>65</sup> Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (СІСРА). Каталог-руководство по услугам СРА. Пекин: Издательство «Экономика и наука», 2019. С. 220.

<sup>66</sup> Decoupling and restructuring refers to a rectification program in which the affiliated unit is “decoupled” from the firm in four ways (personnel, finance, business, and name), while the firm is restructured in accordance with the Law on Certified Public Accountants.

сертифицированных аудиторов»<sup>67</sup>, и провели слияние Китайского института сертифицированных общественных бухгалтеров и Китайского института сертифицированных общественных аудиторов. В результате произошло усиление единообразного надзора и управления аудиторской отраслью.

С углублением реформы экономической системы первоначальная система зависимости аудиторских организаций оказывала серьезное воздействие на рыночную конкуренцию. Для того чтобы устранить недостатки системы зависимости аудита от государственных органов, с 1998 г. по конец 1999 г. была проведена работа по «отделению и реструктуризации» аудиторских компаний. Аудиторские фирмы и связанные с ними государственные единицы были полностью отделены друг от друга по четырем аспектам: персонал, финансы, бизнес и название, и аудиторские компании стали рыночными организациями в настоящем значении этого слова<sup>68</sup>.

В марте 2000 г. Минфин Китая выпустил «Руководящие мнения по ряду вопросов, касающихся расширения масштабов аудиторских фирм», в котором предложил отечественным аудиторским фирмам достичь масштаба и группировки путем объединения и создания филиалов, чтобы соответствовать потребностям рынка ценных бумаг и финансовых рынков Китая, а также аудита крупных государственных предприятий в части развития масштабов аудиторских фирм.

В 1997 и 1999 гг. Китай принял под свою юрисдикцию Макао и Гонконг. На территории Китая появились различные учетно-аудиторские системы мира. В целях развития всестороннего сотрудничества с Гонконгом и Макао в различных областях, таких как стандарты финансовой отчетности, бухгалтерские услуги и аудиторская отрасль, в 2003 г. континентальный Китай подписал с Гонконгом и Макао Соглашение о тесном экономическом партнерстве (СЕРА), что привело к «либерализации» «бухгалтерских и аудиторских услуг»<sup>69</sup>. В

---

<sup>67</sup> Уведомление о вопросах, связанных с реализацией объединения Китайского института дипломированных общественных бухгалтеров и Китайского института дипломированных аудиторов. Опубликовано Министерством финансов и Национальным аудиторским управлением 19.06.1995. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://law.esnai.com/mview/5824> (дата обращения: 12.03.2023)

<sup>68</sup> Huo Guanghua, Cao Peiqin. The development of auditing firms after decoupling and restructuring from government agencies // Liaoning Economy. 2004. No. 06. P. 83.

<sup>69</sup> Cao Ying. Regulation of the certified public accountant industry in the context of decoupling and restructuring // Marketing Research. 2018. No. 03. P. 63–64.

то же время китайские компании, акции которых допущены к листингу в Гонконге, не только оказывают услуги отечественным аудиторским фирмам, но и вынуждены привлекать иностранные аудиторские фирмы для проведения аудита финансовой отчетности листинговой компании, подготовленной в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета, с целью удовлетворения инвестиционных потребностей иностранных инвесторов. Это ускорило интернационализацию аудиторского рынка Китая. Учетно-аудиторские системы Макао и Гонконга были сохранены неизменными, наряду с аудиторской системой континентального Китая.

Кроме того, в 2002 г. Минфин снял административные полномочия с Китайского института сертифицированных общественных бухгалтеров и усилил контроль над аудиторской отраслью. Реструктуризация аудиторских фирм в этот период обеспечила независимость аудита, а стратегия объединения аудиторских фирм повысила конкурентоспособность аудиторских организаций Китая, в то время как возвращение территорий Гонконга и Макао открыло возможности для интернационализации аудиторского рынка Китая.

С 1994 по 2003 г. SICPA сформулировала и опубликовала первую партию стандартов аудита, включая одно введение к стандартам, один базовый стандарт независимого аудита, 28 специальных стандартов независимого аудита, 10 практических бюллетеней по независимому аудиту и 5 практических руководств. В то же время SICPA также сформулировала три соответствующих стандарта, а именно: основные стандарты профессиональной этики, основные стандарты контроля качества и основные стандарты последующего обучения. Формулировка и введение в действие этих стандартов ознаменовали собой базовое формирование системы кодекса практики для сертифицированных аудиторов в Китае и заложили техническую основу для стандартизации практики сертифицированных аудиторов.

Данный период сыграл ключевую роль в становлении независимого китайского аудита и переводе его на крепкую методическую базу — аудиторских стандартов. Кроме того, в структуре китайского аудиторского рынка появились новые учетно-аудиторские системы, работающие на иных законах и принципах регулирования (Макао и Гонконг) и усилилась независимость деятельности аудиторских компаний.

#### **Пятый этап — сближение и переход на международные стандарты (2005–2017 гг.).**

Принятие и внедрение серии стандартов и нормативных актов также создало

положительные условия для того, чтобы аудиторские организации в Китае могли работать в более широком масштабе. 15 февраля 2006 г. Министерство финансов опубликовало «Стандарты бухгалтерского учета», которые обеспечили значительное сближение между китайскими стандартами бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности<sup>70</sup>. Это создало условия для того, чтобы китайские аудиторские организации «вышли на международный уровень» и проводили международные операции. 15 февраля 2006 г. Минфин официально опубликовал второй этап стандартов независимого аудита, которые были введены в действие для всех аудиторских организаций 1 января 2007 г.<sup>71</sup> В 2009 г. Китайская аудиторская комиссия пересмотрела 38 стандартов аудита, и третий этап стандартов аудита для сертифицированных аудиторов был официально опубликован Минфином 11 октября 2010 г.

21 июля 2010 г. Минфин и Государственное управление промышленности и торговли совместно выпустили «Временные правила по поощрению крупных и средних аудиторских организаций к принятию формы специального полного товарищества», в соответствии с которыми крупные и средние аудиторские организации должны были перейти к форме специального полного товарищества. В январе 2012 г. Минфин и Комиссия по ценным бумагам и фьючерсам выпустили «Уведомление о вопросах, связанных с вступлением аудиторских организаций в бизнес, связанный с ценными бумагами и фьючерсами», согласно которому аудиторские организации, занимающиеся бизнесом, связанным с ценными бумагами и фьючерсами, должны быть товариществами или специальными полными товариществами<sup>72</sup>. Это заложило прочную организационную основу для стратегии развития аудиторской отрасли в Китае по принципу «увеличения масштаба».

Международное развитие предприятий настоятельно требует от аудиторских фирм предоставления высокого качества международных услуг, а это дает возможность китайским аудиторским фирмам ускорить процесс интернационализации. Перевод МСА на китайский

---

<sup>70</sup> Wang Ying. The impact of changes in accounting standards on corporate financial reporting // Financial Accounting Learning. 2023. No. 14. P. 1–3.

<sup>71</sup> Hu Mei, Cheng Yaping. Exploring the ethical basis of independent auditing standards // Financial Accounting Newsletter. 2016. No. 10. P. 93–96.

<sup>72</sup> Notice of the Ministry of Finance and the China Securities Regulatory Commission on Issues Concerning Accounting Firms Engaging in the Relevant Securities and Futures Businesses. Instrumentalities of the State Council, All Ministries, Ministry of Finance, All Commissions, China Securities Regulatory Commission Date issued 21.01.2012. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://law.esnai.com/mview/1120> <http://www.lawinfochina.com/display.aspx?lib=law&id=9204&CGid=> (дата обращения: 12.03.2023)

язык был официально опубликован 9 сентября 2013 г. Перевод и публикация были утверждены с разрешения Международной федерации бухгалтеров (IFAC) и организованы Китайским институтом сертифицированных общественных бухгалтеров (CICPA) при активном участии Гонконгского института сертифицированных общественных бухгалтеров (HKICPA), Союза ассоциаций профессиональных бухгалтеров Макао и Тайваньского института сертифицированных общественных бухгалтеров (TICPA). Они же продолжают совместную работу по переводу и пересмотру новых МСА. Несомненно, это важно для сотрудничества между представителями аудиторских отраслей континентального Китая, Гонконга, Макао и Тайваня, поскольку параллельно происходит накопление опыта для будущего сотрудничества в самых разных областях.

Переход на использование МСА как основы для разработки китайских стандартов аудита усилил развитие перекрестного аудита китайских компаний коммерческих фирм других юрисдикций (Макао, Гонконг и Тайвань).

#### **Шестой этап — саморегулирование (с 2017 г. по настоящее время).**

В мае 2018 г. произошло учреждение Центральной аудиторской комиссии, что завершило создание социалистической системы аудита с китайской спецификой и формирование системы управления отраслью на основе государственного регулирования и саморегулирования отрасли на рынке аудита. Китайская аудиторская карьера вступила в новый этап развития.

Со времени введения в действие четвертой партии китайских стандартов аудита изменение порядка получения допуска аудиторскими фирмами на рынок ценных бумаг привело к совершенствованию системы саморегулирования аудиторской отрасли, хотя правительство сохранило за собой право контролировать качество работы.

С введением в действие в марте 2020 г. нового Закона о ценных бумагах квалификация аудиторских фирм для допуска на рынок ценных бумаг была изменена с первоначальной системы утверждения на систему регистрации (подача материалов в Минфин и Комиссию по регулированию рынка ценных бумаг Китая). В связи с этим малые и средние аудиторские фирмы также получают право выхода на рынок аудита ценных бумаг, а изменение системы утверждения на систему регистрации позволяет в полной мере реализовать справедливую конкуренцию на рынке аудита. При этом больше внимания уделяется саморегулируемому

поведению аудиторских фирм.

В настоящее время саморегулируемой организацией отрасли сертифицированных аудиторов в Китае является СІСРА на всех уровнях. СІСРА является национальной организацией отрасли сертифицированных аудиторов, а провинциальные ассоциации СРА являются местными организациями. СІСРА под руководством Министерства финансов и Государственного совета регулирует практику сертифицированных аудиторов и повышает качество независимой аудиторской работы путем формулирования стандартов аудита и других профессиональных кодексов, а также унификацию организации экзаменов и обучения сертифицированных аудиторов. Это эффективно поддерживает репутацию аудиторской профессии и способствует развитию рынка аудита.

За более чем 40 лет усилий аудиторская отрасль Китая прошла исторический путь от нерегулируемой и несовершенной до организованной на государственном регулировании и саморегулировании. Развитие рынка аудита в Китае в значительной степени стало результатом сильного государственного давления и появления программ обязательного аудита в результате постоянного расширения деятельности правительства через законодательство, а не спонтанного спроса со стороны клиентов. Китайский рынок независимого аудита формировался и развивался на основе трансформации китайской экономики. История развития независимого аудита является уникальной в истории аффилированных с правительством аудиторских организаций, что тесно связано с особой экономической средой и условиями в Китае. С созданием и совершенствованием системы рыночной экономики в Китае независимый аудит начинает играть всё большую роль.

Таким образом, анализ этапов формирования аудиторского рынка Китая позволяет сделать вывод о следующих особенностях рынка аудита в Китае:

Рынок аудита в Китае прошел через период «дикого» развития без принятия законов об аудите, и его развитие происходило под принуждением государства.

Обязательный аудит вводится на основании закона.

Разработка национальных стандартов аудита постоянно совершенствовалась на основе международных стандартов аудита и сохраняла специфику национальных стандартов аудита.

Существуют различия учетно-аудиторских систем континентального Китая и Гонконга и Макао, однако континентальный Китай подписал Соглашение о тесном экономическом

партнерстве (СЕРА) с Гонконгом и Макао, и это привело к «либерализации» «бухгалтерских и аудиторских услуг», а также к эквивалентному признанию стандартов аудита.

В Китае создана единая система аттестации auditors, и для оказания аудиторских услуг аудиторские фирмы должны быть признаны Минфином. В настоящее время аудиторские фирмы, имеющие право оказывать аудиторские услуги по ценным бумагам, должны быть зарегистрированы как в Минфине, так и в Комиссии по регулированию рынка ценных бумаг Китая (CSRC).

Формирование тенденций по саморегулированию рынка при структурировании государственного регулирования рынка аудита.

Международные аудиторско-консалтинговые группы «большой четверки» вначале вышли на рынок аудита Китая, подписав соглашения в форме китайско-иностранного кооперативного сотрудничества, а в 2011 г. перешли на организационную форму специального полного товарищества, и до сих пор занимают большую долю рынка в Китае.

По мере совершенствования системы регулирования аудиторской деятельности в Китае аудит становится достаточно независимым институтом, выполняющим контрольные функции. В настоящее время сформирована многоуровневая система регулирования, включающая законы, ведомственные нормативные акты и саморегулирование отрасли и играющая важную роль в обеспечении развития аудиторской отрасли.

**Правовые нормы.** В настоящее время правовая система аудита в Китае в основном сформировала иерархическую пирамиду с китайской спецификой (рис. 1.1), основой которой является Конституция, а главными компонентами — Закон о дипломированных бухгалтерях, Законы об аудите и бухгалтерском учете, Правила применения Закона об аудите, Стандарты аудита и другие положения и правила, что обеспечило поступательное развитие рынка аудита на основе устойчивой законодательной базы<sup>73</sup>.

---

<sup>73</sup> Cao Yue, Li Jing, Wu Zhongxin. Changes in China's state audit system: A historical and logical sketch // Financial Theory and Practice. 2016. Vol. 37. No. 01. P. 89–93.



**Рис. 1.1 Состав системы аудиторских правовых кодексов Китая**

Источник: составлено автором

Первый уровень — Конституция КНР устанавливает основные принципы, учреждения и основные системы аудиторского контроля. Статья 91 отмечает, что «Госсовет создает аудиторский орган для наблюдения через аудит доходов и расходов всех подчиненных Госсовету департаментов и местных правительств разных уровней, доходов и расходов всех финансовых и денежных организаций, всех предприятий и учреждений в стране». Кроме того, в статье 109 указано: «Местные народные правительства уровня уезда и выше создают органы аудита. Местные органы аудита различных уровней независимо осуществляют свои полномочия по наблюдению через аудит, соответственно закону, и являются подотчетными народному правительству соответствующего уровня и вышестоящему на одну ступень органу аудита»<sup>74</sup>. Такая формулировка контроля смешивала общественные и государственные функции аудита, а разделение их было проведено в конце 90-х гг.

<sup>74</sup> Конституция Китайской Народной Республики. Принята на 5-й сессии Всекитайского собрания народных представителей пятого созыва, обнародована и официально введена в действие Всекитайским собранием народных представителей 4 декабря 1982 г., с поправками, принятыми 12 апреля 1988 г. на 1-й сессии Всекитайского собрания народных представителей седьмого созыва, и 29 марта 1993 г. на 1-й сессии Всекитайского собрания народных представителей седьмого созыва. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://asia-business.ru/law/law1/pravo/constitution/> (дата обращения: 18.10.2023)



Второй уровень законов включает в себя Закон об аудите, Закон о дипломированных бухгалтерях высшей квалификации.

Закон КНР от 31.08.1994 № 32 «Об аудите», принятый на 9-й сессии Постоянного комитета ВСНП 8-го созыва 31 августа 1994 г. (далее — Закон об аудите), позволил определить роль аудита в экономике государства. Закон об аудите состоит из семи глав: общие положения; аудиторские учреждения и аудиторы; функции и ответственность аудиторских учреждений; полномочия аудиторских учреждений; процедуры аудита; юридическая ответственность; дополнительные положения. В Законе об аудите установлен принцип двойного руководства аудитом, т. е. местные аудиторские организации подчиняются не только руководству местных правительств, но и контролю со стороны аудиторской палаты. Работа аудитора посвящена проверке бюджета, государственных предприятий, государственных финансовых учреждений, социальных средств и экономической ответственности<sup>75</sup>. Закон отражает комплексность и обязательность системы государственного аудита. Закон об аудите в целях усиления государственного контроля с использованием аудита, поддержания финансово-экономического порядка в стране, способствования созданию беспорочной системы управления и обеспечения развития национальной экономики. Это свидетельствует о включении аудита в систему государственного контроля.

Закон о дипломированных бухгалтерях высшей квалификации состоит из семи глав: общие положения; экзамены и регистрация; сфера деятельности и правила; аудиторская фирма; институт сертифицированных общественных бухгалтеров; высшей квалификации; юридическая ответственность; дополнительные положения. Закон установил правила для аудиторов (CPA) и завершил создание системы квалификационного экзамена для аудиторской отрасли: аудиторы должны сдать единый экзамен. Аудиторские фирмы допускаются к созданию Министерством финансов, а Ассоциация аудиторов создается в соответствии с требованиями закона. Аудитор может оказывать следующие бухгалтерские и аудиторские услуги:

«заниматься проверкой бухгалтерских документов предприятий и делать аудиторские

---

<sup>75</sup> Audit Law of the People's Republic of China. Adopted at the 9th Meeting of the Standing Committee of the Eighth National People's Congress on August 31, 1994 and amended in accordance with the Decision on Amending the Audit Law of the People's Republic of China adopted at the 20th Meeting of the Standing Committee of the Tenth National People's Congress on February 28, 2006.

[Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.npc.gov.cn/zgrdw/englishnpc/Law/2007-12/12/content\\_1383794.htm](http://www.npc.gov.cn/zgrdw/englishnpc/Law/2007-12/12/content_1383794.htm) (дата обращения: 18.10.2023)

доклады;

заверять капитал предприятий и делать доклады о заверке капитала;

оказывать аудиторские услуги при слиянии, разделении или ликвидации предприятий и предоставлять соответствующие доклады;

оказывать другие предусмотренные соответствующими законами и административными правилами аудиторские услуги.

Согласно закону, доклады, сделанные аудиторскими, занимающимися оказанием аудиторских услуг, должны быть достоверными»<sup>76</sup>.

Сдача квалификационного экзамена по аудиту (СРА) включает в себя экзамен профессионального этапа и комплексный экзамен. Экзамен профессионального этапа включает шесть предметов: аудит, управление финансовыми затратами, экономическое право, бухгалтерский учет, корпоративная стратегия и управление рисками, налоговое право. Квалификационный экзамен по аудиту (СРА) проводится один раз в год, и кандидаты могут выбрать количество предметов, по которым они хотят подать заявку. Однако в течение пяти лет необходимо сдать все шесть предметов, иначе результаты будут аннулированы, и придется пересдавать экзамен заново. Комплексный экзамен включает в себя комплексный тест на профессиональную пригодность (документ I) и комплексный тест на профессиональную пригодность (документ II), которые не имеют ограничения по времени, но должны быть сданы в один прием. Для допуска к квалификационному экзамену на аудит (СРА) необходимо иметь степень диплом бакалавра.

Третий уровень — это нормативные акты Правительства и министерств. К ним в основном относятся Положение о применении Закона об аудите, временные меры по контролю за аудитом исполнения центрального бюджета, правила наказания и взыскания за финансовые нарушения, а также правила передачи подозреваемых уголовных дел административными правоохранительными органами, которые представляют собой четкие положения о сфере аудиторского контроля.

Положение о применении Закона об аудите является дополнением к Закону об аудите, в котором усовершенствован механизм аудиторского контроля, улучшены процедуры аудита,

---

<sup>76</sup> Закон о дипломированных бухгалтерях высшей квалификации. Принят на 4-й сессии Постоянного комитета ВСНП 8-го созыва 31 октября 1993 г., обнародован Указом № 13 Президента КНР 31 октября 1993 г., вступил в силу с 1 января 1994 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://asia-business.ru/law/law2/accounting/accountant/> (дата обращения: 18.10.2023)

уточнена сфера аудита, проведена проверка подлинности, законности и эффективности использования финансовых средств, а также включены в сферу аудиторского контроля финансовые учреждения. Аудиторский орган имеет право проверить аудиторское заключение, выданное аудиторской фирмой<sup>77</sup>.

Четвертый уровень составляют стандарты. В основном это стандарты аудита и контроля качества, которые обеспечивают аудиторов основой для проведения проверок. Их содержание будет рассмотрено в главе 2.

Таким образом, на сегодняшний день в Китае создана оригинальная правовая база развития аудиторской деятельности типичная для рыночной экономики.

**Административные аспекты.** Основными органами власти в Китае, которые имеют полномочия регулировать отрасль аудита, являются Министерство финансов, Министерство промышленности и торговли, Министерство налогообложения и Комиссия по регулированию рынка ценных бумаг Китая (CSRC). На региональном уровне финансовый отдел Государственного совета и финансовый отдел провинции отвечают за контроль и руководство аудиторской отраслью, включая контроль за практикой сертифицированных аудиторов и аудиторских организаций и управление гонорарами, а также наложение соответствующих наказаний за нарушение законов и правил в практике сертифицированных аудиторов и аудиторских организаций. Управление промышленности и торговли может контролировать сферу деятельности аудиторской организации, осуществляя регистрацию промышленного и коммерческого капитала в соответствии с законом. Отдел налогообложения в основном отвечает за налоговую регистрацию, сбор налогов и управление аудиторскими организациями. CSRC и Министерство финансов осуществляют управление и контроль за бизнесом, связанным с ценными бумагами и фьючерсами, которым занимаются сертифицированные аудиторы и аудиторские организации, включая подтверждение квалификации сертифицированных аудиторов и аудиторских организаций на занятие бизнесом, связанным с ценными бумагами и фьючерсами.

**Саморегулирование в отрасли.** В мае 2018 г. была официально учреждена Центральная

---

<sup>77</sup> Regulations on the Implementation of the Audit Law of the People's Republic of China. promulgated by Decree No. 231 of the State Council of the People's Republic of China on October 21, 1997. Revised and adopted at the 100th executive meeting of the State Council on February 2, 2010. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.gov.cn/zwgk/2010-02/20/content\\_1537495.htm](https://www.gov.cn/zwgk/2010-02/20/content_1537495.htm) (дата обращения: 18.10.2023)

аудиторская комиссия, что ознаменовало переход от административной системы аудита к основанной на управлении системе аудита с китайской спецификой в национальной системе аудита. Создание Центрального комитета по аудиту укрепило политическую силу аудиторского контроля, позволив аудиторским учреждениям лучше выполнять функции аудита и обеспечив институциональную гарантию того, что аудит будет играть важную роль в содействии модернизации национальной системы управления и потенциала управления.

Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (СІСРА) разработал соответствующие системы и методы регулирования в качестве стандартов для саморегулирования отрасли, включая «Руководство по проверке аудиторских фирм», «Систему проверки качества практики аудиторских фирм» и «Временные меры по наказанию за нарушение Закона о дипломированных бухгалтерях высшей квалификации». Кроме того, в качестве мер саморегулирования на этой основе были созданы система проверки качества практики, система предупреждений и напоминаний, а также система досье добросовестности аудиторских фирм.

Таким образом, на основании вышеприведенного анализа можно сделать вывод, что с формированием и развитием системы социалистической рыночной экономики Китая независимый аудит прошел 6 этапов: зарождения аудита («дикий» аудит); становления прогосударственного аудита; государственное регулирование и рождение обязательного аудита; усиления независимости и стандартизации аудита; сближение и переход на международные стандарты; саморегулирование. В сфере правового строительства под руководством правительства была сформирована правовая система, включающая Конституцию, законы, нормативные акты и стандарты, создана система единых квалификационных экзаменов для аудиторов (СРА), причем для допуска к квалификационному экзамену на получение сертификата аудитора (СРА) требуется высшее образование. Постепенно сформировалась система регулирования отраслью, основанная на государственном регулировании, дополненная саморегулированием отрасли. Аудиторские организации также претерпели стандартизированное развитие после «разделения и реструктуризации», объединения и реорганизации. С реализацией стратегии «выхода на международный уровень» и быстрым развитием цифровой экономики развитие Китая на рынке аудита также сталкивается с более серьезными вызовами.

## 1.2. Особенности фирменной организации аудита

### 1.2.1 Общее развитие фирменных организаций аудита в Китае

Фирменные организации аудита играют ведущую роль в аудиторской отрасли. 29 октября 1986 г. Министерство финансов приняло «Временные меры по управлению Фирменными организациями аудита»<sup>78</sup>, согласно которым каждая фирменная организация аудита должна быть инициирована вышестоящим государственным органом, что создало «систему зависимости» для фирменных организаций аудита. До 1997 г. большинство фирменных организаций аудита в Китае были связаны с юридическими лицами, такими как государственные учреждения, общественные организации, научно-исследовательские институты и университеты. «Система зависимости» делает фирменные организации аудита прогосударственными или полунезависимыми участниками рынка, что приводит к монополии власти в отрасли, региональной изоляции, серьезному ухудшению рыночной среды.

25 августа 1998 г. Министерство финансов и СІСРА выпустили документ под названием «Уведомление о дальнейшем ускорении реформы фирменных организаций аудита», который официально положил начало работе по «разделению и реструктуризации» фирм<sup>79</sup>. К концу 1999 г. задача «разделения и реструктуризации» фирм по всей стране была в основном выполнена. После «разделения и реструктуризации» большинство фирменных организаций аудита выбрали форму организации с ограниченной ответственностью. В условиях режима ограниченной ответственности сертифицированный аудитор несет юридическую ответственность в пределах своего вклада в капитал, что может привести к ослаблению чувства риска у сертифицированного аудитора и отсутствию стимула для повышения качества своей практики. Исследования показали, что специальные полные товарищества могут оказывать более положительное влияние<sup>80</sup>.

21 июля 2010 г. Министерство финансов и Государственное управление

---

<sup>78</sup> Временные меры по управлению фирменными организациями аудита. 29 октября 1986 г. Министерство финансов приняло *Saikuai Zi* [1986] № 66, который был отменен 8 сентября 1997 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://law.esnai.com/mview/28704> (дата обращения: 13.03.2023)

<sup>79</sup> Уведомление о дальнейшем ускорении реформы фирменных организаций аудита. Министерство финансов опубликовало *Sai Ban Zi* [1998] № 45 от 25 августа 1998 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://fgcx.bjcourt.gov.cn:4601/law?fn=chl138s022.txt> (дата обращения: 13.03.2023)

<sup>80</sup> Jiang Junsong, Qiao Zhi, Liu Weiyao, Lai Yutian. Research on the internationalization of auditing firms: a review of the literature // *Accounting Friends*. 2023. 03. P. 125–130.

промышленности и торговли опубликовали «Временные положения о содействии принятию специальной организационной формы полного товарищества для крупных и средних аудиторских организаций»<sup>81</sup>. 12 января 2012 г. Минфин КНР и CSRC пересмотрели «Уведомление о вопросах, касающихся фирменных организаций аудита, занимающихся бизнесом, связанным с ценными бумагами и фьючерсами», согласно которому аудиторские организации, занимающиеся бизнесом, связанным с ценными бумагами и фьючерсами, должны быть товариществами или специальными полными товариществами<sup>82</sup>. Продвижение системы специальных полных товариществ повысило осведомленность сертифицированных аудиторов о рисках и повышении качества аудита. Всё это еще больше укрепило статус фирменного организации аудита как независимого участника рынка.

Фирменные организации аудита прошли через четыре этапа консолидации, которые включают: волну консолидации 1998–1999 гг. в связи с «разделением и реструктуризацией»; волну консолидации 2000–2004 гг., вызванную реорганизацией практикующих специалистов по ценным бумагам; волну слияний 2005–2006 гг. в связи с приходом иностранных фирм. С 2007 г. по настоящее время происходит волна слияний в соответствии со стратегией «стать крупнее и сильнее»<sup>83</sup>. Благодаря объединению аудиторских организаций улучшается статус «малых и разрозненных» и повышается конкурентоспособность аудиторских организаций на рынке аудита.

Как видно из табл. 1.1, по состоянию на 31 декабря 2021 г. в Китае существовало 10 142 аудиторских организаций, из них 8 870 материнских и 1 272 дочерних фирм. В период с 2010 по 2021 гг. количество аудиторских организаций в Китае показывает стабильный рост (рис. 1.2). В 2011–2016 гг. рост количества аудиторских организаций составил около 1 %. С 1 октября 2017 г., с момента вступления в силу «Меры по лицензированию и надзору и администрированию

---

<sup>81</sup> Временные положения о содействии принятию специальной организационной формы полного товарищества для крупных и средних аудиторских организаций. 21 июля 2010 г. Министерство финансов и Государственное управление промышленности и торговли опубликовали Caikuai [2010] № 12. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.zgcznet.com/yhfw/gkcx/gkcxzgjnj/kjnj2011nj/kjnj2011njwz/202008/20200814/j\\_2020081412564900015973810721798245.html](https://www.zgcznet.com/yhfw/gkcx/gkcxzgjnj/kjnj2011nj/kjnj2011njwz/202008/20200814/j_2020081412564900015973810721798245.html) (дата обращения: 13.03.2023)

<sup>82</sup> Notice of the Ministry of Finance and the China Securities Regulatory Commission on Issues Concerning Accounting Firms Engaging in the Relevant Securities and Futures Businesses. Issued 9 April 2007, revised 21 January 2012. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.lawinfochina.com/display.aspx?lib=law&id=9204&CGid=> (дата обращения: 13.03.2023)

<sup>83</sup> You Junwei, Li Shuqian, Huang Yelei, Wu Shuang. Problems and suggestions of accounting firm consolidation // Journal of Hubei College of Economics (Humanities and Social Sciences Edition). 2020. No. 09. P. 55–58.

аудиторских организаций», темпы роста числа аудиторских организаций превышают 4 %, а в период с 2018 по 2020 г. и в 2021 г. темпы роста числа аудиторских организаций снижаются до 3,2 %.

**Таблица 1.1. Статистика по количеству аудиторских организаций в Китае**

Год	Специальное полное товарищество	Полное товарищество	Общество с ограниченной ответственностью	Число филиалов	Итого фирм	Итого фирм и филиалов
2010	14	2 553	4 404	795	6 971	7 752
2011	24	2 763	4 317	872	7 104	7 976
2012	31	2 909	4 265	923	7 205	8 128
2013	52	3 069	4 167	921	7 288	8 209
2014	50	3 141	4 125	979	7 316	8 295
2015	50	3 195	4 040	1 089	7 285	8 374
2016	51	3 314	4 013	1 082	7 378	8 460
2017	62	3 422	3 950	1 171	7 434	8 605
2018	85	4 382	3 409	1 130	7 875	9 005
2019	96	4 454	3 669	1 174	8 219	9 393
2020	94	4 527	4 004	1 200	8 625	9 825
2021	104	4 806	3 960	1 272	8 870	10 142

Источник: составлено автором по данным Отчета о развитии отрасли аудита в Китае<sup>84</sup>, Отчета о развитии китайского рынка аудиторских услуг в период 12-й пятилетки<sup>85</sup>, Отчета о развитии отрасли аудита в Китае в 2021 г.<sup>86</sup>

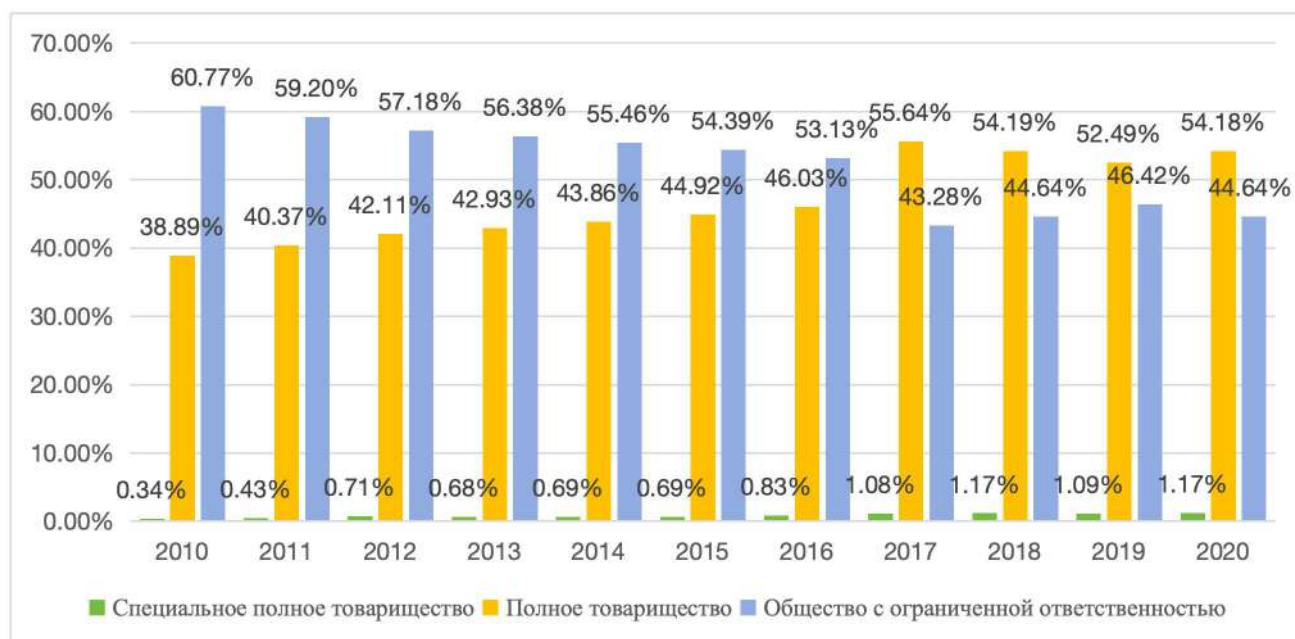
Кроме того, дальнейший анализ организационных форм аудита показывает (см. рис. 1.2), что доля аудиторских организаций с ограниченной ответственностью по отношению ко всем аудиторским организациям снижалась из года в год в период 2010–2017 гг. и оставалась на стабильном уровне развития в период 2018–2021 гг. Однако доля аудиторских организаций полного товарищества увеличивалась из года в год, достигнув пика в 55,64 % в 2017 г., и с тех

<sup>84</sup> Отчет о развитии отрасли аудита в Китае. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://kjxy.hbue.edu.cn/\\_upload/article/files/74/b4/092a2609415488da1739a3e07a37/97ddb8fc-48dd-4ee2-b2cc-f667c6d634de.pdf](http://kjxy.hbue.edu.cn/_upload/article/files/74/b4/092a2609415488da1739a3e07a37/97ddb8fc-48dd-4ee2-b2cc-f667c6d634de.pdf) (дата обращения: 13.03.2023)

<sup>85</sup> Отчет о развитии китайского рынка аудиторских услуг в период 12-й пятилетки. [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/hyghckzl2/hyghckzl5/202003/W020210419762280490384.pdf> (дата обращения: 13.03.2023)

<sup>86</sup> China CPA Industry Development Report 2021// China state finance magazine. 2022. P. 356.

пор оставалась практически неизменной до 2021 г. Количество аудиторских организаций специального полного товарищества увеличилось не очень значительно. Таким образом, тенденция изменения количества аудиторских организаций простого товарищества в сторону увеличения и уменьшения аудиторских организаций с ограниченной ответственностью отражает направление политики финансовых властей на стимулирование развития партнерских организаций в период 2010–2017 гг.



**Рис. 1.2. Изменения в организации аудиторских организаций в 2010–2021 гг.**

Источник: составлено автором

Рыночная организация аудита в Китае прошла серьезную реорганизацию. Первоначально многие ранние аудиторские организации были созданы при администрациях и государственных органах. С одной стороны, это было частичной заменой необходимости государственных надзорных органов осуществлять определенную надзорную деятельность на предприятиях с иностранным капиталом, а с другой стороны, государство осуществляло поддержку создания независимых аудиторских компаний. Благодаря этому произошел переход от прежних рамок государственной собственности к новому законодательству о частных предприятиях, которое реализуют ограниченную и неограниченную ответственность. Закон дипломированных бухгалтеров высшей квалификации, введенный в действие в 1994 г., в соответствии с международной практикой делит формы аудиторских организаций на аудиторские организации с ограниченной ответственностью и партнерства, а также подробно



определяет порядок деятельности, управления и координации различных отношений внутри аудиторской организации. Исходя из текущей ситуации, основным организационным видом китайской аудиторской организации являются полные товарищества (неограниченная ответственность) и общество с ограниченной ответственностью.

**Результаты функционирования рынка аудиторских услуг.** Как показывают данные по 7 469 аудиторским организациям в Китае, в 2021 г. ими подготовлено 2,91 млн аудиторских заключений и прочих отчетов по обеспечению уверенности<sup>87</sup>. В 2021 г. общий доход аудиторской отрасли Китая достиг 105,73 млрд юаней, а выручка от аудиторских услуг составила 85,32 млрд юаней. Виды проводимого аудита включают аудит финансовой отчетности (включая аудит годовой финансовой отчетности и аудит промежуточной финансовой отчетности), специальный аудит<sup>88</sup>, аудит внутреннего контроля, проверку капитала и прочие задания, обеспечивающие уверенность (табл. 1.2).

**Таблица 1.2. Статистика по результатам аудиторских услуг в 2021 г.**

Вид аудиторской деятельности	Выручка от аудита (млрд юаней)	Аудиторские заключения/отчеты по обеспечению уверенности (тыс.)	Стоимость средних аудиторских заключений/отчетов по обеспечению уверенности (тыс. юаней)
Аудит финансовой отчетности	50,85	159,17	319,47
Специальный аудит	30	2 604,92	11,52
Аудиты внутреннего контроля	0,96	2,53	379,45
Проверка капитала	0,79	20,78	38,02
Прочие задания, обеспечивающие уверенность	2,73	127,9	21,34
Итого	85,33	2915,3	29,27

Источник: составлено автором по данным Отчета о развитии отрасли аудита Китая в 2021 г.

Из табл. 1.2 видно, что стоимость средних аудиторских заключений/отчетов по

<sup>87</sup> Certified Public Accountant Industry Development Report Writing Group. China Certified Public Accountant Industry Development Report 2021. China state finance magazine. 2022. P. 363.

<sup>88</sup> Специальный аудит — это аудит, при котором аудитор получает заказ от соответствующего государственного ведомства или предприятия на проверку конкретного проекта или мероприятия и подготовку специального аудиторского заключения.

обеспечению уверенности в 2021 г. составляет 29,27 тыс. юаней, при этом средняя стоимость аудиторских заключений по проверке финансовой отчетности и внутреннего контроля в целом выше и составляет 319,47 тыс. юаней и 379,45 тыс. юаней соответственно. В отличие от этого, средняя стоимость отчетов, выданных по специальным аудитам, проверкам капитала и прочим заданиям по обеспечению уверенности, является относительно невысокой. В среднем один отчет по специальному аудиту стоил всего 11,52 тыс. юаней.

Специальный аудит — это аудит, в котором аудитор проводит проверку специального задания<sup>89</sup>. Он отличается от других видов аудиторской деятельности. В основном специальный аудит осуществляется в отношении фондов финансовых проектов, конкретно выраженные в виде аудита специальных фондов и специального аудиторского расследования. Аудит специальных фондов является деятельностью по контролю и надзору достоверности, законности и эффективности доходов и расходов специальных фондов и не включает в себя другие финансовые доходы и расходы проверяемого лица. Специальное аудиторское расследование — это специальное рассмотрение, проводимое аудиторским органом в отношении соответствующих ведомств, предприятий и учреждений по специальным заданиям, связанным с финансовыми доходами и расходами государства<sup>90</sup>. В рамках специальных аудитов проверяются такие основные задачи, как реализация соответствующей политики, законов и нормативных актов, деятельность производства и функционирования отрасли, а также использование и управление финансовыми средствами. В отличие от традиционного аудита, специальный аудит проводится в форме аудита и расследования, аудиторская деятельность осуществляется в отношении отрасли, политики или региона с целью обеспечения макроконтроля в стране, а также в качестве важной основы для принятия государственных решений.

В отличие от аудиторского заключения по финансовой отчетности, для специального аудиторского заключения не существует фиксированного формата. Обычно специальный аудит содержит два вида аудиторских заключений: краткое и подробное. Если аудит проводится по полной финансовой отчетности, а заказчик не предъявляет специальных требований, то можно применить формат аудиторского заключения по финансовой отчетности для выдачи краткого

---

<sup>89</sup> Xu Zheng. Six taboos for special audit work // The Chinese Certified Public Accountant. 2019. No.03. 94–95.

<sup>90</sup> Pei Yan. How to improve audit results in special audit investigation // Journal of Shanxi University of Finance and Economics. 2011. Vol. 33. No. S1. P. 170.

заклучения. Например, аудит реструктуризации предприятия<sup>91</sup>. Подробные заключения иногда диктуются содержанием аудита, например, при аудите по освобождению от должности, чтобы оценить финансовую ответственность, необходимо выдать подробное заключение<sup>92</sup>. Объем и вводные параграфы подробного заключения соответствуют примерам аудиторских заключений, приведенным в Китайском стандарте аудита 1601 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения» и Китайском стандарте аудита 3101 «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов», а остальное содержание определяется в соответствии с потребностями заказчика.

Специальное аудиторское расследование является видом независимой аудиторской услуги с китайской спецификой и особым подходом к аудиту. Статья 27 Закона «Об аудите», принятого в 1994 г., впервые уточнила правовой статус специальных аудиторских расследований, установив их обязательность для аудиторских органов Китая. Это результат обобщения опыта китайской аудиторской практики и использования практики проведения расследований в области аудита эффективности в таких странах, как США. Закон «Об аудите» на законодательном уровне определяет обязанности и полномочия аудиторских органов по проведению специальных аудиторских расследований, в частности, «в отношении определенных дел, относящихся к государственным бюджетным доходам и расходам, аудиторские учреждения должны иметь полномочия проведения специальных расследований через проведение аудиторской проверки на определенных участках, в отделах и подразделениях, с последующим докладом о результатах такого расследования в органы власти соответствующего уровня и аудиторские учреждения, стоящие на одну ступень выше»<sup>93</sup>.

Стандарт специального аудиторского расследования аудиторских учреждений, принятый Национальным аудиторским управлением в 2001 г., указывает, что при проведении специального аудиторского расследования могут использоваться методы аудита, а также

---

<sup>91</sup> Chan Hang. Exploration of special auditing of projects of state-owned enterprises employing intermediaries // China internal audit. 2015. No. 12. P. 75–76.

<sup>92</sup> Shi Jianzhang. The case of writing an audit report on departure // Western Finance and Accounting. 2020. No. 03. P. 74–76.

<sup>93</sup> Закон об аудите в КНР. Принят на 9-й сессии Постоянного комитета ВСНП 8-го созыва, 31 августа 1994 г., исправлен в соответствии с Решением о внесении поправок Закона Китайской Народной Республики «Об аудите», принятым на 12-й сессии Постоянного комитета ВСНП 10-го созыва 28 февраля 2006 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://asia-business.ru/law/law2/accounting/audit/> (дата обращения: 14.11.2023)

расширяет сферу специального аудиторского расследования, включая «специальные расследования, связанные с бюджетными доходами и расходами государства, или расследования, порученные правительством соответствующего уровня»<sup>94</sup>. Фактически многие специальные аудиторские расследования соответствуют понятию ревизии в российском бюджетном праве.

В новой редакции «Положения о применении Закона об аудите КНР» от 2010 г. с целью обеспечения практической потребности в проведении специальных аудиторских расследований установлено следующее: «Аудиторские учреждения могут в соответствии с процедурами и методами аудита, предусмотренными Законом об аудите и настоящими Правилами, а также другими соответствующими положениями государства, проводить специальные аудиторские расследования и проверки специальных дел, связанных с бюджетными доходами и расходами государства, таких как управление бюджетом или управление и использование активов, принадлежащих государству, на определенных участках, в отделах и подразделениях»<sup>95</sup>. Данное положение в большей степени учитывает ограничения, существующие в законодательстве о специальных аудиторских расследованиях, и способствует развитию специальных аудиторских расследований.

Согласно существующей в Китае системе правового регулирования аудита, специальное аудиторское расследование является одним из видов независимых аудиторских проверок наряду с аудитом. В то же время это эффективная форма аудиторского надзора, т. е. достижения специальных целей аудита с помощью аудиторских расследований. Процедура специального аудиторского расследования в целом соответствует процедуре аудита, однако заключение по результатам специального аудиторского расследования, кроме соответствия элементам и требованиям к содержанию аудиторского заключения общего характера, также должно ориентироваться на цели специального аудиторского расследования, анализировать

---

<sup>94</sup> Стандарт специального аудиторского расследования аудиторских учреждений. 1 августа 2001 г. Национальное аудиторское управление КНР издало Указ № 3 о введении в действие. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewjsy7X2qc2CAxWgHxAIHSn1BIAQFnoECAsQAQ&url=http%3A%2F%2Fxxgk.xuecheng.gov.cn%2Fqjbm%2Fqsjj%2F201012%2FP020211116597972962315.doc&usq=AOvVaw2\\_3RwfWRvalw1xEAX2VoX8&opi=89978449](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewjsy7X2qc2CAxWgHxAIHSn1BIAQFnoECAsQAQ&url=http%3A%2F%2Fxxgk.xuecheng.gov.cn%2Fqjbm%2Fqsjj%2F201012%2FP020211116597972962315.doc&usq=AOvVaw2_3RwfWRvalw1xEAX2VoX8&opi=89978449) (дата обращения: 14.11.2023)

<sup>95</sup> Regulations on the Implementation of the Audit Law of the People's Republic of China. promulgated by Decree No. 231 of the State Council of the People's Republic of China on October 21, 1997 Revised and adopted at the 100th executive meeting of the State Council on February 2, 2010. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.gov.cn/zwggk/2010-02/20/content\\_1537495.htm](https://www.gov.cn/zwggk/2010-02/20/content_1537495.htm) (дата обращения: 14.11.2023)

макроэкономические, общие, политические или институциональные и организационные проблемы и представлять рекомендации по их улучшению. В частности, это относится к аудиту эффективности, суть которого заключается в мониторинге и обслуживании национального управления, а также к переходу содержания аудита от управления и использования фондов к реализации политики и управлению проектами<sup>96</sup>. Но в настоящее время аудит эффективности в Китае находится в стадии становления, что обуславливает наличие ряда проблем. Так, формирование системы аудита эффективности проходит замедленными темпами, его влияние все еще носит ограниченный характер, а система показателей требует дальнейшего совершенствования и доработки<sup>97</sup>.

Что касается стандарта стоимости аудиторских услуг, в китайской аудиторской отрасли не существует единого стандарта стоимости аудиторских услуг, в основном он реализуется в виде государственных расценок и устанавливается финансовыми департаментами и департаментами по управлению ценами на уровне провинций<sup>98</sup>. Однако существуют различия в их применении. На практике стоимость аудиторских услуг рассчитывается на основе комбинации общих активов предприятия и общих годовых операционных доходов. Например, минимальная стоимость аудиторских услуг составляет 1 000 юаней, для предприятий с общими активами менее 10 млн юаней (включая 10 млн юаней) стоимость аудиторских услуг составляет 2,5 % от общих активов; для предприятий с общими активами более 10 млн юаней — 100 млн юаней (включая 100 млн юаней) стоимость аудиторских услуг составляет 0,15 % от общих активов; для предприятий с общими активами более 100 млн юаней — 1 млрд юаней (включая 1 млрд юаней) стоимость аудиторских услуг составляет 0,1 % от общих активов; для предприятий с общими активами более 1 млрд юаней стоимость аудиторских услуг составляет 0,02 % от общих активов. В Китае большинство клиентов аудита финансовой отчетности и внутреннего контроля являются листинговыми компаниями, государственными предприятиями, а также малыми и средними акционерными обществами, что обуславливает более высокую среднюю стоимость аудиторских услуг.

---

<sup>96</sup> Liu, Yali. Performance Audit: The Development Conditions in China // *Finance: Theory and Practice*. 2023. Vol. 27, No. 4. P. 80–92.

<sup>97</sup> Лю Яли. Состояние и перспективы развития аудита эффективности в Китайской Народной Республике // *Современная наука: актуальные проблемы теории и практики*. Серия: Экономика и право. 2021. № 1. С. 45–49.

<sup>98</sup> Chen Lieqian. An introduction to the organizational form of accounting firms and audit fees // *Finance and accounting study*. 2018. No. 30. P. 137.

В результате того, что предприятие оказывает услуги или поставляет товары государственному учреждению, государственное учреждение поручает аудиторю провести проверку и выдать аудиторское заключение по конкретной услуге или товару до того, как предприятию будут перечислены средства. К таким распространенным государственным структурам относятся: пожарные службы, службы общественной безопасности и т. д. Таким образом, специальный аудит — это независимая проверка, в ходе которой аудитор (CPA) выражает аудиторское мнение о финансовой отчетности аудируемого лица, который специализируется на конкретном проектом средстве в соответствии с китайскими стандартами аудита.

В связи с особенностями рынка аудиторских услуг, которые отражают характерные черты современной сферы услуг, расходы на заработную плату стали самыми крупными расходами в аудиторской отрасли. В 2021 г. на зарплату аудиторская отрасль Китая потратила в общей сложности 38,26 млрд юаней. В том числе расходы на зарплату крупных и средних аудиторских организаций составили 22,62 млрд юаней и 6,27 млрд юаней соответственно, а расходы на зарплату малых аудиторских организаций составили 9,36 млрд юаней (табл. 1.3).

**Таблица 1.3. Расходы на зарплату аудиторских организаций разного масштаба в 2021 г.**

Показатель	Крупные аудиторские организации	Средние аудиторские организации	Малые аудиторские организации
Расходы на зарплату (млрд юаней)	226,2	62,74	93,63
Количество аудиторских организаций	51	897	7 803
Количество аудиторов	29 221	18 967	47 573
Средние расходы аудиторских организаций (млрд юаней)	4,44	0,07	0,01
Расходы на зарплату одного аудитора (тыс. юаней)	774,1	330,8	196,8
Доля от общих отраслевых расходов на зарплату (%)	59,13	16,40	24,47

Источник: составлено автором по данным отчет о развитии отрасли аудита Китая в 2021 г.

Как видно из табл. 1.3, доля расходов на зарплату крупных аудиторских организаций в

общих расходах на зарплату аудиторской отрасли составляет 59,13 %, при этом зарплата на одного аудитора в крупных аудиторских организациях составляет 774,1 тыс. юаней, а зарплата на одного аудитора в средних и малых аудиторских организациях составляет 330,8 и 196,8 тыс. юаней соответственно. Это показывает сложность аудиторских заданий, выполняемых крупными аудиторскими организациями, которым отдают предпочтение более крупные фирмы. По сравнению с объемом доходов от аудита общие расходы на зарплату составляют 36,18 %.

Таким образом, в настоящее время аудиторские организации в Китае существуют в основном в форме полных товариществ и обществ с ограниченной ответственностью, и наблюдается тенденция перехода от обществ с ограниченной ответственностью к полным товариществам аудиторских фирм. Это показывает, с одной стороны, что изменение юридической ответственности партнеров может способствовать повышению качества аудита, проводимого аудиторскими организациями. С другой стороны, это связано с выделением аудиторских фирм из государственных образований и их преобразованием в частные фирмы, что укрепляет независимость аудиторских фирм. В Китае крупные и средние аудиторские организации имеют форму полного товарищества (из них 104 крупные аудиторские организации имеют форму специального полного товарищества), при этом крупные и средние аудиторские организации оказывают аудиторские и иные сопутствующие услуги листинговым компаниям, государственным предприятиям и т. д., а малые аудиторские организации чаще всего имеют форму общества с ограниченной ответственностью и оказывают аудиторские и сопутствующие услуги малым и средним предприятиям в Китае.

### **1.2.2. Роль международных аудиторско-консалтинговых групп («большая четверка») в Китае**

В условиях стремительного развития аудиторской отрасли в Китае крупные международные фирмы также ускорили свою глобальную экспансию, открывая офисы или заключая партнерские соглашения с местными фирмами. В 1979 г., после проведения в Китае политики реформ и открытости и введения иностранных инвестиций, отрасль аудита в Китае возродилась и получила развитие, а также начала позволять международным фирмам «большой восьмерки» открывать постоянные представительства в Китае. PricewaterhouseCoopers (1979) первой вышла на рынок Китая и открыла офис в Пекине. Coopers & Lybrand (1981), Ernst &

Young (1981), Arthur Andersen (1982), Deloitte (1983) и KPMG (1983) также открыли свои представительства. На протяжении большей части XX в. восемь международных бухгалтерских фирм были известны как «большая восьмерка». К 1989 г. произошло слияние двух крупных международных аудиторских фирм, в результате чего «большая восьмерка» превратилась в «большую шестерку», а именно «Arthur Andersen, Deloitte, KPMG, Ernst & Young, Pricewaterhouse и Coopers & Lybrand»<sup>99</sup>.

С ростом числа иностранных компаний в Китае офисы «большой шестерки» оказались не в состоянии удовлетворить спрос на аудиторские услуги со стороны иностранных инвесторов. Поскольку китайское законодательство требует, чтобы иностранные инвесторы ежегодно привлекали местных аудиторов для проверки своих финансовых отчетов, головные офисы этих иностранных компаний хотят привлечь аудиторов центрального офиса для проведения группового аудита. Во избежание двойного аудита таких иностранных компаний в 1992 г. китайское правительство одобрило приход иностранных аудиторских фирм в Китай через создание совместных китайско-иностраннх предприятий, тем самым предоставив «большой шестерке» право проводить аудит в Китае. В том же году Министерство финансов Китая одобрило создание трех совместных китайско-иностраннх предприятий — KPMG Hua Zhen, Arthur Andersen Hua Qiang и Ernst & Young Hua Ming, после чего было создано HJ Deloitte. В 1993 г. были образованы PricewaterhouseCoopers и CITIC Coopers. В 1998 г. PwC и Coopers & Lybrand объединились в PricewaterhouseCoopers, сократив «большую шестерку» до «большой пятерки».

В 2002 г. компания Arthur Andersen распалась в результате ее участия в деле Enron, так что с 2003 г. остались только четыре крупные международные аудиторские фирмы — Deloitte, KPMG, Ernst & Young и PricewaterhouseCoopers, или международная «большая четверка», как они известны сегодня. Аудиторско-консалтинговым группам «большой четверки» удалось сохранить высокий уровень аудиторских услуг и репутацию бренда во всем мире, а также почти монополизировать долю аудита крупнейших мировых клиентов. Китайские и иностранные фирмы-партнеры «большой четверки» — PwC Zhongtian, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG Hua Zhen и Ernst & Young Hua Ming — также лидируют в Китае, их доходы и масштабы

---

<sup>99</sup> Wen Wenjun. The interplay between global accounting firms and national institutional contexts: The establishment of the Big Four in China from 1978 to 2007 // *Accounting History*. 2022, Vol. 277.1. P. 95–124.



значительно превышают доходы и масштабы их местных китайских фирм<sup>100</sup>.

Со времени создания в 1992 г. китайско-иностранные кооперативные аудиторские фирмы внесли значительный вклад в экономическое развитие Китая и реформирование рынка капитала, в разработку стандартов бухгалтерского учета и аудита и их сближение с международными стандартами, постоянно оказывая содействие в процессе листинга китайских фирм за рубежом.

Согласно Закону КНР «О китайско-иностранном кооперативных предприятиях», китайско-иностранные кооперативные аудиторские организации «большой шестерки» (в настоящее время — «большой четверки») были созданы в форме общества с ограниченной ответственностью<sup>101</sup>. В то время «большая шестерка» оказывала аудиторские услуги государственным предприятиям и инвестирующим в Китай транснациональным компаниям. Однако в действительности китайские кооперативные аудиторские фирмы являются лишь подставными компаниями, которые помогают получить лицензии на ведение бизнеса и право подписи аудиторских заключений, а по объему фактических капиталовложений, организационному управлению и кадровому составу в них фактически доминирует международная «большая шестерка».

28 марта 1996 г. Минфин Китая опубликовал «Временные меры по управлению китайско-иностранными кооперативными аудиторскими фирмами»<sup>102</sup>, согласно которым международные аудиторские фирмы должны соответствовать условиям: иметь годовой доход не менее 20 млн долл. и насчитывать не менее 200 аудиторов. Китайские аудиторские фирмы должны по функциям, персоналу и финансам быть отделены от государственных структур, а также должны соответствовать условиям: иметь соответствующую квалификацию для осуществления деятельности по ценным бумагам, годовой доход не менее 10 млн юаней и не менее 100 аудиторов. Кроме того, аудиторские заключения по иностранным акциям,

---

<sup>100</sup> Gao Xinzhi, Sun Yanyang. Review and prospect of “international Big Four” research: influencing factors, audit behavior and economic consequences // *China Certified Public Accountants*. 2022. No. 09. P. 25–29.

<sup>101</sup> Law of the People’s Republic of China on Chinese Foreign Cooperative Business Enterprises. Enacted by the National People’s Congress on April 13, 1988, and amended in 2000, 2016 and 2017. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://law.pkulaw.com/chinalaw/aeffe0d55d2d285abdfb.html> (дата обращения: 02.11.2023)

<sup>102</sup> Interim measures for the administration of Chinese-foreign cooperative audit firms. Issued on March 18, 1996 by the Ministry of Finance. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.mofcom.gov.cn/article/b/bf/200207/20020700031392.shtml> (дата обращения: 03.11.2023)

котирующимся на китайском рынке, должны быть выданы китайским аудитором. Аудиторские заключения, выданные иностранными аудиторами по требованию иностранных андеррайтеров, действительны только за пределами Китая. Все аудиторские услуги в пределах Китая должны единообразно проводиться китайско-иностранными кооперативными аудиторскими фирмами. Китайские предприятия, допущенные к листингу за пределами Китая, аудиторские заключения, действующие в пределах Китая, должны выдаваться китайскими аудиторами; аудиторские заключения, подписанные иностранными аудиторами, по требованию иностранных организаций по ценным бумагам, должны действовать только за пределами Китая. Все обязательные аудиторские проверки зарубежных листинговых предприятий в Китае должны единообразно проводиться китайско-иностранными кооперативными аудиторскими фирмами. Кроме того, китайско-иностранные кооперативные аудиторские фирмы должны учитывать все финансовые доходы и расходы в пределах Китая и уплачивать налоги в соответствии с требованиями соответствующего китайского налогового законодательства.

В 1998 г. в рамках реализации политики «разделения и реструктуризации» Минфин Китая предложил привести организационную форму «большой четверки» китайско-иностранных кооперативных аудиторских фирм в соответствие с международной практикой и управляться как партнерство. В итоге в 2012 г. по истечении срока завершения соглашения (PricewaterhouseCoopers, срок соглашения о сотрудничестве составлял 25 лет, у трех других аудиторских фирм по 20 лет) произошло преобразование или ликвидация совместных фирм.

По мере углубления реформы китайской системы социалистической рыночной экономики и открытости для внешнего мира организационная форма китайско-иностранных кооперативных аудиторских фирм также обнаружила некоторые недостатки. С точки зрения состава партнеров, доля китайских партнеров в общем числе партнеров в китайско-иностранных кооперативных аудиторских фирмах «большой четверки» составляла 42 %, что значительно ниже, чем у иностранных партнеров<sup>103</sup>. В связи с истечением срока действия соглашений «большой четверки» китайско-иностранных кооперативных аудиторских фирм Минфин Китая выпустил «Проект локализации и преобразования китайско-иностранных

---

<sup>103</sup> Hundred Years of the Big Four: A Report on the Localization and Conversion of the “Big Four” Chinese and Foreign Cooperative Audit Firms // Finance and Accounting, 2014. No. 10. P. 11–17.

кооперативных аудиторских фирм» от 02.05.2012, который в основном включает регулирование условий квалификации партнеров, разъяснение общих процедур преобразования и соответствующих процедур продолжения квалификации практиков, формальностей регистрации иностранной валюты, а также проведение налоговой политики<sup>104</sup>. «Локализованное преобразование», согласно законам развития отрасли и международной практике, означает преобразование китайско-иностранной кооперативной аудиторской фирмы по истечении срока действия соглашения о сотрудничестве в специальную аудиторскую фирму полного товарищества под управлением и контролем партнера, имеющего право заниматься аудиторской деятельностью в Китае.

Проект локализации и преобразования «большой четверки» можно разделить на два этапа. На первом этапе «большая четверка» по истечении срока действия кооперации создает новые специальные полные товарищества и одновременно ликвидирует бывшие китайско-иностранные кооперативные фирмы. На втором этапе «большая четверка» в течение пяти лет (к концу 2017 г.) после завершения локализации и преобразования цели по локализации управленческих структур была выполнена, т. е. к моменту утверждения создания фирмы специального полного товарищества доля партнеров, имеющих квалификацию аудитора Китая, к общему числу партнеров и их доля в Комитете управления партнеров достигла 60 %. По состоянию на 31 декабря 2014 г. это соотношение достигло 65 %. По состоянию на 31 декабря 2016 г. это соотношение достигло 75 %. По состоянию на 31 декабря 2017 г. доля достигла 80 %<sup>105</sup>. В настоящее время в «большой четверке» завершены организационные изменения.

Развитие китайской отрасли аудиторских фирм в последние годы показывает, что международные аудиторско-консалтинговые группы «большой четверки» всё еще лидируют в Китае, но их доминирование в Китае постепенно оспаривается крупными китайскими аудиторскими фирмами. В табл. 1.4 показаны доходы международной «большой четверки» и крупнейших местных аудиторских фирм в Китае за последние 18 лет с 2003 по 2021 г. С 2003

---

<sup>104</sup> Localization and conversion program for Chinese and foreign cooperative accounting firms. Issued on May 2, 2012 by the Ministry of Finance in conjunction with the State Administration for Industry and Commerce, the Ministry of Commerce, the Foreign Exchange Bureau and the China Securities Regulatory Commission. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.gov.cn/gongbao/content/2012/content\\_2218038.htm](https://www.gov.cn/gongbao/content/2012/content_2218038.htm) (дата обращения: 31.10.2023)

<sup>105</sup> Li Yi, Li Feiran. Development Strategy of domestic audit firms after localization of “Big 4” // China Township Enterprise Accounting. 2016. No. 01. P. 201–202.

по 2012 г. международная «большая четверка» постоянно занимала первые четыре места в рейтинге Китая Топ-100 аудиторских фирм, а ее доходы значительно превышали доходы крупнейших местных фирм. В 2013 г. китайская компания Ruihua впервые вошла в четверку лидеров, которую долгое время занимала международная «большая четверка». В 2016 г. Ruihua достигла наивысшей позиции — второго места. В 2018–2021 гг. международная «большая четверка» восстановила свои позиции в первой четверке Топ-100 в Китае, а разрыв в доходах от основной деятельности между “Tianjian & Partners”, занимающей пятое место, и международной «большой четверкой» начал постепенно сокращаться.

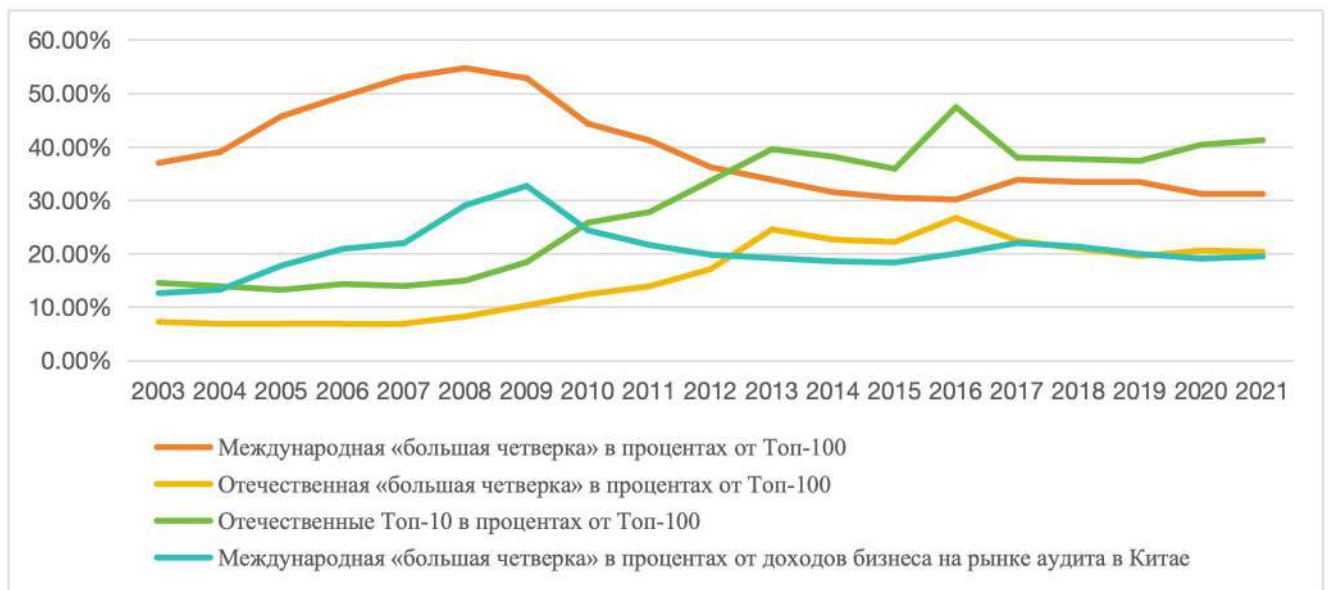
**Таблица 1.4. Динамика доходов международных аудиторско-консалтинговых групп «большой четверки» в Китае с 2003 по 2021 г.**

Год	PwC Zhongtian (млн юаней)	Deloitte Touche Tohmatsu (млн юаней)	Ernst & Young Hua Ming (млн юаней)	KPMG Hua Zhen (млн юаней)	Крупнейшая аудиторская организация Китая (млн юаней)	Топ-100 аудиторских организаций (млн юаней)	Доля доходов от деятельнос- ти международ ной «Большой четверки» в Топ-100 (%)
2003	766,31	291,52	246,32	334,39	100,89	4 431,14	36,98
2004	902,33	376,36	329,26	431,76	113,60	5 227,14	39,02
2005	1 246,77	657,97	628,46	715,78	153,30	7 108,19	45,71
2006	1 802,96	908,76	971,66	914,78	183,24	9 296,30	49,46
2007	2 037,62	1 385,64	1 598,33	1 237,47	219,83	11 809,43	53,00
2008	2 625,71	2 124,28	2 315,80	1 944,96	504,67	16 467,70	54,72
2009	2 755,18	2 498,82	2 700,00	2 435,17	652,17	19 672,12	52,81
2010	2 578,43	2 370,25	1 960,64	2 221,10	872,05	20 610,51	44,30
2011	2 960,65	2 600,07	2 094,13	1 862,03	1 039,29	23 103,83	41,19
2012	2 956,74	2 928,44	2 277,49	1 928,42	1 504,18	27 887,63	36,18
2013	3 226,29	3 044,51	2 236,46	2 135,76	2 437,09	31 448,55	33,84
2014	3 351,41	2 881,23	2 364,34	2 347,17	2 775,93	34 756,38	31,49
2015	3 713,48	3 130,92	2 833,23	2 350,72	3 062,03	39 479,24	30,47
2016	4 117,33	3 324,77	2 960,72	2 533,35	4 030,16	46 486,91	27,83
2017	5 165,95	4 029,77	3 323,37	3 126,85	3 690,16	46 251,92	33,83
2018	5 172,28	4 466,54	3 895,84	3 361,90	3 667,95	50 563,10	33,42
2019	5 646,39	4 101,82	4 374,64	3 362,20	2 471,19	52 379,05	33,38
2020	6 115,04	3 978,59	4 760,09	3 416,51	3 050,52	58 603,34	31,18
2021	6 825,43	4 159,20	5 490,41	4 093,64	3 500,90	66 185,81	31,08

Источник: составлено автором по данным CSCMAR<sup>106</sup>, CICPA<sup>107</sup>.

Как видно из табл. 1.4, в 2003 г. доходы «большой четверки» составляли 36,98 % от доходов 100 крупнейших фирм Китая. С 2004 по 2007 г. доля в общих доходах «большой четверки» быстро росла, достигнув рекордно высокого уровня в 54,72 % в 2008 г. С 2009 по 2016 г. доля в общих доходах «большой четверки» начала снижаться, достигнув рекордно низкого уровня в 27,83 % от дохода 100 крупнейших фирм в 2016 г. В целом международная «большая четверка» теряет долю рынка в Китае с 2008 г., что свидетельствует о том, что местные китайские фирмы становятся более конкурентоспособными на рынке, китайские фирмы увеличиваются в размерах и улучшают свои позиции на рынке, руководствуясь стратегией «стать крупнее и сильнее», и разрыв в доходах между ними все больше сокращается.

На рис. 1.3 показана динамика общего дохода международной «большой четверки», отечественной «большой четверки» и отечественной «большой десятки» (Топ-10 по годовому доходу) в процентах от общего дохода ста крупнейших фирм Китая.



**Рис. 1.3. Тенденции изменения доли доходов международной «большой четверки», отечественной «большой четверки» и Топ-10 в Китае**

Источник: составлено автором.

<sup>106</sup> China Stock Market & Accounting Research Database: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.gtarsc.com> (дата обращения: 15.03.2023)

<sup>107</sup> The chinese institute of certified public accountants: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/swszhpm/> (дата обращения: 15.03.2023)

Как видно из рис. 1.3, до 2007 г. на международную «большую четверку» приходилась гораздо большая доля доходов, чем на китайскую внутреннюю «большую четверку» и «большую десятку», и они занимали доминирующее положение на рынке аудита в Китае. Однако после реорганизации к «крупнейшему и сильному росту», начиная с 2008 г., отечественные «большая четверка» и «большая десятка» увеличивали свою долю доходов, в то время как доля доходов международной «большой четверки» уменьшалась из года в год. При поддержке государственной политики Китая отечественная «большая десятка» впервые превзошла международную «большую четверку» по доле доходов в 2013 г., и в каждом последующем году отечественная «большая десятка» также превосходила международную «большую четверку» по доле доходов примерно на 10 %. Разрыв между долями доходов международной «большой четверки» и отечественной «Большой четверки» сокращается из года в год.

Эти данные показывают, что международная «большая четверка» больше не является доминирующим игроком на китайском рынке аудита, сталкиваясь не только с сильной конкуренцией со стороны крупных китайских фирм, но и с угрозой политики Минфина Китая, ориентированной на местные фирмы. Однако доля «большой четверки» в общем объеме доходов от аудита в Китае растет из года в год, что свидетельствует о том, что обширная международная сеть «Большой четверки» и влияние профессионального бренда по-прежнему дают им значительное преимущество в Китае, причем PwC Zhongtian неизменно занимает первое место и генерирует гораздо больший годовой доход, чем любая местная фирма, занимающая первое место в Китае.

Таким образом, по истечении 20-летнего соглашения, подписанного между правительством Китая и международной «большой четверкой», были проведены преобразования этих фирм от первоначального китайско-иностранного кооператива с ограниченной ответственностью к специальному полному товариществу. «Большая четверка» внесла значительный вклад в экономическое развитие Китая и реформирование рынка капитала, сближение стандартов бухгалтерского учета и аудита с международными стандартами, а также развитие листинга китайских предприятий как на внутреннем, так и на международном рынке. В Китае на рынке аудита международная «большая четверка» в основном обслуживает предприятия с иностранными инвестициями и компании, имеющие листинг как на

отечественном, так и на международном рынке. Несмотря на то, что объединение китайских аудиторских организаций повысило их конкурентоспособность на рынке аудита, по-прежнему существует большой разрыв между ними и международными аудиторскими фирмами «большой четверки».

### **1.3. Аудит в Гонконге, Макао и Тайване**

Аудиторская деятельность в Гонконге и Макао развивалась на основе процессов аудита в периоды британского и португальского контроля на этих территориях. Системы аудита в этих регионах отличаются от систем аудита Китая. После воссоединения Гонконга и Макао с Китаем, в соответствии с принципами «Одна страна — две системы», «Народ Гонконга управляет Гонконгом» и «Народ Макао управляет Макао», а также положениями основного закона Специального административного района Гонконг и основного закона Специального административного района Макао, были созданы отдельные аудиторские управления, но их системы отличаются от китайских.

Тайвань в основном придерживался системы аудита бывшего националистического правительства Китайской Республики с момента поражения гоминдановского режима на Тайване в 1949 г. На сегодняшний день в Тайване произошли частичные корректировки системы аудита<sup>108</sup>.

С 1 января 2005 г. Гонконг перешел на применение Международных стандартов финансовой отчетности и международных стандартов аудита (МСА)<sup>109</sup>. В июне 2010 г. Гонконгский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (HKICPA) опубликовал уточненные Гонконгские стандарты аудита для обеспечения конвергенции с уточненными Международными стандартами аудита<sup>110</sup>.

Макао перешел на применение части международных стандартов аудита (МСА) в 2007

---

<sup>108</sup> Li Jinhua. History of Auditing in China // China Times Economic Publishing Press. 2004.

<sup>109</sup> The Hong Kong Exchanges and Clearing Limited (HKEx) amended the Listing Rules to accept the adoption of Mainland accounting and auditing standards and the engagement of Mainland accounting firms by Mainland incorporated companies listed in Hong Kong. [Электронный ресурс]. Режим доступа:

<https://www.charltonslaw.com/newsletters/hong-kong-law/cn/2010/103/nl-hklaw-20101228-103.html> (дата обращения: 14.03.2023)

<sup>110</sup> The Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA). Официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [www.hkicpa.org.hk](http://www.hkicpa.org.hk) (дата обращения: 14.03.2023)

г.<sup>111</sup> В результате переработки «Стандарты аудита Специального административного района Макао», опубликованные Комитетом профессиональных аудиторов для введения в действие 1 января 2022 г.<sup>112</sup>, состоят из стандартов аудита и общих стандартов аудита, из которых справочной основой для стандартов аудита является соответствующий стандарт в издании 2012 г. «Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающий уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг», том 1, переведенный на упрощенный китайский язык SICPA и на традиционный китайский язык Комитетом профессиональных бухгалтеров Макао.

С 2013 г. листинговые компании Тайваня перешли к применению международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), одобренных Фондом исследований и развития бухгалтерского учета, и обязательный аудит проводится в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). В отличие от этого, аудиторские проверки не котирующихся на бирже компаний должны проводиться в соответствии с Тайваньскими стандартами аудита<sup>113</sup>. 4 октября 2022 г. Фонд исследований и развития бухгалтерского учета на Тайване выпустил последнюю редакцию «Стандартов контроля качества». Пересмотренные стандарты контроля качества вступили в действие с 15 декабря 2022 г.<sup>114</sup> Стандарты аудита состоят из одного стандарта контроля качества, 33 стандартов аудита, одного стандарта обзорной проверки, двух стандартов обеспечения уверенности и двух стандартов прочих сопутствующих услуг. В целом сближение с международными стандартами аудита было сохранено.

### 1.3.1. Аудит в Гонконге

В 1913 г. в Гонконге была создана Гонконгская китайская ассоциация аудиторов, первая

<sup>111</sup> Yuan Qing. Exploring the practice of integration and development of accounting service industry in Guangdong, Hong Kong and Macao // The Chinese Certified Public Accountants. 2022. No. 05. P. 68–73.

<sup>112</sup> Стандарты аудита Специального административного района Макао. Циркуляр Профессионального совета бухгалтеров № 2/2021/ CPC, принятый Профессиональным советом бухгалтеров на пленарном заседании 24 августа 2021 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.dsf.gov.mo/CPC/Publish/Comi\\_Norm\\_Disc/files/C\\_Aviso\\_22021CPC.pdf](https://www.dsf.gov.mo/CPC/Publish/Comi_Norm_Disc/files/C_Aviso_22021CPC.pdf) (дата обращения: 14.03.2023)

<sup>113</sup> Report on Accounting and Capital Market Environment in Countries Along the “One Belt, One Road”. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.pwccn.com/en/research-and-insights/belt-and-road/belt-and-road-countries-accounting-and-capital-market-environment-report.pdf> (дата обращения: 14.03.2023)

<sup>114</sup> Taiwan Accounting Research and Development Foundation. Официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.ardf.org.tw/ardf.html> (дата обращения: 14.03.2023)



независимая аудиторская профессиональная организация. В августе 1952 г. британское правительство Гонконга учредило Совет по аудиту и бухгалтерскому учету, который отвечал за организацию экзаменов для бухгалтеров, выдачу лицензий на ведение аудиторской деятельности и т. д. С 70-х гг. XX в., по мере процветания и диверсификации экономики Гонконга, рынок аудита получил значительное развитие, увеличилось количество аудиторских фирм, практикующих корпораций и аудиторов, а также ряд иностранных аудиторских организаций, зарегистрированных и практикующих в Гонконге, аудиторская область продолжала расширяться. За этот период некоторые национальные и региональные профессиональные ассоциации аудиторов также открыли свои отделения в Гонконге, такие как Институт дипломированных бухгалтеров, Международная ассоциация бухгалтеров, Канадская ассоциация сертифицированных управленческих бухгалтеров и Американское общество выпускников бухгалтерских курсов.

В Гонконге 1 января 1973 г. был создан Гонконгский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (HKICPA), заменивший прежний Совет аудиторов и бухгалтеров. HKICPA является единственным уставным органом для регистрации профессиональных аудиторов в Гонконге. В его обязанности входит регулирование и контроль независимой аудиторской деятельности, организация экзаменов для аудиторов и выдача лицензий на ведение аудиторской деятельности, разработка правил аудиторской профессии, координация внутренних отношений в рамках профессии, поощрение исследований в области аудита, проводимых дипломированными аудиторами, обмен мнениями с правительством по вопросам, касающимся профессии аудитора в Гонконге и т. д. Кроме того, в Гонконге существует ряд других местных организаций аудиторских ассоциаций, таких как Ассоциация китайских аудиторов Гонконга, Федерация аудиторов Гонконга и Гонконгский институт профессиональных аудиторов<sup>115</sup>.

В 1972 г. был принят «Закон о профессиональных аудиторах» в качестве специального законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в Гонконге<sup>116</sup>. Постановление

---

<sup>115</sup> Mai Qingzhang. A Brief History of the Hong Kong Society of Chinese Accountants and Certified Public Accountants in Hong Kong // in HKSCCA 80th Anniversary Special Edition. November 1993. P. 2.

<sup>116</sup> Закон о профессиональных аудиторах. L.N. 267 от 1972 г., который вступил в действие 1 января 1973 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.elegislation.gov.hk/hk/cap50!sc?INDEX\\_CS=N&xpid=ID\\_1438403280646\\_002](https://www.elegislation.gov.hk/hk/cap50!sc?INDEX_CS=N&xpid=ID_1438403280646_002) (дата обращения: 14.03.2023)

было изменено Законодательным советом Специального административного района Гонконг в 2021 г. Постановление предусматривает создание НКІСРА и регистрацию, аудит практики и дисциплинарные меры в отношении профессиональных аудиторов. К основным услугам, предоставляемым сертифицированными аудиторами в Гонконге, относятся обязательный аудит, налоговые консультации, консалтинг для листинговых компаний и корпоративных финансов, ликвидация и комплексная экспертиза. Хотя обязательный аудит является основным источником дохода, аудиторские фирмы также предоставляют своим клиентам различные бизнес-консультации, такие как финансовое планирование, корпоративное управление и внутренний аудит. По состоянию на июнь 2020 г. в Ассоциации состояло 45 999 членов, из которых 5 899 были старшими членами. В то же время насчитывалось 5 041 практикующих членов и 1 907 аудиторских организаций, из которых 635 были практикующими корпорациями<sup>117</sup>.

Аудиторская отрасль Гонконга схожа с аудиторской отраслью Великобритании в плане регистрации экзаменов, стандартов практики и модели регулирования<sup>118</sup>. Гонконгские стандарты аудита (HKSA) разработаны НКІСРА и включают в себя основополагающие принципы Международных стандартов аудита. Стандарты аудита устанавливают фундаментальные принципы и практику, которым должны следовать члены НКІСРА при проведении аудита. В июне 2010 года НКІСРА выпустила уточненные Гонконгские стандарты аудита для поддержания конвергенции с уточненными Международными стандартами аудита.

5 сентября 2011 г. СІСРА и НКІСРА подписали Совместную декларацию о сохраняющейся эквивалентности стандартов аудита в Гонконге, подтверждающую сохраняющуюся эквивалентность недавно пересмотренных стандартов аудита материковой части страны и уточненных стандартов аудита Гонконга. Достижение постоянной эквивалентности между стандартами аудита материкового Китая и Гонконга способствует развитию рынков капитала двух стран, поддержанию стабильности финансового порядка, усилению интернационализации и взаимному процветанию аудиторских услуг двух территорий. В 2018 г. с дальнейшим пересмотром Международных стандартов аудита НКІСРА полностью принял и утвердил Международные стандарты финансовой отчетности и Международные

---

<sup>117</sup> Ministry of Finance of the People's Republic of China. China Accounting Yearbook 2021 // China Finance Magazine. P. 563.

<sup>118</sup> Liu Guangzhong, Wang Hong, Qiu Ying. Insights from the practice of professional liability insurance for certified public accountants in Hong Kong to the Mainland // China Certified Public Accountants. 2015. No. 03. P. 85–88.

стандарты аудита, что обеспечивает интернетизацию гонконгских компаний.

На международном уровне членство НКІСРА признано на пяти континентах по всему миру. НКІСРА имеет соглашения с рядом национальных институтов дипломированных бухгалтеров, включая такие страны и ассоциации: Австралия, Канада, Англия и Уэльс, Ирландия, Новая Зеландия, Шотландия, Южная Африка, Зимбабве; Американский совет по международной аккредитации, представляющий Национальную федерацию бухгалтерских советов штатов, Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров, Ассоциацию дипломированных сертифицированных бухгалтеров и Международное общество бухгалтеров. Однако в настоящее время международная «большая четверка» продолжает доминировать на рынке аудита Гонконга, предоставляя аудиторские услуги компаниям, зарегистрированным на Гонконгской фондовой бирже. Другие аудиторские организации в основном обслуживают местные и материковые малые и средние предприятия.

На уровне регулирования аудита структура регулирования аудиторской отрасли в Гонконге относительно унифицирована по сравнению с многочисленными моделями регулирования на материке. НКІСРА выступает в качестве основного разработчика правил и регулятора аудиторской отрасли. В 2019 г. был создан Совет по финансовой отчетности (FRC) в качестве всеобъемлющего и независимого органа аудита и контроля для региона Гонконга.

По историческим причинам, в соответствии с принципом «Одна страна — две системы» в Гонконге, материк и Гонконг являются двумя отдельными юрисдикциями, законы и нормативные акты, касающиеся аудиторского контроля, которые действуют в этих двух местах, не идентичны. Столкнувшись с различиями в системах регулирования и реалистичными требованиями к регулированию, два регулятора начали целенаправленное сотрудничество в области регулирования. Кроме того, регулирующие органы ценных бумаг Гонконга и материка присоединились к Многостороннему меморандуму о взаимопонимании по консультациям, сотрудничеству и обмену информацией (MMU) Международной организации комиссий по ценным бумагам (IOSCO) в марте 2003 г. и мае 2007 г. соответственно; между двумя органами были установлены более конкретные отношения сотрудничества в области регулирования аудита.

Соглашение о тесном экономическом партнерстве между материком и Гонконгом (СЕРА), подписанное между Министерством торговли и финансовым секретарем правительства

Гонконга, вступило в действие в 2004 г., открыв новую эпоху интеграции между отраслями аудиторских услуг двух стран. СЕРА и последующая серия дополнительных и специальных соглашений сформировали «мост» для профессиональных аудиторов из Гонконга и материковой части страны для предоставления аудиторских услуг в рамках межрегиональной мобильности. В связи с проблемой участия гонконгских аудиторов на материковой территории на временной основе для выполнения аудиторских услуг, Министерство финансов в марте 2011 г. выпустило Временные положения для иностранных аудиторских фирм, выполняющих аудиторские услуги на временной основе на материковой территории, чтобы стимулировать обмен и сотрудничество в области аудиторских услуг между двумя регионами, подчеркивая при этом регулирование временных аудиторских услуг, выполняемых гонконгскими аудиторами. Кроме того, когда рынок Х-акций<sup>119</sup> (котировка в Гонконге) был создан впервые, а компании, владеющие акциями А+Х, должны были проходить двойной аудит. Двойная система аудита привела к тому, что листинговые компании вынуждены нести дополнительные расходы на отчетность, а также к определенной степени растраты аудиторских и нормативных ресурсов в обоих регионах.

В декабре 2010 г. Минфин КНР и CSRC после достижения соглашения с властями HK SAR совместно рекомендовали 12 материковым аудиторским фирмам принять участие в аудите компаний, имеющих акции Х, и с тех пор система двойного аудита для компаний, имеющих Х-акции, стала историей, что ознаменовало новый уровень сотрудничества между аудиторскими и регулирующими органами двух регионов.

Существует статистика о рынке аудита в Гонконге с 2010 г., в связи с этим в данной работе в качестве объекта исследования рассматривается развитие рынка аудита в Гонконге с 2010 по 2021 г., для анализа особенностей развития рынка аудита в Гонконге выбраны количество листинговых компаний, гонорары за аудиторские услуги и т. д. Как видно на рис. 1.4, количество листинговых компаний в Гонконге значительно выросло с 1 401 в 2010 г. до 2 435 в 2021 г., т. е. совокупный годовой темп роста составил 5,2 %. Рост был наиболее сильным в период с 2010 по 2018 г., но в последние два года снизился.

---

<sup>119</sup> Х-акции (англ. H share, кит.: H 股; также известны как 恒生中国企业指数, Hang Seng China Enterprises Index — китайский индекс предприятий Хан Сэн) относятся к акциям компаний, которые зарегистрированы в континентальном Китае, продающихся на Гонконгской фондовой бирже. Многие компании выставляют свои акции одновременно на Гонконгской фондовой бирже и на одной из двух (Шанхайской или Шэньчжэньской) китайских континентальных бирж.



**Рис. 1.4. Количество листинговых компаний Гонконга и их изменение с течением времени**

Источник: составлено автором по данным Совета по финансовой отчетности в Гонконге<sup>120</sup>.

Общие гонорары за проведение аудита гонконгских листинговых компаний демонстрировали тенденцию постоянного роста. Однако этот рост резко прекратился в 2020 г., и общие гонорары остановились на уровне 12,4 млрд НК\$. Как показано на рис. 1.5, в 2021 г. гонорары за проведение аудита немного восстановились, и по сравнению с 2020 г. увеличились на 5,6 % до 13,1 млрд НК\$. Это означает совокупный годовой темп роста в 6,0 % в период с 2010 по 2021 г.



**Рис. 1.5. Общие гонорары за проведение аудита для листинговых компаний Гонконга и их изменение с течением времени**

Источник: составлено автором по данным Совета по финансовой отчетности в Гонконге.

<sup>120</sup> Financial Reporting Council: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа:

<https://www.afrc.org.hk/en-hk/Documents/Publications/periodic-reports/Overview-of-the-Market-for-Listed-Entity-Audits-in-Hong-Kong.pdf> (дата обращения: 15.03.2023)

Кроме того, в данной работе анализируется средний гонорар за аудиторские услуги по категориям аудиторов (табл. 1.5), включая аудиторов категорий А, В и С, а также континентальные и зарубежные аудиторские организации<sup>121</sup>. Самые высокие гонорары за проведение аудита были получены от зарубежных (HK\$30,5 млн в 2021 г.), категорий А (HK\$6,5 млн) и континентальных организаций (HK\$5,4 млн). По сравнению с этим, в 2021 г. гонорары за каждое задание аудиторских организаций категорий В и С составят HK\$1,5 млн и HK\$1,1 млн соответственно. Средние гонорары за проведение аудита для всех категорий, кроме аудиторских организаций континентальной и категории С, снижаются в 2020 г., а затем демонстрируют тенденцию к росту в 2021 г. Это показывает, что задания с высоким гонораром за проведение аудита выполняются для международных организаций, крупных континентальных организаций и крупных отечественных организаций в Гонконге, в то время как задания с низким гонораром за проведение аудита выполняются в основном для малых и средних предприятий. Это отражает разнообразие и масштабы рынка капитала Гонконга.

**Таблица 1.5. Средние гонорары за проведение аудита за одно задание по категориям аудиторов**

	Категория А (HK\$ млн)	Категория В (HK\$ млн)	Категория С (HK\$ млн)	Категория континентальный Китай (HK\$ млн)	Категория за рубежом (HK\$ млн)
2010	5,9	1,1	0,8	2,9	66,8
2011	5,8	1,2	1,0	4,7	52,0
2012	6,1	1,3	1,0	4,8	52,8
2013	5,9	1,3	1,0	4,7	56,1
2014	6,1	1,4	1,0	5,2	50,7
2015	5,7	1,4	1,2	4,9	52,6
2016	5,6	1,4	1,2	4,9	56,7
2017	5,6	1,5	1,1	4,5	41,9
2018	5,8	1,5	1,3	4,7	31,9
2019	5,9	1,5	1,1	4,8	29,5
2020	5,9	1,4	1,1	5,1	27,8
2021	6,5	1,5	1,1	5,4	30,5

Источник: составлено автором по данным Совета по финансовой отчетности в

<sup>121</sup> Аудиторские фирмы делятся на аудиторов категории А, категории В и категории С, а также на континентальные и зарубежные аудиторские фирмы в зависимости от их местонахождения и количества листинговых компаний, аудит которых они проводят в течение года. Среди них аудиторы категории А - гонконгские PIE, зарегистрированные в соответствии с разделом 2 части 3 Постановления AFRC (местные PIE-аудиторы), которые проводят аудит 100 или более гонконгских листинговых компаний.

Гонконге<sup>122</sup>.

Таким образом, с точки зрения обеспечения устойчивого роста в долгосрочной перспективе, в Гонконге необходимо более взвешенно подойти к устранению пробелов путем повышения квалификации малых и средних фирм, особенно в то время, как существует растущая нехватка профессиональных ресурсов. Это особенно важно для обеспечения возможностей фирм, чтобы им не пришлось снижать гонорары и качество для обеспечения выживания. Эти проблемы не являются уникальными для Гонконга. В континентальном Китае, чтобы повысить конкуренцию и снизить зависимость от «большой четверки», Минфин Китая предложил стратегию «сделать местные аудиторские организации крупнее и сильнее», чтобы они стали жизнеспособной альтернативой международной «большой четверке».

9 ноября 2009 г. в рамках внедрения «Пилотной программы по привлечению аудиторских организаций к аудиту предприятий, владеющих X-акциями», совместно изданной Минфином КНР и Китайской комиссией по регулированию рынка ценных бумаг, 11 аудиторских организаций континентального Китая получили разрешение на проведение аудита X-акций на основании соглашения с Советом по финансовой отчетности Гонконга и Гонконгским институтом сертифицированных общественных бухгалтеров. В данной работе далее исследуются 11 китайских континентальных аудиторских организаций, проводивших аудит предприятий в Гонконге по X-акциям в период 2014–2018 гг., при этом соответствующие данные в основном получены из базы данных Wind и агрегированной информации по аудиту X-акций, раскрытой соответствующими аудиторскими организациями.

С 2014 по 2018 г. количество аудиторских заключений, выданных «большой четверкой» и другими континентальными аудиторскими организациями, имеющими квалификацию аудиторов H-акций, в сотрудничестве с их аудиторскими организациями Гонконга, значительно увеличилось как доля от общего количества компаний X-акций, по сравнению со значительной тенденцией снижения доли заключений, выданных другими аудиторскими организациями Гонконга ( табл. 1.6). Роль континентальных аудиторских организаций в аудите X-акций, как правило, зависит от стандартов бухгалтерского учета, применимых к выпускаемым финансовым отчетам. Например, при проверке X-акций компании, которая выпускает

---

<sup>122</sup> Financial Reporting Council: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа:

<https://www.afrc.org.hk/en-hk/Documents/Publications/periodic-reports/Overview-of-the-Market-for-Listed-Entity-Audits-in-Hong-Kong.pdf> (дата обращения: 15.03.2023)

аудиторское заключение по китайским стандартам учета предприятий, континентальная аудиторская организация берет на себя роль ведущего аудитора, подписывающего аудиторское заключение. Соответственно в аудиторском заключении, выпущенном по международным или гонконгским стандартам финансовой отчетности, роль ведущего аудитора берет на себя гонконгская аудиторская организация.

**Таблица 1.6. Выдача годовых аудиторских заключений на рынке аудита X-акций в 2014–2018 гг.**

Год	Количество предприятий	Фирмы «большой четверки» в Гонконге	Доля (%)	Другие континентальные аудиторские организации в Гонконге	Доля (%)	Другие аудиторские организации в Гонконге	Доля (%)
2014	210	125	60	23	11	62	30
2015	233	149	64	33	14	55	24
2016	245	169	69	41	17	35	14
2017	252	181	72	44	17	27	11
2018	271	194	72	43	16	34	13

Источник: составлено автором по данным Wind<sup>123</sup> и Исследование ключевых вопросов в области CPA в 2020 г.<sup>124</sup>

Гонорары за проведение аудита по проектам сотрудничества между международной «большой четверкой» и другими континентальными аудиторскими организациями, имеющими квалификацию аудитора по X-акциям, с соответствующими аудиторскими организациями Гонконга в период 2014–2018 гг. показаны в табл. 1.7. Как видно из таблицы, общие гонорары за аудит международной «большой четверки» имеют абсолютное преимущество перед другими континентальными аудиторскими организациями, но процент гонораров за аудит проектов сотрудничества между другими континентальными аудиторскими организациями и их гонконгскими партнерскими аудиторскими организациями увеличился с 3,1 % в 2014 г. до 6,4 % в 2018 г. Темпы роста гонораров за аудит в течение 5 лет колебались неравномерно, это

<sup>123</sup> Wind. Экономическая база данных. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.wind.com.cn/portal/zh/EDB/index.html> (дата обращения: 15.03.2023)

<sup>124</sup> CPA industry research report preparation group. Research report on key issues of the CPA industry in 2020. M. Beijing: China Financial and Economic Press. 2021. P. 493.



может быть связано с колебаниями гонораров за аудит в связи с изменениями экономических условий и возможными различиями в размере гонораров аудиторских организаций, имеющих квалификацию аудита Х-акций, на момент подачи заявки каждый год. Кроме того, в связи с увеличением количества аудируемых листинговых компаний и относительно низкими гонорарами за аудит большинства новых компаний из-за их небольшого масштаба, это привело к более выраженной тенденции снижения среднего гонорара за аудит.

**Таблица 1.7. Распределение гонораров континентальных аудиторских организаций за аудит Н-акций в 2014–2018 гг.**

Год	Гонорары фирм «большой четверки» в Гонконге (млн юаней)	Доля (%)	Гонорары других континентальных аудиторских организаций в Гонконге (млн. юаней)	Доля (%)	Общие гонорары за аудиторские услуги (млн юаней)	Темпы роста гонорара (%)	Средние гонорары за аудиторские услуги (млн юаней)
2014	1 636,28	96,9	52,35	3,1	1 688,63	–	11,41
2015	1 854,56	97,0	56,39	3,0	1 910,96	13,2%	10,50
2016	1 690,53	94,4	100,96	5,6	1 791,49	–6,3	8,53
2017	1 957,91	95,6	91,14	4,4	2 049,05	14,4	9,11
2018	1 849,61	93,6	125,50	6,4	1 975,11	–3,6	8,33

Источник: составлено автором по данным Wind<sup>125</sup> и Исследованию ключевых вопросов в области CPA в 2020 г.<sup>126</sup>

Кроме того, хотя в заявлении об эквивалентности стандартов бухгалтерского учета и стандартов аудита между континентальным Китаем и Гонконгом разъясняется, что континентальные аудиторские организации могут предоставлять отчетность в соответствии с китайскими стандартами бухгалтерского учета и выдавать заключения в соответствии с китайскими стандартами аудита, по-прежнему наблюдается явная ситуация низкой доли аудиторских заключений, выдаваемых континентальными аудиторскими организациями в годовом аудите корпоративных отчетов. Причина такой ситуации заключается, с одной стороны, в регуляторных причинах, хотя с декабря 2010 г. континентальные аудиторские

<sup>125</sup> Wind. Экономическая база данных. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.wind.com.cn/portal/zh/EDB/index.html> (дата обращения: 15.03.2023)

<sup>126</sup> CPA industry research report preparation group. Research report on key issues of the CPA industry in 2020. M. Beijing: China Financial and Economic Press. 2021. P. 493.

организации получили право проводить аудит X-акций, существует определенное влияние на континентальные аудиторские организации, занимающиеся аудитом X-акций, поскольку регуляторные органы обеих сторон не достигли существенной согласованности в вопросах трансграничного регулирования. С точки зрения системы регулирования и стоимости наказания, отечественное регулирование аудиторских организаций основано на модели государства, дополненной отраслевым саморегулированием, и отрасли не хватает внутренней мотивации для повышения качества аудита, а более мягкие наказания на практике приводят к относительно низким правовым рискам, которые несут аудиторские организации. С другой стороны, из соображений разницы в стандартах аудита, использовать ли континентальные стандарты аудита для выпуска заключений, в значительной степени зависит от фактической ситуации и требований клиентов инвесторов рынка капитала. Например, инвесторы на рынках капитала определенных стран или регионов не понимают континентальных стандартов аудита и стандартов бухгалтерского учета. Даже если регулирование позволяет это, они всё равно неохотно инвестируют в компании, использующие континентальные стандарты, или не дадут разумной оценки этим компаниям. В связи с тем, что между стандартами бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности до сих пор существуют некоторые различия, они воспринимают риски в отношении информационной прозрачности компаний, использующих стандарты, с которыми не знакомы. Таким образом, листинговые компании обычно предпочитают использовать стандарты, которые легко принимаются инвесторами.

В заключение следует отметить, что Гонконг, как высоко интегрированный экономический, торговый и финансовый центр, является важным зарубежным рынком инвестиций и финансирования для китайских предприятий. Укрепление сотрудничества между рынками аудита этих двух регионов имеет стратегическое значение и способствует реализации стратегии «выхода на международный рынок» китайских предприятий. Гонконгские аудиторы имеют хороший международный опыт и языковое преимущество, а их технологичные методы аудита, стандартизированное управление отраслью и богатая международная практика аудита вносят положительный вклад в быстрое обучение и рост континентальных аудиторских организаций. Участие континентальных аудиторских организаций в аудите H-акций, обмен и интеграция с местными аудиторскими организациями в Гонконге способствуют хорошему развитию рынка аудита H-акций. Таким образом, совместное развитие с крупными

аудиторскими организациями на континентальном рынке также будет способствовать росту и развитию местных аудиторских организаций в Гонконге. Кроме того, программа бухгалтерского учета в Гонконге полностью переведена на английский язык, в содержание обучения введены международные стандарты финансовой отчетности и операционные рекомендации, а в качестве учебных материалов используются последние версии международных учебников по бухгалтерскому учету, что позволяет эффективно привести учебную программу в соответствие с международными стандартами. Крупные континентальные аудиторские организации открывают филиалы в Гонконге и принимают на работу гонконгских аудиторов, а передовые знания передаются внутри организации, что может способствовать развитию опыта интернационализации в континентальных аудиторских организациях.

### **1.3.2. Аудит в Макао**

Независимый аудит в Макао появился в конце 70-х гг. XX в. Первая партия бухгалтеров и аудиторов в Макао была зарегистрирована в Комитете по регистрации бухгалтеров и аудиторов Макао в августе — сентябре 1978 г. В то же время в Макао был зарегистрирован ряд бухгалтерских и аудиторских фирм, таких как PricewaterhouseCoopers, Shun Tat Accounting House, Bowen & Fai Auditing House, Leung & Au Yeung и др. Некоторые иностранные бухгалтерские и аудиторские фирмы, такие как KPMG, Deloitte & Touche, также были зарегистрированы в Макао. Основные аудиторские услуги, выполняемые бухгалтерами и аудиторами в Макао, включают: обязательный аудит; налоговые услуги; бухгалтерские услуги; управленческое консультирование; помощь в судебных разбирательствах; услуги секретаря компании; аудит в особых обстоятельствах и подготовка отчетов<sup>127</sup>.

Комитет по регистрации аудиторов и бухгалтеров Макао является регуляторным органом правительства Макао в области аудиторов и бухгалтеров и подчиняется Бюро финансовых услуг. Его основные регулирующие полномочия включают: утверждение заявок на регистрацию бухгалтеров и аудиторов, а также бухгалтерских и аудиторских фирм; организация экзаменов на получение квалификации бухгалтеров и аудиторов; контроль за практикой бухгалтеров, аудиторов и бухгалтерских и аудиторских фирм; принятие

---

<sup>127</sup> Wu Jiaqi. Public audit in Macao // Guangdong Audit. 2007. No. 02. P. 20–25.

дисциплинарных мер в отношении бухгалтеров, аудиторов и бухгалтерских и аудиторских фирм за несоблюдение требований; проведение исследований по вопросам развития бухгалтерской и аудиторской профессии; разработка стандартов бухгалтерской и аудиторской практики; координация и организация обучения бухгалтерской и аудиторской профессии<sup>128</sup>.

Первым законом, регулирующим бухгалтерский учет и аудит в Макао, были «Правила контроля за деятельностью бухгалтеров и аудиторов», принятые правительством в июне 1978 г. Затем были приняты «Общие правила для бухгалтеров», «Общие правила для аудиторов» и «Положение о Комитете по регистрации аудиторов и бухгалтеров». В ноябре 1999 г., когда вступили в действие «Общие правила для бухгалтеров» и «Общие правила для аудиторов», «Правила контроля за деятельностью бухгалтеров и аудиторов» были отменены. В целях дальнейшего сближения законов Макао об аудите с законами передовых международных стран 21 сентября 2020 г. была принята «Профессиональная и практическая квалификационная система для аудиторов», которая одновременно отменила «Общие правила для бухгалтеров» и «Общие правила для аудиторов» в качестве основного закона, регулирующего аудиторскую отрасль в Макао. Основное содержание данной поправки заключается в объединении зарегистрированного аудитора и бухгалтера, совместно именуемого сертифицированным аудитором, что эффективно устраняет несоответствие между Макао и общим международным обозначением и способствует дальнейшему сближению с международными стандартами.

Объединение квалификаций сертифицированных аудиторов (CPA) в две категории — профессиональную и практикующую поможет дальнейшему развитию профессии аудитора и повышению профессиональных стандартов персонала. Как видно из табл. 1.8, количество аудиторов и бухгалтеров в 2014–2022 гг. показывает тенденцию к увеличению. Кроме того, установлено, что Комитет по регистрации аудиторов и бухгалтеров больше не будет контролироваться Финансовым бюро, а будет действовать как коллегиальный орган государственного управления, и таким образом повысится независимость отрасли путем перехода от «государственного регулирования» к «саморегулированию отрасли». Кроме того, был создан специальный комитет, не зависимый от Комитета по регистрации аудиторов и бухгалтеров, для решения таких вопросов, как профессиональная аккредитация, организация

---

<sup>128</sup> Zhang Shufang, Guan Baoying. A brief discussion on the characteristics of the audit system in Macao // Hubei Audit. 1997. No. 01. P. 45.

экзаменов, установление стандартов и соблюдение дисциплины.

**Таблица 1.8. Изменение количества сертифицированных аудиторов и бухгалтеров в Макао с 2014 по 2022 г.**

Категория	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Аудиторы	114	114	115	115	113	–	123	–	147
Бухгалтеры	177	181	184	189	187	–	195	–	224
Итого	291	295	299	304	300	0	0	0	371

Источник: составлено автором по данным Комитета по профессиональным бухгалтерам<sup>129</sup>.

Стандарты аудита Специального административного района Макао, опубликованные Комитетом профессиональных аудиторов<sup>130</sup> для введения в действие 1 января 2022 г., как показано на рис. 1.6, состоят из стандартов аудита и общих стандартов аудита. Кроме того, «Стандарт проверки финансовой отчетности», который официально введен в действие с 1 ноября 2022 г., и «Кодекс этики сертифицированных аудиторов», который введен в действие с 1 августа 2021 г., обеспечивают основу для стандартизации аудиторской деятельности в Макао.



**Рис. 1.6. Система стандартов аудита специального административного района Макао**

Источник: Бюро финансовых услуг Правительства Специального административного района Макао<sup>131</sup>

<sup>129</sup> Professional Accountants Committee: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа:

[https://www.dsf.gov.mo/CPC/Publish/Comunicacoes/c\\_ApresentacaoTrabalho2022.pdf](https://www.dsf.gov.mo/CPC/Publish/Comunicacoes/c_ApresentacaoTrabalho2022.pdf) (дата обращения: 14.03.2023)

<sup>130</sup> Комитет профессиональных аудиторов. Циркуляр Профессионального совета бухгалтеров № 2/2021/ CPC, принятый

Профессиональным советом бухгалтеров на пленарном заседании 24 августа 2021 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа:

[https://www.dsf.gov.mo/CPC/Publish/Comi\\_Norm\\_Disc/files/C\\_Aviso\\_22021CPC.pdf](https://www.dsf.gov.mo/CPC/Publish/Comi_Norm_Disc/files/C_Aviso_22021CPC.pdf) (дата обращения: 14.03.2023)

<sup>131</sup> Government of the Macao special administrative region financial services bureau: официальный сайт. [Электронный ресурс].

С момента перехода Макао под управление КНР в 1999 г. рынок аудита в Макао также быстро развивался, а система регулирования аудита постоянно совершенствовалась. В 2003 г. континентальный Китай и Макао подписали «Соглашение о более близком экономическом партнерстве», которое положило начало новому развитию сотрудничества между материком и Макао в области аудиторских услуг, реализовав бухгалтерские и аудиторские услуги, продлив срок действия временной лицензии на практику для аудиторских фирм Макао и ослабив ограничения на опыт работы бухгалтеров Макао на материке. При разрешении аудиторам Макао претендовать на получение квалификации китайского сертифицированного аудитора (CPA) число лет работы в Макао в аудиторской практике приравнивается к опыту аудита на материке. Квалифицированные специалисты по аудиту из Макао могут стать партнерами материковых фирм. Это способствовало совместному развитию аудиторских услуг между двумя регионами.

### **1.3.3. Аудит в Тайване**

В середине XX в. аудиторская практика на Тайване ограничивалась регистрацией компаний, подачей заявок на патенты и товарные знаки и несколькими случаями налоговых льгот. В 60-х и 70-х гг. XX в. постепенно развивались услуги в сфере финансового обеспечения. В 80-х и 90-х гг. XX в., с развитием экономики, появились услуги по финансовому обеспечению, инвестиционному консультированию и международные услуги. Самые известные аудиторские фирмы на Тайване являются так называемой «большой пятеркой», т. е. Qinye, Anhou, Zicheng, Zhongxin и Zhiyun. Помимо них существует множество малых и средних аудиторских фирм. К концу 2000 г. на Тайване насчитывалось около 756 аудиторских фирм, из которых 70 % были индивидуальными предпринимателями, а 30 % были партнерствами<sup>132</sup>.

На Тайване существуют: Ассоциация бухгалтеров провинции Тайвань, Ассоциация бухгалтеров города Тайбэй, Ассоциация бухгалтеров города Гаоксионг и другие, а также организована Национальная федерация сертифицированных общественных бухгалтеров Китайской Республики (NFCРАА). В ассоциациях бухгалтеров нет корпоративных членов, только индивидуальные члены. Аудит в Тайване охватывает следующие аспекты:

---

Режим доступ: <https://www.dsf.gov.mo/CPC/Informacoes.aspx?lang=en> (дата обращения: 14.03.2023)

<sup>132</sup> Yu Dongmei, Hu Zhiqiang. The evolution of the audit system in Taiwan and its inspiration // Journal of Tongling College. 2011. No. 04. P. 49–51.

- 1) обеспечение достоверности финансовых отчетов или другой финансовой информации;
- 2) разработка системы, управленческие или налоговые консультации, аудит, расследование, сверка, ликвидация, оценка, финансовый анализ, оценка активов;
- 3) выполнение функций инспектора, ликвидатора, приемника, арбитра, душеприказчика, реорганизатора, контролера реорганизации или другого фидуциария;
- 4) выступление в качестве агента в налоговых делах или в проверке подлинности деклараций о подоходном налоге, связанных с получением прибыли;
- 5) выступление в качестве агента при регистрации бизнеса или регистрации товарного знака и связанных с этим вопросах;
- 6) представительство в административных налоговых разбирательствах в соответствии с положениями Закона об административной процедуре;
- 7) услуги по сертификации, такие как непрерывный аудит, сертификация надежности системы, сертификация эффективности инвестиций и т. д.;
- 8) прочие услуги, связанные с бухгалтерским учетом, аудитом или налогообложением.

«Закон о бухгалтерях в Тайване», первоначально принятый и обнародованный Национальным правительством 30 июня 1945 г., был изменен 18 раз и опубликован 31 января 2018 г. Закон содержит 8 глав и 81 статью, которые регулируют квалификацию, регистрацию, экзамен, объединение, сферу практики и ответственность аудиторов. Поправки помогут повысить профессиональную компетентность аудиторов, качество аудиторской деятельности в целом и избежать возможных споров на практике<sup>133</sup>.

В Тайване стандарты аудита утверждены Министерством финансов Китайской Республики, ответственность за их разработку возложена на NFCPAA, а также на Фонд исследований и разработок бухгалтеров Тайваня, являющийся общественной организацией. Содержание стандартов аудита на Тайване в основном такое же, как и в США. 4 октября 2022 г. Фонд исследований и развития бухгалтерского учета (ARDF) на Тайване выпустил последнюю редакцию «Стандартов контроля качества» (СКК). Пересмотренные стандарты контроля качества вступили в действие с 15 декабря 2022 г. Стандарты аудита состоят из одного стандарта контроля качества, 33 стандартов аудита, одного стандарта обзорной проверки, двух

---

<sup>133</sup> Ma Xiuru, Xu Jiajun, Xiao Ningjun. Accountants meet compliance: secrecy or whistle blowing? // Accounting Research Monthly. 2020. No. 415. P. 93–98.

стандартов обеспечения уверенности и двух стандартов прочих сопутствующих услуг. В целом сближение с международными стандартами аудита было сохранено. На сегодняшний день Тайваньская ассоциация стала полноправным членом Международной федерации бухгалтеров (IFAC) и Международной фискальной ассоциации (IFA). Это ускорило процесс интернационализации Тайваня, способствовало обмену компетенциями и навыками на международном уровне, повысило профессиональную компетентность аудиторов и интернационализацию опыта, а также способствовало расширению международного бизнеса<sup>134</sup>.

На рынке аудита Тайваня основными клиентами аудиторских фирм являются рынок капитала и малые и средние предприятия (МСП). В табл. 1.9 представлены статистические данные о количестве листинговых компаний на TWSE (the Taiwan Stock Exchange Corporation), зарегистрированных компаний на TPEX (Taipei Exchange), развивающихся фондовых компаний и создаваемых компаний (GISA — Go Incubation Board for Startup and Acceleration Firms) в Тайване с 2007 по 2021 г., и можно обнаружить, что рост компаний в последние годы был медленным. В то же время количество малых и средних предприятий на Тайване стабильно росло с 2007 по 2021 г., а темпы роста аудиторских организаций в последние годы демонстрировали тенденцию к снижению из-за того, что некоторые вышедшие на пенсию аудиторы проходили курсы подготовки и обучения аудиторов и создавали отдельные аудиторские фирмы, фактически не управляя ими, чтобы продолжить свое членство. Однако в отношении количества аудиторов наблюдается устойчивая тенденция к увеличению.

**Таблица 1.9. Показатели развития рынка аудита в Тайване в 2007–2021 гг.**

Год	Рынок капиталов				Малые и средние предприятия (тыс.)	Аудиторские организации	Количество аудиторов
	Листинговые компании на TWSE	Компании на TPEX	Развивающиеся фондовые компании	GIS A			
2007	698	547	246	0	1,237	854	18,308
2008	718	539	233	0	1,235	932	19,013
2009	741	546	223	0	1,232	943	18,632
2010	758	564	285	0	1,248	954	18,858
2011	790	607	277	0	1,280	1 012	19749
2012	809	638	285	0	1,307	1 050	20,338
2013	838	658	261	0	1,331	1 042	20,054

<sup>134</sup> Li-Jen He, Hsin-Hui Yu. The Impacts of the Establishment and Quality of Audit Committee on the Disclosure of Key Audit Matters // Journal of Management and Business Research. 2022. Vol. 39. No. 03. P. 301–356.



Продолжение табл. 1.9

Год	Рынок капиталов				Малые и средние предприятия (тыс.)	Аудиторские организации	Количество аудиторов
	Листинговые компании на TWSE	Компании на TPEX	Развивающиеся фондовые компании	GIS A			
2014	854	685	284	61	1,353	1 048	20,338
2015	874	712	284	80	1,384	1 034	20,400
2016	892	732	271	99	1,408	1 050	20,819
2017	907	744	274	119	1,437	1 111	21,344
2018	928	766	256	144	1,453	1 134	21,591
2019	942	775	248	162	1,491	1 140	21,968
2020	948	782	253	179	1,548	1 155	22,375
2021	959	788	296	192	1,595	1 200	22,296

Источник: составлено автором по данным Комиссии по финансовому надзору Р.О.К. (Тайвань)<sup>135</sup>, Национальная статистика, Р.О.К. (Тайвань)<sup>136</sup>, Торговый центр по продаже ценных бумаг<sup>137</sup>, Управление малого и среднего предпринимательства, Министерство экономики<sup>138</sup>.

Дальнейший анализ приведенных в табл. 1.9 данных показывает, что хотя число малых и средних предприятий и количество практикующих аудиторов продолжает расти, соответствующего увеличения числа аудиторских фирм не произошло. Причина этого может заключаться в том, что недостаточный объем рынка капитала затрудняет рост делового спроса на аудит, а также в том, что существующие аудиторы в основном занимаются традиционными аудиторскими услугами, в результате чего на общем рынке в отсутствие развития новых деловых услуг возник дисбаланс между спросом и предложением, который ограничивает развитие рынка аудита. С точки зрения количества аудиторов, несмотря на то, что в последние годы существенное количество аудиторов сдали экзамены, не было соответствующего количества лиц, получивших квалификацию практикующего аудитора, и это создало дефицит кадров, который будет сдерживать будущее развитие аудиторской отрасли.

<sup>135</sup> Financial Supervisory Commission Republic of China (Taiwan): официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.fsc.gov.tw/ch/home.jsp?id=136&websiteslink=onemessage\\_list.jsp&parentpath=0,4](https://www.fsc.gov.tw/ch/home.jsp?id=136&websiteslink=onemessage_list.jsp&parentpath=0,4) (дата обращения: 16.03.2023)

<sup>136</sup> National Statistics Republic of China. (Taiwan): официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://nstatdb.dgbas.gov.tw/dgbasall/webMain.aspx?k=dgmain&mode3=1100> (дата обращения: 16.03.2023)

<sup>137</sup> Taipei Exchange: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.tpex.org.tw/web/gisa/announce/GisaSum.php?l=zh-tw> (дата обращения: 16.03.2023)

<sup>138</sup> Small and Medium Enterprise Administration, Ministry of Economic Affairs: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.moeasmea.gov.tw/list-tw-2344> (дата обращения: 16.03.2023)

Из табл. 1.10 видно, что общий годовой доход аудиторских организаций составил NT\$ 34,3 млрд в 2021 г., увеличившись на NT\$ 609 млн, по сравнению с NT\$ 33,69 млрд в 2020 г., рост составил 1,8 %. В 2021 г. доход от деятельности по обеспечению публичных размещений составил NT\$ 4,53 млрд, что составляет 13,2 % от общего дохода. Доход от обеспечения подоходного налога составил NT\$ 6,01 млрд, т. е. 17,5 %. Прочие доходы от финансового обеспечения составили NT\$ 7,88 млрд, или 22,98 %. Доходы от прочих налоговых операций составили NT\$ 4,52 млрд, что равно 11,6 %. Остальной доход от профессиональной деятельности составил NT\$ 11,14 млрд, т. е. 32,4 %. Доход не от профессиональной деятельности (например, доход от аренды и процентный доход) составляет NT\$ 220 млн, или 0,64 % от общего дохода.

**Таблица 1.10. Структура доходов от бизнеса аудиторских фирм в Тайване в 2012-2021 гг.**

<b>Проекты (NT\$: млн.)</b>	<b>Год</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Доходы от профессиональной деятельности</b>		26,808	27,408	28,372	28,149	28,924	30,179	30,840	32,310	33,221	34,087
<b>Доход от выполнения заданий по обеспечению уверенности</b>		18,881	18,696	19,452	19,410	19,791	20,608	20,738	21,589	21,726	22,241
Доход от деятельности по обеспечению уверенности публичных размещений		4,866	5,584	6,805	5,696	5,862	6,088	5,372	4,401	4,185	4,529
Доход по обеспечению уверенности финансирования		4,204	2,186	2,601	3,455	3,637	3,855	3,745	3,809	3,728	3,815
Прочие доходы от финансового обеспечения уверенности		4,878	5,328	4,327	4,458	4,539	4,815	5,962	7,549	7,458	7,882
Доход от обеспечения уверенности подоходного налога		4,933	5,599	5,720	5,801	5,753	5,851	5,660	5,829	6,357	6,015
<b>Доля дохода от аудиторских услуг (%)</b>		69.71	67.84	68.02	68.37	68.05	67.71	66.80	66.27	64.47	64.83
<b>Доход от выполнения заданий по необеспечению уверенности</b>		7,927	8,712	8,921	8,739	9,133	9,570	10,102	10,721	11,495	11,846
Доход от налогового планирования		659	716	752	835	915	971	1,117	1,169	1,233	1,419
Доход от административных налоговых льгот		240	185	182	208	138	189	106	127	90	67
Доход от прочих налоговых операций		2,460	2,952	3,131	3,000	3,341	3,428	3,607	3,926	4,524	4,520
Доход от консультантов по управлению		1,026	1,267	1,287	1,126	1,209	1,203	1,306	1,515	1,364	1,617
Доход от регистрации предприятий		933	910	991	986	1,104	1,079	1,164	1,229	1,349	1,210
Прочие доходы от профессиональной деятельности		2,608	2,683	2,578	2,583	2,427	2,699	2,803	2,754	2,936	3,013
<b>Доход не от профессиональной деятельности</b>		276	150	225	241	158	256	206	267	477	220
<b>Доля дохода от неаудиторской услуг (%)</b>		30.29	32.16	31.98	31.63	31.95	32.29	33.20	33.73	35.53	35.17
<b>Итого</b>		27,084	27,558	28,598	28,390	29,082	30,435	31,046	32,577	33,698	34,307

Источник: составлено автором по данным Комиссия по финансовому надзору Р.О.К. (Тайвань)

Аудиторские доходы от обеспечения публичного размещения, обеспечения финансирования, прочего финансового обеспечения и обеспечения подоходного налога составили приблизительно 64,83 % в 2021 г., а неаудиторские доходы от налогового планирования, налоговых административных льгот, прочих налоговых заданий, управленческого консультирования, регистрации предприятий и прочих заданий по профессиональной деятельности составили приблизительно 35,16 %. С точки зрения структуры бизнеса доходы аудиторских организаций по-прежнему сосредоточены на доходах от аудиторской деятельности, которая в основном поддерживается на уровне около 65 %, однако доля доходов от аудиторской деятельности имеет тенденцию к снижению с 2017 г. С точки зрения доли неаудиторских составляющих бизнеса это в основном услуги в области налогового консалтинга.

Для того чтобы расширить сферу деятельности между континентальным Китаем и Тайванем, тайваньские аудиторские организации решили заниматься практикой на материке, предоставляя такие услуги, как обеспечение уверенности и консалтинг. В данной работе для изучения практической деятельности тайваньских аудиторских организаций на материке выбраны показатели количества тайваньских аудиторских организаций, выполняющих деятельность на материке, и доходов от деятельности на материке в период 2007–2021 гг. В результате исследования обнаружено (табл. 1.11), что среднее отношение количества аудиторских организаций, практикующих на материке, к общему количеству в период 2007–2021 гг. составляет 2,97 %, однако наблюдается тенденция к снижению. С точки зрения дохода от выполнения заданий аудиторских организаций, среднее соотношение к общему доходу аудиторских организаций составило 2,56 %, при этом доход от выполнения заданий также снижался в соответствии с количеством аудиторских организаций, выполняющих задания на материке. Таким образом, можно сделать вывод, что Тайвань в основном ориентирован на оказание аудиторских услуг в регионе. Причины, по которым аудиторские организации на Тайване выбирают практику в континентальном Китае, в основном заключаются в том, чтобы выполнить требования своих клиентов и расширить рынок своих услуг. С точки зрения формы практики, в основном аудиторы выбирают тайваньские задания, а около 10 % выбирают континентальных аудиторов.

**Таблица 1.11. Практика аудиторских организаций Тайваня в континентальном Китае в 2007–2021 гг.**

Год	Количество аудиторских организаций в Тайване	Количество аудиторских организаций, практикующих в континентальном Китае	Доходы аудиторской организации в Тайване (NT\$ млн)	Доходы Тайваньской аудиторской организации в континентальном Китае (NT\$ млн)	Доля от общего количества аудиторских организаций (%)	Доля от общего дохода (%)
2007	854	34	22,519	480,61	3,98	2,13
2008	932	32	24,199	520,42	3,98	2,15
2009	943	29	23,762	497,66	3,43	2,09
2010	954	37	24,227	681,02	3,08	2,81
2011	1 012	43	26,118	408,25	3,88	1,56
2012	1 050	33	27,084	427,79	4,25	1,58
2013	1 042	30	27,558	1 106,66	3,14	4,02
2014	1 048	34	28,598	1 130,42	2,88	3,95
2015	1 034	25	28,390	973,90	3,24	3,43
2016	1 050	22	29,082	537,07	2,42	1,85
2017	1 111	26	30,435	1 014,48	2,10	3,33
2018	1 134	25	31,046	844,36	2,34	2,72
2019	1 140	22	32,577	719,31	2,20	2,21
2020	1 155	20	33,698	806,22	1,93	2,39
2021	1 200	19	34,307	731,79	1,73	2,13
Среднее число					2,97	2,56

Источник: составлено автором по данным Комиссии по финансовому надзору Р.О.К. (Тайвань).

В заключение следует отметить, что на рынке аудита Тайваня представлено больше традиционных аудиторских услуг, однако существует много новых тенденций для аудиторов на международном уровне, и большинство из них — это неаудиторские услуги, такие как услуги по заверению отчетов о корпоративной социальной ответственности и коучинг по углеродному учету, а также другие неаудиторские услуги. В условиях стремительного развития цифровой экономики и неизбежной тенденции к инновациям в области бухгалтерского учета и аудита, вызванной изменениями на всех уровнях, аудиторские организации постепенно адаптируют свои бизнес-услуги к возможным последствиям в будущем.

В целом, после возвращения Гонконга и Макао в Китай и реализации принцип «одна

страна — две системы», уникальный опыт развития рыночной экономики Гонконга и Макао стал примером для континентального Китая, а подписание СЕРА (Соглашение о тесном экономическом партнерстве между континентальным Китаем, Гонконгом и Макао) предоставило возможности для развития рынка аудита между континентальным Китаем, Гонконгом и Макао. Исходя из особенностей аудиторских рынков Гонконга, Макао и Тайваня, стандарты аудита во всех трех регионах основаны на международных стандартах аудита, и эти регионы уделяют пристальное внимание развитию и изменениям в области международного аудита и постоянно обогащают и улучшают местные стандарты аудита в соответствии с развитием международных стандартов аудита. Гонконг, Макао и Тайвань завершили сближение с Международными стандартами аудита (МСА) в 2010, 2022 и 2013 гг. соответственно. С точки зрения регулирования отрасли, Гонконг и Макао делают упор на саморегулирование отрасли. С точки зрения системы управления, они сформировали комплекс систем управления, соответствующих международным стандартам, и сформулировали ряд отраслевых правил и положений. Однако с точки зрения целей аудиторских услуг, во всех них доминируют рынки капитала и малые и средние предприятия, а международные фирмы «большие четверки» занимают большую долю рынка. Китайские аудиторские организации демонстрируют тенденцию к увеличению объема аудиторских услуг в Макао, Гонконге и Тайване.

## Выводы по главе 1

Начало современного развития аудиторского рынка в Китае определяется введением политики «реформ и открытости» в 1978 г. на основе социалистической рыночной экономики с китайской спецификой. Для исследования периодизации развития аудита в Китае используется метод логического сложения хронологических доминант, который предложил российский ученый Ю.Н. Гузов на основе анализа аудиторского рынка России. Выделяется 6 основных этапов эволюции аудиторского рынка в Китае:

первый этап — зарождение аудита («дикий» аудит) (1978–1986 гг.);

второй этап — становление прогосударственного аудита (1986–1993 гг.);

третий этап — государственное регулирование и рождение обязательного аудита (1993–1998 гг.);

четвертый этап — усиление независимости и стандартизации аудита (1998–2005 гг.);

пятый этап — сближение и переход на международные стандарты (2005–2017 гг.);

шестой этап — саморегулирование (с 2017 г. по настоящее время).

На каждом этапе происходило качественное усиление аудиторского рынка Китая на основе развития законодательной и нормативной базы и совершенствования стандартов аудита, игравших активную роль в эволюционировании. В настоящее время в Китае в основном сформирована самостоятельная правовая система аудита с китайской спецификой, основанная на Конституции как ядре и Законе «Об аудите», Законе «О дипломированных бухгалтерях высшей квалификации», стандартах аудита и других законах, нормативных актах и ведомственных правилах как основных компонентах, представляющих собой иерархическую и единую систему. С точки зрения государственного регулирования, административное управление отраслью аудита осуществляют Министерство финансов, Министерство промышленности и торговли, Министерство налогообложения и Комиссия по регулированию рынка ценных бумаг КНР (CSRC).

С точки зрения фирменных организаций аудита, на основе количественного анализа крупных и мелких аудиторских организаций выделены основные сегменты китайского аудиторского рынка. По результатам динамических статистических наблюдений формализованы современная структура организационно-правовых форм участников аудиторского рынка Китая. В настоящее время аудиторские организации в Китае существуют в

основном в форме полных товариществ и обществ с ограниченной ответственностью, причем крупные и средние аудиторские организации имеют форму полных товариществ (из них 104 крупные аудиторские организации имеют форму специальных полных товариществ), крупные и средние аудиторские организации оказывают аудиторские и иные сопутствующие услуги листинговым компаниям, государственным предприятиям и т.д., а малые аудиторские организации чаще всего имеют форму общества с ограниченной ответственностью и оказывают аудиторские и сопутствующие услуги малым и средним предприятиям в Китае. В то же время международные аудиторские фирмы «большой четверки» провели в Китае локализованные реформы — от первоначального китайско-иностранного кооператива с ограниченной ответственностью до специального полного товарищества. Хотя объединение китайских аудиторских фирм повысило их конкурентоспособность на рынке аудита, по-прежнему существует большой разрыв между ними и международными аудиторскими фирмами «большой четверки».

В процессе реформирования рыночной экономики Китая также был использован передовой опыт развития рыночной экономики в Гонконге, Макао и Тайване. Особенностью формирования рынка аудита Китая является наличие на его территории различных учетно-аудиторских систем мира (сосуществование систем — уникальное явление). С точки зрения особенностей рынков аудита в Гонконге, Макао и Тайване, стандарты аудита в этих трех регионах перешли на МСА в 2010, 2022 и 2013 гг. соответственно. В 2010 г. континентальный Китай и Гонконг подписали Соглашение о постоянной эквивалентности стандартов учета и аудита, что способствовало постепенному сближению стандартов бухгалтерского учета и аудита в трех регионах.

С точки зрения регулирования отрасли, регионы Гонконг и Макао подчеркивают ориентацию на саморегулирование отрасли. Однако с точки зрения объектов аудиторских услуг, в местных аудиторских организациях доминирует рынок капитала и малые и средние предприятия, в то время как международные аудиторские компании «большой четверки» занимают большую долю рынка. В отношении квалификации аудитора реализовано взаимное освобождение от некоторых предметов экзамена на получение квалификации аудитора. Кроме того, аудиторам Гонконга и Макао разрешено взаимное признание их аудиторского опыта при подаче заявления на получение квалификации аудитора в континентальном Китае.



## ГЛАВА 2. АНАЛИЗ КИТАЙСКИХ СТАНДАРТОВ АУДИТА

### 2.1 История и особенности китайских стандартов аудита

#### 2.1.1 История развития стандартов аудита в Китае

Китайские стандарты аудита играют важную роль в повышении качества аудиторской деятельности, снижении аудиторских рисков и защите интересов общества. С 90-х гг. XX в. Минфин КНР и Институт дипломированных общественных бухгалтеров стремятся разработать систему стандартов аудита, отвечающую требованиям экономического развития. В системе совершенствования китайских стандартов аудита можно выделить пять этапов, критерием их выделения является появление новых типологий стандартов.

**Первый этап — разработка правил аудиторской практики (1991–1993 гг.).** После образования Китайского института сертифицированных общественных бухгалтеров (СІСРА) разработке стандартов аудита было уделено первостепенное внимание, и СІСРА создал специальный отдел по разработке стандартов аудита, который в основном занимался исследованиями и разработкой стандартов аудита. С 1991 по 1993 г. Минфин КНР выпустил семь практических правил, в том числе Правила проверки и подтверждения финансовой отчетности сертифицированными общественными бухгалтерами (для пробного применения). Эти практические правила сыграли положительную роль в формализации, легализации и профессионализации отрасли аудита в Китае<sup>139</sup>. Однако с непрерывным развитием рыночной экономики спрос на традиционные аудиторские услуги становится всё более высоким, в то же время виды аудиторских услуг становятся более диверсифицированными. Таким образом, аудиторские организации предлагают более широкий спектр аудиторских услуг, и в этих условиях первоначально разработанные Правила практики уже не могли удовлетворить потребности аудиторов в проведении различных аудиторских проверок.

**Второй этап — разработка первой партии независимых стандартов аудита (1994–2004 гг.).** С принятием в 1993 г. Закона Китайской Народной Республики о дипломированных общественных бухгалтерях на СІСРА была возложена функция формулирования стандартов и правил аудита в соответствии с законом. С разрешения и

---

<sup>139</sup> Ma Jianwei, Pan Duanlian. Interpretation of Chinese Certified Public Accountants' Practice Guidelines // Fudan University Press. 2008. P. 461.

одобрения Минфина в мае 1994 г. СІСРА приступила к разработке независимых стандартов аудита. Независимые стандарты аудита являются кодексом поведения, который должны соблюдать аудиторы при проведении аудита исторических финансовых отчетов. До 2004 г. Минфин опубликовал стандарты независимого аудита в шести частях. После 10 лет разработки система стандартов независимого аудита в Китае в основном сформировалась, включая введение, базовые стандарты независимого аудита, основные стандарты независимого аудита, практические бюллетени независимого аудита, практические руководства и соответствующие основные стандарты.

Система представлена на рис. 2.1.



**Рис. 2.1. Система стандартов независимого аудита**

Источник: составлено автором.

Как видно из рис. 2.1, основу стандартов независимого аудита составляют базовые стандарты, основные стандарты и практические бюллетени, а также практические руководства. Базовые стандарты независимого аудита являются основными требованиями к квалификации аудиторы и основными правилами ведения практики, а также являются методической базой для разработки основных стандартов независимого аудита, практических бюллетеней и практических руководств независимого аудита. Основные стандарты независимого аудита

относятся к конкретным нормам для аудиторов по проведению общих аудиторских заданий и выдаче аудиторских заключений на основе Базовых стандартов независимого аудита. Практический бюллетень независимого аудита является специальным регламентом поведения аудитора при выдаче аудиторских заключений по аудиторским заданиям специальных отраслей, специальных целей, специального характера и т. д., сформулированным в соответствии с Базовыми стандартами независимого аудита. Практические руководства являются руководством к действию<sup>140</sup>. В связи с различной сущностью этих трех уровней стандартов независимого аудита, их влияние на аудиторскую практику было тоже разное. Базовые стандарты, специальные стандарты и практические бюллетени являются обязательными нормами, которым аудиторы должны следовать при проведении аудита, а практические руководства являются руководящими документами, к которым аудиторы могут обращаться для применения в каждом конкретном случае.

**Третий этап — разработка второй партии стандартов аудита (2005–2008 гг.).** С развитием экономики в Китае аудиторские услуги становятся всё более разнообразными, включая не только аудиторские задания, но и задания по обзору, другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующие услуги. Это приводит к тому, что стандарты аудита нецелесообразно именовать «стандартами независимого аудита». Кроме того, изменилась аудиторская среда, усложнились условия хозяйственной деятельности предприятий, в результате чего аудиторская деятельность сталкивается с большими рисками, поэтому необходимо срочно совершенствовать стандарты аудита, повышать эффективность аудита, поддерживать стабильное и упорядоченное функционирование рыночной экономики.

После того, как в 2001 г. в США произошло банкротство компании Enron, в 2002 г. был принят закон Сарбейнса-Оксли, а Совет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) переработал стандарты<sup>141</sup>. В связи с необходимостью и целесообразностью переработки стандартов аудита Китай должен был ускорить процесс сближения с МСА. В 2005 г. Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (CICPA) предложил план сближения в «Общей концепции

---

<sup>140</sup> Wang Xiaojie, Tian Aiqin. Awareness of the legal status of independent auditing standards // Finance and Accounting Monthly. 2010. No. 02. P. 68–69.

<sup>141</sup> Zhu Xiaoping, Zhao Hong. Impact of the Sarbanes-Oxley Act on the development of auditing standards in China and the United States // Forestry Finance and Accounting. 2004. No. 08. P. 3–4.

международного сближения стандартов аудита»<sup>142</sup>, как показано в табл. 2.1.

**Таблица 2.1. План сближения с международными стандартами аудита на 2005–2006 гг.**

План	Разработка, пересмотр и публикация стандартов аудита	Опубликован для консультации	Международное сближение
2005	17	5	Около 89,1 % на конец 2005 г.
2006	5	0	Около 100 % на конец 2006 г.
Итого	22	5	

Источник: составлено автором

15 февраля 2006 г. Минфин КНР опубликовал новую систему стандартов аудита — «Практические стандарты для китайских сертифицированных общественных бухгалтеров», которые поддерживают сближение с МСА. Новая система стандартов включает 48 пунктов, из которых 22 стандарта являются новыми разработками, а 26 стандартов являются переработанными и дополненными. Новая система стандартов включает три части: стандарт по аудиторским заданиям, стандарт по сопутствующим услугам и стандарт контроля качества аудиторских фирм. В стандарты заданий обеспечения уверенности включены 1 базовый стандарт заданий обеспечения уверенности, 41 стандарт аудита и 1 стандарт обзорной проверки. Существуют 2 стандарта по другим заданиям, обеспечивающим уверенность, 2 стандарта сопутствующих услуг и 1 стандарт контроля качества<sup>143</sup>.

Новые стандарты аудита были внедрены в китайские аудиторские организации с 1 января 2007 г. В целях содействия внедрению системы стандартов аудита и эффективного развития аудиторской деятельности СИСПА выпустил «Руководство по практическим стандартам для китайских сертифицированных общественных бухгалтеров». Выпуск нового руководства значительно улучшил оперативность стандартов практики и заложил прочную основу для плавного внедрения новой системы стандартов аудита в 2007 г. Выпуск этих

<sup>142</sup> Chinese Institute of Certified Public Accountants. Overall concept of international convergence of auditing standards.

[Электронный ресурс]. Режим доступа:

[https://www.cicpa.org.cn/ztz11/Professional\\_standards/International\\_norms/200804/t20080428\\_60781.html](https://www.cicpa.org.cn/ztz11/Professional_standards/International_norms/200804/t20080428_60781.html) (дата обращения: 16.04.2023)

<sup>143</sup> Jiang Ling, Li Jiaoyan. The comparison and reference of Chinese and American auditing standards // Times Economic and Trade. 2018. No. 04. P. 51–53.

стандартов и дополнительных документов означает формальное создание системы практических стандартов для сертифицированных общественных бухгалтеров, отвечающей требованиям развития рыночной экономики Китая и сближающейся с международной практикой. Внедрение новой системы стандартов аудита сыграло важную роль в повышении качества деятельности аудиторов, усилении контроля качества и предотвращения рисков аудиторских организаций, повышении качества финансовой информации, снижении рисков принятия решений инвесторами, достижении эффективного распределения ресурсов, содействии экономическому развитию и поддержании финансовой стабильности.

**Четвертый этап — разработка третьей партии стандартов аудита (2009–2015 гг.).**

После того как Совет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) был завершён проект “Clarity Project” по уточнению, обновлению и реформированию МСА, в 2009 г. Китайский институт дипломированных общественных бухгалтеров (CICPA) провёл новый этап пересмотра китайских стандартов аудита в соответствии с проектом по уточнению МСА, который включал в основном 38 стандартов. Его переработка была завершена 1 ноября 2010 г., а с 1 января 2012 г. стандарты начали действовать. По содержанию новые стандарты (2010) не отличаются от стандарта 2006 г., но новые стандарты аудита более структурированы. Каждый стандарт в основном состоит из пяти глав: «Общие положения», «Определения», «Цели», «Требования» и «Положения», при этом особое значение придается главе 4, в которой изложены конкретные требования к ведению деятельности аудиторов и разъясняются конкретные операционные процедуры, применяемые аудиторами на практике. За исключением незначительных формальных отличий от МСА, пересмотренные китайские стандарты аудита полностью соответствуют МСА во всех аспектах.

**Пятый этап — разработка четвертой серии стандартов аудита (с 2016 г. по настоящее время).** В 2015 г. Совет по международным стандартам аудита и гарантии качества (IAASB) опубликовал пересмотренные Международные стандарты аудита (МСА), которые реформируют стандартную модель аудиторского заключения, которая использовалась в течение многих лет, обогащают и дополняют информацию, предоставляемую в аудиторском заключении. В связи с этой тенденцией 23 декабря 2016 г. Министерство финансов выпустило новые пересмотренные стандарты аудита, которые вступили в действие с 1 января 2018 г. CICPA внесла существенные изменения в шесть стандартов аудита, включая стандарт аудита №

1501 «Аудиторское заключение», и разработала стандарт аудита № 1504 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

После внедрения новых стандартов аудиторские заключения классифицируются как немодифицированное мнение, разделы «Важные обстоятельства» и прочие сведения в аудиторском заключении и модифицированное мнение. Пересмотренный стандарт совершенствует представление ответственности руководства за финансовую отчетность (в частности, в отношении ответственности за непрерывность деятельности), добавляет ответственность за оценку руководством способности аудируемого лица продолжать непрерывную деятельность и уместности использования допущений о непрерывности деятельности, а также повышает степень отражения ключевых вопросов аудита, прочей информации и коммуникативную ценность аудиторского заключения. При описании обязанностей аудитора и аудиторской работы добавлены его обязанности, связанные с непрерывностью деятельности, выявлением мошенничества, общением с руководством, применением профессионального суждения при изложении ключевых вопросов аудита и поддержанием профессионального скептицизма. Также добавлено определение основных аудиторских понятий, таких как «разумная уверенность», «существенность» и «интерпретация этических требований». В то же время внесены уточнения в порядок подписания аудиторского заключения и повышены требования к подписи аудитора<sup>144</sup>. Данная реформа модели аудиторского заключения является значительным изменением, основанным на Международных стандартах аудита (МСА).

В целях обеспечения сближения китайских стандартов аудита с МСА 19 февраля 2019 г. СІСРА пересмотрел 18 стандартов аудита, включая китайский стандарт аудита № 1101 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Китайскими стандартами аудита». Пересмотренный стандарт охватывает три области, включая использование работы внутренних аудиторов, реагирование на нарушения законов и нормативных актов, а также аудит раскрытия информации в финансовой отчетности.

19 ноября 2020 г. Минфин Китая выпустил три стандарта, в том числе Китайские стандарты контроля качества № 5101 «Контроль качества в аудиторских организациях,

---

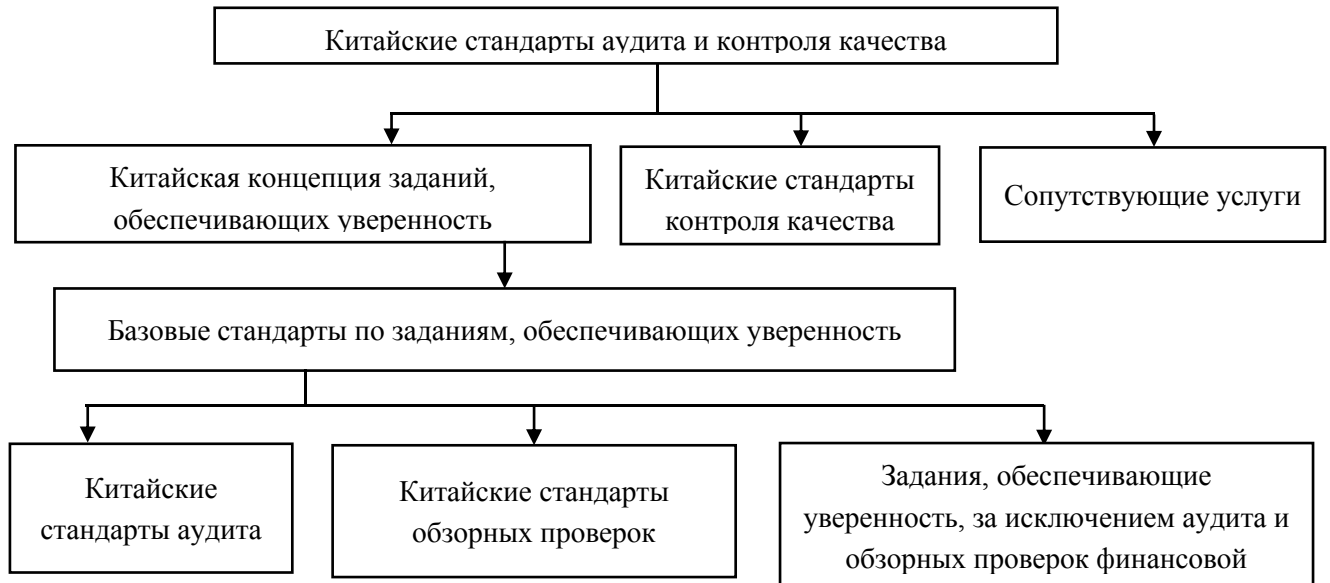
<sup>144</sup> Wang Shenggen. Focus and application analysis of the China's CPA practice standards. Dalian: Northeast University of Finance and Economics Press, 2018. P. 611.

проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг». Стандарты по контролю качества охватывают все требования и содержание международных стандартов по контролю качества, при этом большинство положений соответствуют международным стандартам, а некоторые положения, хотя имеют незначительные отличия от международных стандартов, являются спецификой применения принципов международных стандартов в Китае.

9 декабря 2021 г. СИСРА пересмотрел три стандарта аудита, включая стандарт аудита № 1601 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения», стандарт аудита № 1603 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности», стандарт аудита № 1604 — «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности». Три стандарта аудита устанавливают правила и дают рекомендации по привлечению, планированию и проведению аудиторской проверки, формированию мнения и выдаче заключения.

В 2022 г. в целях поддержания внутренней согласованности системы стандартов СИСРА пересмотрел 11 стандартов, включая «Базовые стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность». В соответствующие положения, связанные со стандартами контроля качества для аудиторских фирм и стандартами аудита специального назначения, были внесены текстовые изменения.

Пять этапов пересмотра стандартов аудита в основном обеспечили полное сближение китайских стандартов аудита с МСА. Это заложило хорошую основу для стратегии «выхода на международный уровень» аудиторской отрасли. В последние стандарты, выпущенные Министерством финансов, включены: 1 базовый стандарт по заданиям, обеспечивающим уверенность; 45 стандартов аудита, 1 стандарт обзорных проверок, 2 стандарта по заданиям, обеспечивающим уверенность, за исключением аудита и обзорных проверок, 2 стандарта по сопутствующим услугам и 2 стандарта по контролю качества аудиторских организаций. Основная структура системы стандартов аудита представлена на рис. 2.2.



**Рис. 2.2. Структура стандартов аудита и контроля качества в Китае**

Источник: составлено автором.

Как видно из рис. 2.2, китайские стандарты аудита и контроля качества существуют двух уровней: первый уровень — это базовые стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность, а второй уровень — стандарты аудита, стандарты обзорных проверок и задания, обеспечивающие уверенность, за исключением аудита и обзорных проверок. Стандарты аудита используются для регулирования проведения аудита исторической финансовой информации (в первую очередь финансовой отчетности) сертифицированными аудиторами и требуют, чтобы сертифицированные аудиторы использовали комбинацию методов аудита для получения разумного уровня уверенности в достоверности финансовой отчетности. Стандарты обзорных проверок используются для регулирования выполнения сертифицированным аудитором задания по обзору исторической финансовой информации (в первую очередь финансовой отчетности), в результате их выполнения сертифицированному аудитору требуется получить ограниченный уровень уверенности в достоверности финансовой отчетности, используя преимущественно опросные и аналитические процедуры. Стандарт по заданиям, обеспечивающим уверенность, за исключением аудита и обзорных проверок, который используется для регулирования заданий по обеспечению уверенности, выполняемых сертифицированными аудиторами по неисторической финансовой информации. Таким образом, такая система китайских стандартов аудита и контроля качества обеспечивает стандарты



практики и руководство для сертифицированных аудиторов при выполнении ими различных видов практики и облегчает оценку качества различных услуг, предоставляемых сертифицированными аудиторами своим клиентам<sup>145</sup>.

### **2.1.2. Особенности системы китайских стандартов аудита**

По сравнению с действующей до 2010 г. системой стандартов аудита, новая система стандартов аудита имеет следующие особенности и нововведения.

Во-первых, новая система стандартов аудита не только соответствует международным требованиям сближения, но и учитывает фактические потребности Китая. В новой системе стандартов аудита приняты основные принципы и процедуры МСА, что отражает требования сближения с ними и риск-ориентированной техникой проведения аудита. С точки зрения полноты охвата пунктов, китайская система стандартов аудита включает в себя все пункты международных стандартов аудита. В содержании стандартов аудита полностью приняты все основные принципы и основные процедуры МСА. По всем существенным аспектам стандарты аудита соответствуют МСА, включая цели и принципы аудита, оценку и реагирование на риски, сбор и анализ аудиторских доказательств, формирование и представление аудиторских заключений, а также установление ответственности за практику аудиторов. Необходимо отметить, что пояснительные материалы, в частности примеры, которые содержатся в МСА (китайские стандарты аудита являются отраслевыми нормативными документами), неудобно включать в основной текст стандартов, однако Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (СICPA) опубликовал Руководство по практическим стандартам CPA Китая, которое играет очень важную роль в оказании помощи аудиторам в понимании и правильном применении стандартов.

Во-вторых, новые стандарты аудита, полностью опираясь на международные стандарты аудита, также учитывают фактические потребности Китая и разрабатывают стандарты аудита для проверки капитала. На международном уровне система капитализации делится на два типа: система уставного капитала и система разрешенного капитала. Китай выбрал систему уставного капитала<sup>146</sup>. Согласно статье 29 Закона о компаниях Китайской Народной Республики, «после

---

<sup>145</sup> Huang Jing. Reflections on corporate auditing based on the new auditing standards // Marketing World. 2022. No. 08. P. 149–151.

<sup>146</sup> Chen Yanjing. Is there fourth type of capital system? Rethinking the classification of corporate capital systems // Lex Russica. 2018. Vol. 12. No. 145. P. 109–118.

того, как акционеры оплатят свои взносы в капитал, они должны быть проверены и сертифицированы учреждением по проверке капитала, установленным законом»<sup>147</sup>. Однако из-за того, что в мире проверки капитала осуществляются финансовыми контролерами очень мало стран и регионов, а также из-за отсутствия универсальности, система международных стандартов аудита не включает стандарты проверки капитала.

Новый стандарт аудита основан на текущем объявлении о практике проверки капитала и полностью учитывает соответствующие требования Закона о компаниях Китайской Народной Республики, Положения о регистрации и управлении компаниями Китайской Народной Республики, опубликованного Государственным советом, и Административных положений о регистрации уставного капитала компаний, опубликованных Государственным управлением промышленности и торговли, чтобы сформировать стандарт аудита по проверке капитала, который всесторонне регулирует определение проверки капитала, виды проверки капитала, аудиторские процедуры и отчеты по проверке капитала.

В-третьих, новая система стандартов аудита базируется на риск-ориентированной технике. Система стандартов аудита по стандартам аудиторского риска включает Китайский стандарт аудита № 1101 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Китайскими стандартами аудита», Китайский стандарт аудита № 1211 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», Китайский стандарт аудита № 1231 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» и Китайский стандарт аудита № 1301 «Аудиторские доказательства», которые отражают идею аудита на основе риска и требуют от аудиторов уделять внимание внутренней среде аудируемого лица, а также внешней среде, в которой находится предприятие<sup>148</sup>.

В-четвертых, новая система стандартов аудита предъявляет строгие требования к контролю качества деятельности аудиторской организации. Создание эффективной системы контроля качества является основой для обеспечения того, чтобы аудиторские организации и

---

<sup>147</sup> The Company Law of the People's Republic of China. Adopted at the Fifth Meeting of the Standing Committee of the Eighth National People's Congress on 29 December 1993. Adopted at the Fifth Meeting of the Standing Committee of the Eighth National People's Congress on 29 December 1993. [Электронный ресурс]. Режим доступа:

<http://www.mofcom.gov.cn/article/b/bf/200207/20020700031341.shtml> (дата обращения: 19.04.2023)

<sup>148</sup> Li Mochou, Zhou Hong, Xia Lijun. Do Risk-oriented Auditing Standards Improve Accountants' Sensitivity to Clients' Risks? // Journal of Finance and Economics. 2015. Vol. 41. No. 09. P. 96–107.

аудиторы соблюдают законы и правила, этический кодекс и профессиональные стандарты аудиторской деятельности. Стандарт контроля качества № 5101 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» систематически обобщает опыт, полученный в результате неудачных аудиторских проверок в последние годы, и требует от аудиторских организаций разработки комплексной системы контроля качества, включающей семь областей: внедрение ответственности руководства за качество практики; обеспечение соблюдения кодексов профессиональной этики; отношения с клиентами, принятие и поддержание конкретной практики; человеческие ресурсы; проведение аудита; подготовка документов по практике и мониторинг<sup>149</sup>.

В-пятых, новая система стандартов аудита уделяет особое внимание рассмотрению мошенничества при аудите финансовой отчетности. В целях пресечения текущей практики мошенничества со стороны руководства и управления предприятиями система стандартов аудита установила Китайский стандарт аудита № 1141 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности». Несмотря на то, что аудит специально не фокусируется на мошенничестве, новые стандарты аудита обеспечивают более подробное и систематическое регулирование аудитором проверки финансовой отчетности на предмет мошенничества, включая то, как выявить мошенничество, оценить риски существенного искажения в результате мошенничества. Таким образом, новые стандарты аудита помогут аудиторам эффективно снизить аудиторский риск, связанный с мошенничеством со стороны руководства и управления.

Наконец, пересмотр стандарта аудиторского заключения улучшает информационное содержание аудиторского заключения и повышает его релевантность и полезность для принятия решений. В аудиторское заключение листинговых компаний добавляется раздел по ключевым вопросам аудита для описания основных направлений аудита, трудностей и информации, характерных для аудиторской деятельности, а также для повышения релевантности и полезности аудиторского заключения для принятия решений. В ключевом вопросе аудита аудитор должен указать причины, по которым этот вопрос был определен как

---

<sup>149</sup> Lv Xinyi. Test on the view of business quality control standards // Money China. 2016. No. 12. P. 69.

ключевой, и то как была проведена аудиторская проверка<sup>150</sup>. А также пересмотр стандарта аудиторского заключения повышает коммуникационную ценность аудиторского заключения и увеличивает прозрачность аудита. Изменения в содержании и формулировках аудиторского заключения позволяют пользователям финансовой отчетности более точно понять позиционирование аудита, основные концепции и соответствующие обязанности аудитора, руководства и управления. В частности, будут освещены ответственность аудитора и руководства за допущение непрерывности деятельности, значение основных концепций аудита, таких как «разумная уверенность», «существенность» и «аудит, базирующийся на рисках», ответственность аудитора за выявление мошенничества, ответственность аудитора за общение с руководством, а также разъяснена конечная ответственность партнера по проекту за качество аудита.

Таким образом, реформа модели аудиторских заключений не только отражает положительную реакцию Китая на основные изменения в международных стандартах и достигает динамичного сближения китайских стандартов аудита с международными, но и способствует улучшению качества аудита и повышению ценности аудиторских заключений. Внедрение новой системы стандартов аудита сыграет важную роль в повышении качества аудиторской практики, усилении контроля качества и предотвращения рисков аудиторских организаций, повышении качества финансовой информации, снижении рисков принятия решений инвесторами, достижении более эффективного распределения ресурсов, содействии экономическому развитию и поддержанию финансовой стабильности.

## **2.2. Сравнительный анализ китайских стандартов аудита и международных стандартов аудита**

**Анализ сближения китайских стандартов аудита с международными стандартами аудита.** Авторитетным учреждением, ответственным за установление международных стандартов аудита, является Совет по международным стандартам аудита и гарантий, который также является дочерним органом Международной федерации бухгалтеров. Как независимый международный орган по установлению стандартов, он способствует сближению

---

<sup>150</sup> Chen Kaifeng. The impact of changes in new auditing standards on information disclosure // National Circulation Economy. 2022. No. 18. P. 154–156.

международных и национальных стандартов путем разработки высококачественных международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг<sup>151</sup>. Последняя редакция МСА, пересмотренная IAASB, включает 1 базовый стандарт по заданиям на подтверждение достоверности, 37 стандартов аудита, 2 стандарта обзорных проверок, 5 стандартов по заданиям, обеспечивающим уверенность, за исключением аудита и обзорных проверок, 2 стандарта по сопутствующим услугам и 2 стандарта по контролю качества для аудиторских организаций, а также 1 международный отчет о практике аудита<sup>152</sup>. Эти стандарты аудита охватывают все аспекты аудита, начиная с задания и заканчивая выпуском аудиторского заключения, охватывая семь областей: общие принципы и обязанности; оценка рисков и аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски; аудиторские доказательства; использование работы, выполненной другими; выводы и составление заключений по итогам аудита; специальные области и международные отчеты о практике аудита.

Постулаты аудиторской деятельности в Китае, чьи стандарты наиболее близки международным нормам и руководящим принципам по ряду важных аспектов<sup>153</sup>. Перевод международных стандартов аудита на китайский язык был авторизован и утвержден Международной федерацией бухгалтеров (IFAC). В 2012 г. в континентальном Китае вместе с Гонконгом, Макао и Тайванем был создан Комитет по проверке перевода публикаций IFAC, организованный Китайским институтом сертифицированных общественных бухгалтеров (CICPA) при участии Гонконгского института сертифицированных общественных бухгалтеров (HKICPA), Союза ассоциаций профессиональных бухгалтеров Макао и Тайваньского института сертифицированных общественных бухгалтеров (TICPA). В 2013 г. был завершен первый перевод сборника «Международные стандарты аудита и контроля качества» (2012 г.) в трех томах на китайский язык, что обеспечило возможность синергетического взаимодействия между континентальным Китаем и Гонконгом, Макао и Тайванем. В то же время Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (CICPA) участвует в переводе

---

<sup>151</sup> Guo Yanting. Problems and countermeasures of convergence in international auditing standards // International Business Accounting. 2015. No. 06. P. 72–75.

<sup>152</sup> IAASB: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.iaasb.org/standards-pronouncements> (дата обращения: 26.04.2023)

<sup>153</sup> Лю Яли. Аудиторский рынок в России и Китае // Учет. Анализ. Аудит. 2022. Т. 9, № 2. С. 87–94.

международных стандартов и способствует постоянному динамичному сближению китайских стандартов аудита с международными стандартами аудита.

В последние годы IAASB работал над несколькими ключевыми проектами, направленными на повышение качества аудита и решение фундаментальных вопросов аудита путем разработки новых или пересмотра предыдущих стандартов. Основное внимание уделялось необходимости для аудиторской профессии сосредоточиться на проактивном подходе к управлению качеством и использованию профессионального скептицизма<sup>154</sup>. В настоящее время китайские стандарты аудита достигли сближения с международными стандартами аудита в следующих аспектах.

Во-первых, поскольку SICPA является членом Международной федерации бухгалтеров (IFAC), при разработке системы стандартов аудита было полностью учтено сближение с международной системой стандартов аудита, а основные рамки и содержание системы китайских стандартов аудита полностью отражают конвергенцию с международной системой стандартов аудита. Как видно из табл. 2.2 и прил. 1, из 53 стандартов, составляющих китайские стандарты, 44 соответствуют МСА, причем 37 стандартов аудита (Аудит финансовой информации прошедших периодов) имеют полностью аналогичное содержание.

**Таблица 2.2. Сравнение состава китайских стандартов и международных стандартов**

Проекты	Базовые стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность	Стандарты аудита	Стандарты обзорных проверок	Отчеты о практике аудита	Задания, обеспечивающие уверенность, иные, чем аудит или обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов	Стандарты контроля	Сопутствующие услуги	Итого
Китайские	1	45	1	0	2	2	2	53
МСА	0	37	2	1	5	2	2	49

Источник: составлено автором.

<sup>154</sup> Cao Danting, Xiang Shouren, Feng Shaoqin, Hou Qingsong. Implications of changes in international auditing standards for audit information disclosure in China // Friends of Accounting. 2017. No. 18. P. 93–96.

Во-вторых, сближение содержания стандартов. За исключением отдельных стандартов, таких как «Базовые стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность», Китайский стандарт аудита № 1153 «Коммуникация между аудиторами, назначенными до и после назначения» и Китайский стандарт аудита № 1602 «Проверка капитала», содержание системы китайских стандартов аудита практически идентичны пунктам международных стандартов аудита.

В-третьих, китайские стандарты аудита сближаются с международными стандартами аудита в части регулируемых объектов и классификаций заданий. С точки зрения регулируемых объектов, как китайские стандарты аудита, так и МСА регулируют не только контроль качества аудиторской организации, но и практику аудитора. Что касается критериев классификации заданий, то и китайские стандарты аудита, и МСА классифицируют задания на обеспечивающие уверенность и сопутствующие услуги. Задания, обеспечивающие уверенность, далее подразделяются на задания по аудиту исторической финансовой информации и задания по обзорным проверкам, а также на другие задания, обеспечивающие уверенность. Кроме того, категории неаудиторских заданий в стандартах обеих организаций в значительной степени совпадают.

В-четвертых, сближение концепции аудита. Китайские стандарты аудита заимствуют передовые концепции из международного аудита и изменяют первоначальную традиционную модель аудита, базирующуюся на риске, на модель аудита, базирующуюся на риске, которая требует от аудиторов проводить аудиторские задания с более широким взглядом на среду за пределами аудируемого лица; начинать с анализа отрасли; выявлять операционные риски аудируемого лица; оценивать области рисков существенного искажения аудируемого лица, а затем предпринимать действия аудитора в ответ на выявленные риски.

Таким образом, анализ содержания новых аудиторских стандартов показывает, что китайская система аудиторских стандартов полностью переняла все основные принципы и важные процедуры МСА и сохранила высокую степень согласованности с МСА в таких аспектах, как контроль качества аудиторских организаций, цели и принципы аудита, оценка рисков и аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски, сбор и анализ аудиторских доказательств, формирование и представление аудиторских заключений, и действительно достигла сближения позиций стандартов и их содержания. С точки зрения концепции аудита

Китай принял передовую модель международного риск-ориентированного аудита, что также предъявляет более высокие требования к аудиторам.

**Анализ различий между системой китайских стандартов аудита и системой международных стандартов аудита.** Из-за различий в социальных системах, культурных традициях, практической среде и уровне информированности аудиторов, китайские стандарты аудита имеют свою специфику при сближении с международными стандартами аудита. По сравнению с системой международных стандартов аудита, в новой системе стандартов аудита в Китае до сих пор существуют некоторые различия.

Во-первых, в китайские стандарты аудита включен специальный стандарт КСА1602 «Проверка капитала». Проверка капитала — это обязательная процедура для создания и регистрации или изменения капитала предприятий в Китае. Целью проверки капитала является повышение степени достоверности полученного уставного капитала предприятия или изменений уставного и оплаченного капитала. Таким образом, китайская система стандартов аудита основана на текущем объявлении о практике проверки капитала и полностью учитывает соответствующие требования «Закона о компаниях КНР», Положения о регистрации компаний КНР, изданного Госсоветом КНР, и Административного положения о регистрации уставного капитала компаний, изданного Государственным управлением промышленности и торговли, в связи с чем был разработан КСА1602 «Проверка капитала», который соответствует развивающейся рыночной экономике Китая и является главной особенностью китайской системы стандартов аудита<sup>155</sup>.

Во-вторых, в системе сохранился КСА1153 «Коммуникация между аудиторами, назначенными до и после назначения». Вопрос общения между предыдущим и последующими аудиторами регулируется Кодексом этики для аудиторов, разработанным Комитетом по этике при IFAC, и не рассматривается в системе IAASB. В Китае разработали специальный стандарт по КСА1153 «Коммуникация между аудиторами, назначенными до и после назначения», который был сохранен в новой системе. Можно рассчитывать, что внедрение этого стандарта будет использоваться для изменения феномена смены аудиторских фирм, который усилился среди листинговых компаний в последние годы, и для улучшения текущей плохой и чрезмерно

---

<sup>155</sup> Share Analysis on the international convergence of China's auditing standards. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.shenjishi.com/audit/1893.html> (дата обращения: 29.04.2023)



конкурентной среды, в которой практикуют аудиторы. Чем эффективнее коммуникация между аудиторами, назначенными до и после назначения, тем больше позволит аудитору понять особенности клиентов, эффективность внутреннего контроля и т. д., и в результате повышается качество аудита.

В-третьих, в китайской системе стандартов аудита нет различия между стандартами аудита и положениями по аудиторской практике (APS). Вместо этого в МСА проводится различие между стандартами аудита и Международными положениями по аудиторской практике (IAPS). Китайские стандарты аудита 1611 - 1633 соответствуют IAPS 1000-1013. Поскольку стандарты аудита и положения об аудиторской практике обязывают аудиторов к разным действиям, это может повлиять на качество аудита.

Таким образом, наличие специализированных стандартов аудита в Китае по сравнению с МСА, создает национальное своеобразие системе аудиторских стандартов.

### **2.3 Эмпирический анализ состояния внедрения стандартов аудита в Китае**

**Анализ общего эффекта внедрения стандартов аудита в Китае.** Используем методы описательной статистики и сравнительного анализа для исследования общего эффекта внедрения стандартов аудита на основе данных аудиторов листинговых компаний, котирующихся в юанях на Шанхайской и Шэньчжэньской фондовых биржах (А-акции<sup>156</sup>). Для того чтобы оценить общий эффект внедрения за 20 лет до и после введения в действие в 2010 г. уточненных стандартов аудита в Китае, в данной работе собраны данные об аудиторских проверках, проведенных в отношении листинговых компаний в Китае с 2003 по 2021 г. Основные показатели включают выручку от проведения аудита, общий доход аудиторских организаций, долю модифицировании аудиторских заключений, период проведения аудита, объединение аудиторских организаций, членство в международной бухгалтерской и аудиторской организации, а также принадлежность к крупным аудиторским организациям. Показатели даны в табл. 2.3.

---

<sup>156</sup> А-акции (кит. А 股) — акции, котирующиеся в юанях на Шанхайской и Шэньчжэньской фондовых биржах. Некоторые акции этих двух континентальных бирж Китая, известные как Б-акции, котируются в иностранной валюте. В общем, иностранцы не могут прямо инвестировать в А-акции из-за ограничений Китайского правительства; точнее, крупным иностранным компаниям разрешено Китайским правительством покупать А-акции так, как они хотят, а потом переводить их на другие рынки как ETF.

Таблица 2.3. Значение выбранных переменных

Название переменной	Символы переменной	Значение переменных
Внедрение стандартов	Стандарт <sub><i>it</i></sub>	Аудиторская организация <i>i</i> исполняет стандарт аудита (2010 г.) в году <i>t</i> , принимая 1, в противном случае принимая 0.
Объединения	Объединения <sub><i>it</i></sub>	В случае если аудиторская организация <i>i</i> была объединена в год <i>t</i> , то 1, в противном случае 0.
Является ли крупной аудиторской организацией	Крупный <sub><i>i</i></sub>	В случае если аудиторская организация <i>i</i> является фирмой «большой четверки» или не является и входит в Топ-10 аудиторских организаций в Китае, принимается значение 1, в противном случае 0.
Интернационализация	Интер <sub><i>it</i></sub>	Аудиторская организация <i>i</i> в год <i>t</i> в отношении сотрудничества с международными организациями 1, в противном случае 0.
Период полномочий	Период <sub><i>it</i></sub>	Медианный период проведения аудита листинговых компаний, проверенных аудиторской организацией <i>i</i> в году <i>t</i> .
Доля выручки листинговых компаний	Доля выручки <sub><i>it</i></sub>	Гонорары аудиторской организации <i>i</i> за аудиторские услуги листинговых компаний в год <i>t</i> , деленные на общий доход аудиторской организации.
Масштаб аудиторской организации	Масштаб <sub><i>it</i></sub>	Натуральный логарифм общего дохода аудиторской организации <i>i</i> в году <i>t</i> .
Уровень выдачи модифицированных аудиторских заключений	Заключение <sub><i>it</i></sub>	Доля модифицированных аудиторских заключений, выданных аудиторскими организациями <i>i</i> , от общего количества аудиторских заключений в году <i>t</i> .

Источник: составлено автором.

Описательная статистика данных. После сбора и обработки данных в данной работе было получено 740 годовых наблюдений от 41 аудиторской организации, участвующей в аудите листинговых компаний (табл. 2.4).

Таблица 2.4. Описательная статистика для качественных переменных

N = 740	Стандарт	%	Объединения	%	Крупный	%	Интер	%
N = 0	353	48	707	96	564	76	454	61
N = 1	387	52	33	4	176	24	286	39

Источник: составлено автором.

Как видно из табл. 2.4, из 740 наблюдений на долю наблюдений 2012–2021 гг. после внедрения новых стандартов аудита в 2010 г. приходится 52 % от общего количества выборки. Объединение аудиторских организаций в период исследования произошло в 4 % наблюдений;

39 % аудиторских организаций сотрудничают с зарубежными аудиторскими организациями. Рынок аудита листинговых компаний в Китае демонстрирует высокий уровень интернационализации. В 24 % наблюдений присутствуют международные компании «большой четверки» или крупные отечественные аудиторские организации.

**Таблица 2.5. Описательная статистика для количественных переменных**

Название переменной (N = 740)	Минимальное значение	Максимальное значение	Среднее	Стандартное отклонение	25 % квантиль	Медиана	75 % квантиль
Период	1,0000	15,0000	6,2554	2,6336	4,0000	6,0000	8,0000
Доля выручки	0,0026	1,6800	0,1556	0,1230	0,0700	0,1300	0,2000
Масштаб	7,2000	13,4900	10,1831	1,4501	9,0350	10,1045	11,2500
Заключение	0,0000	1,0000	0,0700	0,0890	0,0100	0,0500	0,1000

Источник: составлено автором.

Из табл. 2.5 видно, что среднее значение показателя Tenure составляет 6,26 лет, а среднее значение LFee менее 16 %, это указывает на то, что для большинства аудиторских организаций доля аудиторских услуг листинговых компаний невысока. Среднее значение доли модифицированных аудиторских заключений (заключение) составляет 8,9 %, это указывает на то, что аудиторские организации выдают меньше модифицированных аудиторских заключений.

**Сравнительный анализ состояния до и после внедрения стандарта аудита.** В целях выявления статистической значимости различий в средних значениях до и после внедрения китайских стандартов аудита (2010 г.) предложены следующие статистические гипотезы:

$H_0$ : Эффект внедрения стандартов аудита (2010 г.) не имеет значимости на следующие переменные: объединение аудиторских организаций (объединения), является ли крупной аудиторской организацией (крупный), интернационализация аудиторских организаций (интер), период полномочий аудиторских организаций (период), доля аудиторских организаций в гонорарах листинговых компаний (доля выручки), масштабы аудиторских организаций (масштаб), уровень выдачи модифицированных аудиторских заключений (заключение).

$H_1$ : Эффект внедрения стандартов аудита (2010 г.) имеет значимость на следующие переменные: объединение аудиторских организаций (объединения), является ли крупной аудиторской организацией (крупный), интернационализация аудиторских организаций (интер),

период полномочий аудиторских организаций (период), доля аудиторских организаций в гонорарах листинговых компаний (доля выручки), масштабы аудиторских организаций (масштаб), уровень выдачи модифицированных аудиторских заключений (заключение).

В данной работе сравнение данных до и после внедрения стандартов аудита в 2010 г. и применение *T*-критерия для независимых выборок: обработка в SPSS. Процедура *T*-критерия для независимых выборок сравнивает средние значения для двух групп наблюдений и автоматизирует вычисление размера эффекта *t*-критерия<sup>157</sup>. Значение *t* получается в результате статистического теста. Оно берется из *t*-распределения Стьюдента для подходящего числа степеней свободы<sup>158</sup>. Положение значения *t* в распределении задает вероятность его получения случайным образом. Если эта вероятность ниже уровня значимости, то результат считается статистически значимым<sup>159</sup>. *P*-уровень — рассчитанная в ходе статистического теста вероятность ошибочного отклонения нулевой гипотезы ( $H_0$ ). Для принятия решения о том, необходимо ли отклонить нулевую гипотезу по результатам статистического теста, значение *p* сравнивают с принятым исследователем критическим уровнем значимости (Альфа-уровень<sup>160</sup>). Если *p*-уровень меньше уровня значимости (Альфа-уровень), то нулевая гипотеза отклоняется. Если наоборот, то говорят, что данные не противоречат нулевой гипотезе. Чем меньше *p*-уровень, тем более значимой называется тестовая статистика. Чем меньше *p*-уровень, тем сильнее основания отвергнуть нулевую гипотезу. Таким образом, *P*-уровень находится в убывающей зависимости от надежности результата<sup>161</sup>.

Расчеты эмпирических значений *t*-критерия до и после внедрения стандартов аудита представлены в табл. 2.6.

---

<sup>157</sup> *T*-критерий для независимых выборок. [Электронный ресурс]. Режим доступа:

<https://www.ibm.com/docs/ru/spss-statistics/saas?topic=tests-independent-samples-t-test> (дата обращения: 10.11.2023)

<sup>158</sup> Рядинская Е.Н., Бондарь Л.С., Богрова К.Б. Различные варианты расчета *t*-критерия Стьюдента в психологии // Вестник Донецкого национального университета. Серия Д: Филология и психология. 2020. № 2. С. 146–154.

<sup>159</sup> *t*-значение. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.ibm.com/docs/ru/cognos-analytics/11.1.0?topic=terms-t-value> (дата обращения: 10.11.2023)

<sup>160</sup> Альфа-уровень ( $\alpha$ -level/significance level): пороговый уровень статистической значимости; вероятность ошибочно отклонить нулевую гипотезу. Чем меньше  $\alpha$ -уровень, тем меньше риск совершения этой ошибки. Устанавливается исследователем произвольно (обычно принимается равным 0,05; 0,01 или 0,001).

<sup>161</sup> *P*-уровень. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://statistica.ru/glossary/general/p-uroven/> (дата обращения: 10.11.2023)

**Таблица 2.6. Описательная статистика данных до и после внедрения стандартов аудита в Китае**

Название переменной	До внедрения стандартов аудита (2010) N = 358		После внедрения стандартов аудита (2010) N = 387		Т-значение	Р-значение
	Среднее	Стандартное отклонение	Среднее	Стандартное отклонение		
Объединения	0,07	0,257	0,02	0,142	3,241	0,001**
Крупный	0,22	0,415	0,25	0,435	-1,031	0,303
Интер	0,32	0,468	0,44	0,498	-3,422	0,001**
Период	5,977	2,400	6,509	2,09	-2,755	0,006**
Доля выручки	0,183	0,151	0,131	0,083	5,746	0,000**
Масштаб	9,311	1,289	10,979	1,085	-18,946	0,000**
Заключение	0,09	0,098	0,06	0,077	3,620	0,000**

Примечание: \*\* представляют значимость на 1%-ном уровне соответственно.

Источник: составлено автором

В данной работе с использованием *T*-критерия для независимых выборок рассматривается влияние внедрения стандартов аудита (2010 г.) на переменные Объединения, Крупный, Интер, Период, Доля выручки, Масштаб, Заключение. Как видно из табл. 2.6, по переменной «объединения» эмпирическое значение *t*-критерия Стьюдента, равное 3,241 и значение *p*-уровня статистической значимости, равное  $0,001 < 0,01$ , поэтому принимается гипотеза  $H_1$ , т. е. эффект внедрения стандартов аудита (2010 г.) на объединение аудиторских организаций (объединения) имеет значимые различия ( $p < 0,01$ ). Конкретное сравнение различий показывает, что среднее значение до внедрения стандартов аудита (0,07) значительно выше среднего значения после внедрения стандартов аудита (0,02). Это является результатом объединения аудиторских организаций после «разделения и реструктуризации» аудиторских организаций в 1998 г. С одной стороны, объединение аудиторских организаций призвано удовлетворить регуляторные требования для беспрепятственного проведения обязательного аудита. Минфин Китая и Китайская комиссия по регулированию рынка ценных бумаг (CSRC) неоднократно формулировали или пересматривали методы получения разрешения на проведение аудиторских проверок ценных бумаг, а постоянное повышение квалификации напрямую способствовало объединению аудиторских организаций, которое чаще всего происходило до 2012 г. С другой стороны, объединение повышает рыночную

конкурентоспособность аудиторских организаций и позволяет наилучшим образом адаптировать их к требованиям клиентов и конкуренции на рынке аудита, а внедрение стандартов аудита (2010 г.) регулирует качество практики аудиторской организации и снижает аудиторский риск.

По переменной «крупный» эмпирическое значение  $t$ -критерия Стьюдента, равное  $-1,031$  и значение  $p$ -уровня статистической значимости, равное  $0,303 > 0,05$ , поэтому принимается гипотеза  $H_0$ , т. е. эффект внедрения стандартов аудита (2010 г.) на то, является ли крупной аудиторской организацией (крупный), не имеет значимости ( $p > 0,05$ ). Хотя среднее значение до внедрения стандартов аудита ( $0,22$ ) значительно ниже среднего значения после внедрения стандартов ( $0,25$ ), в целом критерий среднего значения не является значимым. Это связано с тем, что международные аудиторские фирмы «большой четверки» использовали МСА в качестве основного профессионального стандарта до и после внедрения китайских стандартов аудита (2010 г.) и имеют большой опыт применения новых китайских стандартов аудита. Таким образом, внедрение стандартов аудита (2010 г.) не оказало существенного влияния на международные аудиторские фирмы «большой четверки», практикующие в Китае. Крупные отечественные аудиторские организации, оказывающие аудиторские услуги листинговым компаниям, постепенно сокращают разрыв с качеством аудита международных фирм «большой четверки», поэтому эффект от внедрения стандартов аудита для крупных отечественных аудиторских организаций снижается.

По переменной «интер» эмпирическое значение  $t$ -критерия Стьюдента, равное  $-3,422$  и значение  $p$ -уровня статистической значимости, равное  $0,001 < 0,01$ , поэтому принимается гипотеза  $H_1$ , т. е. эффект от внедрения стандартов аудита (2010 г.) на интернационализацию аудиторских организаций (интер) имеет значимые различия ( $p < 0,01$ ). Конкретное сравнение различий показывает, что среднее значение до внедрения стандартов аудита ( $0,32$ ) значительно ниже среднего значения после внедрения стандартов аудита ( $0,44$ ). Это связано с тем, что китайские стандарты аудита (2010 г.) разработаны на основе международных стандартов аудита (МСА), а сближение китайских стандартов аудита с МСА предоставляет возможности для интернационализации китайских аудиторских организаций. К концу 2021 г. 19 из 44 аудиторских организаций присоединились к Международной аудиторской сети для оказания аудиторских услуг в сфере экономической деятельности за пределами Китая.

По переменной «период» эмпирическое значение *t*-критерия Стьюдента, равное  $-2,755$  и значение *p*-уровня статистической значимости, равное  $0,006 < 0,01$ , поэтому принимается гипотеза  $H_1$ , т. е. эффект внедрения стандартов аудита (2010 г.) на период полномочий аудиторских организаций (период) имеет значимые различия ( $p < 0,01$ ). Конкретное сравнение различий показывает, что среднее значение до внедрения стандартов аудита ( $5,977$ ) значительно ниже среднего значения после внедрения стандартов аудита ( $6,509$ ). С внедрением стандартов аудита (2010 г.), совершенствованием методологии технического аудита, повышением профессиональной компетентности auditors, знания и опыт работы auditors с конкретными клиентами станут более адекватными, с увеличением периода полномочий аудитора это также повысит качество аудита.

По переменной «доля выручки» эмпирическое значение *t*-критерия Стьюдента, равное  $5,746$  и значение *p*-уровня статистической значимости, равное  $0,000 < 0,01$ , поэтому принимается гипотеза  $H_1$ , т. е. эффект внедрения стандартов аудита (2010 г.) на долю аудиторских организаций в гонорарах листинговых компаний (доля выручки) имеет значимые различия ( $p < 0,01$ ). Конкретное сравнение различий показывает, что среднее значение до внедрения стандартов аудита ( $0,183$ ) значительно выше среднего значения после внедрения стандартов аудита ( $0,131$ ). В связи с внедрением стандартов аудита (2010 г.) аудиторские организации оказывают аудиторские услуги не только листинговым компаниям, но и распространяют их на иные хозяйствующие субъекты, включая государственные предприятия, малые и средние предприятия.

По переменной «масштаб» эмпирическое значение *t*-критерия Стьюдента, равное  $-18,946$  и значение *p*-уровня статистической значимости, равное  $0,000 < 0,01$ , поэтому принимается гипотеза  $H_1$ , т. е. эффект внедрения стандартов аудита (2010 г.) на масштабы аудиторских организаций (масштаб) имеет значимые различия ( $p < 0,01$ ). Конкретное различие при сравнении показывает, что среднее значение до внедрения стандартов аудита ( $9,311$ ) значительно ниже среднего значения после внедрения стандартов аудита ( $10,979$ ). Это связано с постоянным улучшением регулирования аудиторского рынка Китая, увеличением числа листинговых компаний, расширением масштабов оказания аудиторских услуг и увеличением гонораров за проведение аудита. В результате наблюдается значительная разница до и после внедрения стандартов аудита (2010 г.).

По переменной «заклучение» эмпирическое значение  $t$ -критерия Стьюдента, равное 3,620 и значение  $p$ -уровня статистической значимости, равное  $0,000 < 0,01$ , поэтому принимается гипотеза  $H_1$ , т. е. эффект внедрения стандартов аудита (2010 г.) на уровень выдачи модифицировании аудиторских заключений (заклучение) имеет значимые различия ( $p < 0,01$ ). Конкретное сравнение различий показывает, что среднее значение до внедрения аудиторского стандарта (0,09) значительно выше среднего значения после внедрения стандартов аудита (0,06). Это может быть связано с внедрением в 2006 г. новых стандартов финансовой отчетности, которые повысили качество финансовой информации листинговых компаний и тем самым снизили уровень выдачи модифицированных аудиторских заключений.

Таким образом, можно сделать вывод, что разные выборки до и после внедрения стандартов аудита (2010 г.) по переменным «крупный» не имеют значимости, а разные выборки до и после внедрения стандартов аудита (2010 г.) по переменным «объединения», «интер», «период», «доля выручки», «масштаб», «заклучение» имеют значимость. Это означает, что после внедрения китайских стандартов аудита в 2010 г. в Китае значительно изменилась информационная среда клиентов аудита, повысилась сложность заданий по обеспечению уверенности для аудиторских организаций, и несмотря на то, что общий доход аудиторских организаций увеличился, гонорары за проведение аудита повысились, и масштабы аудиторских организаций расширились, доля доходов от проведения аудита листинговых компаний снизилась, и это указывает на то, что доля аудиторских заданий иных (нелистинговых) компаний в Китае увеличилась, и аудиторские организации еще больше диверсифицировали свою деятельность. С другой стороны, наблюдается незначительное увеличение доли выданных аудиторскими организациями модифицировании аудиторских заключений по мере увеличения среднего периода проведения аудита аудиторскими организациями. Кроме того, китайские аудиторские организации ускорили процесс объединения и интернационализации, в то время как среднее значение переменной объединения аудиторских организаций снизилось, поскольку в октябре 2009 г. Минфин КНР выпустил «Мнения по ускорению развития китайской отрасли аудита», в которых предлагалась стратегия аудиторских организаций «стать крупнее и сильнее» и активно поощрялись объединения аудиторских организаций<sup>162</sup>. После принятия и внедрения

---

<sup>162</sup> Department of Accounting, Ministry of Finance. Report on the development of the CPA profession in China-analysis of data based on the information reported by accounting firms from 2010 to 2014. 11 December 2015. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/hyghckzl2/hyghckzl5/202003/W020210419762275944613.pdf> (дата обращения: 29.04.2023)



китайских стандартов аудита в 2010 г. масштабы и качество аудиторских организаций качественно улучшились.

В заключение отметим, что полученные в результате анализа данных эффекты и последствия внедрения стандартов аудита многогранны. Внедрение китайских стандартов аудита (2010 г.) наиболее эффективно повлияло на повышение качества аудита аудиторских организаций, в результате чего увеличился гонорар за проведение аудита, а более строгие аудиторские процедуры снизили долю аудиторских организаций, выдающих модифицированные аудиторские заключения, тем самым уменьшив аудиторский риск. В то же время сближение китайских стандартов аудита с МСА способствовало интернационализации китайских аудиторских организаций и ускорило процесс объединения аудиторских организаций.

**Влияние стандартов аудита на получение регулирующих санкций аудиторскими организациями.** В Китае отрасль аудита регулируется множеством ведомств и использует модель регулирования, возглавляемую государственным регулированием и дополняемую саморегулированием отрасли. Такие государственные органы регулирования как Минфин КНР, Комиссия по регулированию ценных бумаг КНР (CSRC), Национальное аудиторское управление и Народный банк КНР регулируют качество практики аудиторов, а саморегулирование отрасли в основном осуществляется Китайским институтом сертифицированных общественных бухгалтеров (CICPA). В настоящее время Минфин КНР, CSRC и CICPA являются основными регуляторами качества аудиторской деятельности в Китае, а Национальное аудиторское управление и Народный банк КНР играют вспомогательную роль в регулировании качества аудиторской деятельности, поэтому в данной работе анализируется регулирование качества аудиторской деятельности различными регулируемыми органами и подробно рассматриваются регулирующие санкции, наложенные Минфином КНР, CSRC и CICPA.

**Регулирование Минфина КНР.** С 1999 г. Минфин КНР организует проверку качества бухгалтерской информации и ежегодно выпускает объявление о проверке качества бухгалтерской информации для общества. Управление надзора Минфина и провинциальные финансовые департаменты имеют специальные агентства по надзору и проверке бухгалтерского учета. Управление надзора Минфина в основном ответственно за надзор и проверку качества

работы крупных аудиторских организаций, квалифицированных в области ценных бумаг и фьючерсного бизнеса, и раз в 3 года проверяет все аудиторские организации, квалифицированные в области ценных бумаг и фьючерсов. Провинциальные финансовые департаменты несут основную ответственность за надзор и проверку аудиторских организаций, не имеющих квалификации по ценным бумагам и фьючерсам, на территории своей юрисдикции, а все аудиторские организации, не имеющие квалификации по ценным бумагам и фьючерсам, проверяются раз в пять лет<sup>163</sup>. По состоянию на 31 декабря 2021 г. Минфин осуществил 41 выпуск объявлений о проверке качества бухгалтерской информации. Начиная с 18-го и 19-го объявлений о проверке качества бухгалтерской информации, выпущенных в 2010 г., Минфин начал объявлять о проверке и рассмотрении качества практики аудиторских организаций с квалификацией по ценным бумагам и фьючерсам.

**Анализ количества наказаний до и после внедрения стандартов аудита.** В табл. 2.7 представлены административные наказания, объявленные Минфином для аудиторских организаций с начала проверки качества бухгалтерской информации в 1999 г. по 31 декабря 2021 г. Среди них данные проверки качества практики в 1999, 2002, 2003 и 2018–2020 гг. недоступны, поскольку не удалось найти соответствующую доступную информацию Минфина.

**Таблица 2.7. Статистика аудиторской организации по наказаниям Минфина КНР**

Год	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Наказание аудиторских организаций	8	–	13	3	–	–	8	29	88	215	175	99
Общее количество проверенных аудиторских организаций	82	–	125	91	–	–	18	60	637	1 198	714	543
Доля (%)	9,76	–	10,40	3,30	–	–	44,44	48,33	13,81	17,95	24,51	18,23
Год	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Наказание аудиторских организаций	68	99	122	170	178	84	193	93	–	–	–	85
Общее количество проверенных аудиторских организаций	969	1 398	1 618	1 668	1 383	1 133	1 389	1 529	–	–	–	1 705
Доля (%)	7,02	7,08	7,54	10,19	12,87	7,41	13,89	6,08	–	–	–	4,99

<sup>163</sup> Liu Shengliang. Effectiveness, problems and future prospects of accounting supervision in China — a study based on the Ministry of Finance's 2018 accounting information quality inspection announcement // Fiscal supervision. 2018. No. 22. P. 8–12.

Источник: составлено автором по данным Минфина КНР<sup>164</sup>.

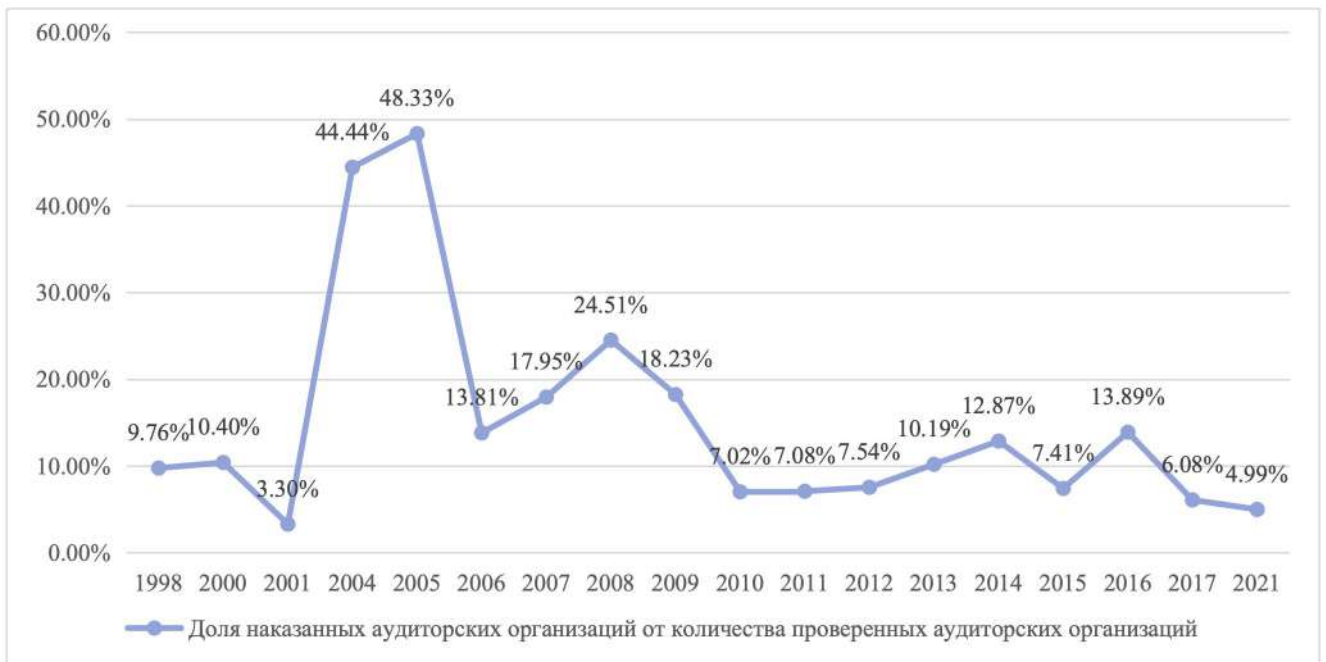
Как видно из табл. 2.7, количество проверенных аудиторских организаций, выбранных Минфином до 2005 г., было в целом небольшим и составляло около 100. В 2006 г., в целях реализации важного указания премьер-министра Вэнь Цзябао о «наращивании усилий по надзору и проверке бухгалтерского учета и всестороннему контролю за искажением бухгалтерской информации»<sup>165</sup>, а Минфин усилил проверку качества бухгалтерской информации и контроля качества аудиторских организаций. Количество проверенных аудиторских организаций с 2006 по 2009 г. составляло в среднем более 500 в течение года. Поскольку 2007 г. был первым годом внедрения аудиторскими организациями второго набора стандартов аудита, в целях содействия эффективному внедрению стандартов аудита Минфин усилил проверку предприятий и аудиторских организаций; количество проверенных аудиторских организаций достигло наивысшего уровня в 1 198 проверки по сравнению с предыдущим годом, почти в 2 раза увеличив количество проверок. После этого, с внедрением стандартов аудита 2010 г., Минфин в 2012 г. вновь провел более комплексную проверку качества аудиторских организаций, в ходе которой было проверено 1 618 аудиторских организаций.

С увеличением количества проверенных Минфином аудиторских организаций количество наказаний также закономерно увеличилось. До 2005 г. количество наказаний было меньше, а в 2006 г. количество наказаний стало увеличиваться по мере роста числа проверенных аудиторских организаций, причем наибольшее количество наказаний пришлось на 2007 г., а затем постепенно снижалось. Увеличение количества наказаний с 2012 по 2014 г. соответствует фону китайских стандартов аудита, принятых в период их выпуска и внедрения, и отражает факт, что в то время аудиторы сталкивались с большим аудиторским риском, а с внедрением стандартов аудиторский риск снизился.

---

<sup>164</sup> Минфин КНР: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://jdjc.mof.gov.cn/jianchagonggao/> (дата обращения: 01.05.2023)

<sup>165</sup> Accounting yearbook of China 2011. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.zgcxnet.com/yhfw/gkcx/gkcxzgjnj/kjnj2011nj/kjnj2011njwz/202008/20200814/j\\_2020081412563600015973810589497815.html](https://www.zgcxnet.com/yhfw/gkcx/gkcxzgjnj/kjnj2011nj/kjnj2011njwz/202008/20200814/j_2020081412563600015973810589497815.html) (дата обращения: 01.05.2023)



**Рис. 2.3. Доля наказаний аудиторских организаций от количества проверенных аудиторских организаций с 1998 по 2021 г.**

Источник: составлено автором.

Как показано на рис. 2.3, до внедрения стандартов аудита в 2006 г. наблюдались значительные колебания доли наказанных аудиторских организаций от общего количества проверенных аудиторских организаций, а после внедрения второго набора аудиторских стандартов в 2006 г. в целом наблюдается тенденция к снижению доли наказаний (особенно с 2008 г. доля наказаний снижается из года в год). Можно видеть, что внедрение стандартов аудита позволило эффективно снизить долю наказанных аудиторских организаций Минфинком и уменьшить аудиторские риски.

**Анализ видов наказания до и после внедрения стандартов аудита.** Минфин принял различные виды административных наказаний за различные степени нарушений со стороны аудиторских организаций и аудиторов. Конкретные виды наказаний приведены в табл. 2.8.

Таблица 2.8. Вид и количество объявленных наказаний Минфина

Год	Передано в СІСРА для саморегулирования отрасли и дисциплины	Напоминания о прохождении собеседования	Выдача справки по вопросам регулирования	Выдача уведомления об исправлении/приказа об исправлении	Уведомление о критике	Предупреждение	Конфискация незаконных доходов/штрафы	Приостановка хозяйственной деятельности	Отзыв лицензии аудиторской организации на право ведения аудиторской деятельности	Итого
1998	–	–	–	–	–	1	6	6	1	14
2000	–	–	–	–	–	1	3	–	–	4
2001	–	–	–	7	2	2	1	1	–	13
2004	4	–	–	3	–	3	–	1	1	12
2005	–	–	–	15	1	11	1	3	–	31
2007	–	–	–	–	–	105	37	51	22	215
2008	–	–	–	–	–	98	37	55	14	204
2009	–	6	2	33	–	44	11	8	–	104
2010	–	–	2	53	–	49	14	6	–	124
2011	–	–	–	17	–	63	13	4	2	99
2012	–	–	3	32	–	72	6	5	4	122
2013	–	–	–	51	–	101	8	8	2	170
2014	–	2	45	36	–	70	13	8	4	178
2015	–	–	9	4	–	56	8	5	2	84
2016	56	–	50	28	–	36	6	15	2	193
2017	–	–	12	9	–	45	9	9	9	93
2021	–	–	–	–	–	27	28	20	10	85
2022	–	–	–	–	–	109	106	44	16	275
Итого	60	8	123	281	1	889	297	242	88	1989
о	3 %	0,40 %	6 %	14 %	0,05 %	45 %	15 %	12 %	4 %	100 %

Источник: составлено автором.

Как видно из табл. 2.8, виды наказаний, налагаемых Минфином на аудиторские организации и аудиторов, включают: передача в СІСРА для саморегулирования отрасли и дисциплинарной ответственности, напоминания о прохождении собеседования, выдача справки по вопросам регулирования, выдача уведомления об исправлении или приказа об исправлении, уведомление о критике, предупреждение, конфискация незаконных доходов или штрафы,

приостановка хозяйственной деятельности, отзыв лицензии аудиторской организации на право ведения аудиторской деятельности. Среди них наиболее серьезным наказанием является отзыв лицензии аудиторской организации на право ведения аудиторской деятельности или ликвидация, но доля таких наказаний небольшая. Наиболее используемым наказанием Минфина является предупреждение, с долей 45 %, в то время как такие виды наказаний, как конфискация незаконных доходов или штрафы, приостановка хозяйственной деятельности и выдача уведомлений об исправлении, также используются чаще, все более 12 %. По сравнению с предыдущими годами, в 2007 и 2008 гг. Минфин усилил наказания и принял относительно жесткие меры наказания в виде предупреждения, конфискации незаконных доходов, штрафов, приостановления хозяйственной деятельности аудиторской организации, отзыва лицензии на право ведения аудиторской деятельности или ликвидации аудиторской организации. Начиная с 2009 г., Минфин начал использовать такие меры, как напоминания о прохождении собеседования, выдачи справки по вопросам регулирования, выдачи уведомления об исправлении или приказа об исправлении, чтобы наказать аудиторские организации, с ежегодным соотношением около 40 %. А с принятием и внедрением третьего набора стандартов аудита в 2010 г., административные наказания по-прежнему в основном являются предупреждениями и т. д., и наказания увеличились по сравнению с предыдущими административными мерами.

**Регулирование со стороны Китайской комиссии по регулированию рынка ценных бумаг.** CSRC начал регулирование качества аудита со стороны аудиторских организаций после создания в 1992 г. CSRC в основном расследовал и наказывал незаконные и несоответствующие требованиям листинговые компании, таким образом проверяя аудиторские организации, участвующие в аудите незаконных и несоответствующих требованиям листинговых компаний. В 1993 г. CSRC выдал первое наказание аудиторской организации, и в период с 1993 по 1997 г. CSRC выдал семь решений о наказании аудиторских организаций и аудиторов<sup>166</sup>. После разделения и реструктуризации аудиторских организаций в 1998 г. CSRC выписывал всё больше наказаний аудиторским организациям и аудиторам за предоставление фальшивых аудиторских заключений. С 2001 г. CSRC на официальном сайте начал раскрывать

---

<sup>166</sup> Hu Shiwei. The repositioning of the regulatory role of the Securities and Futures Commission under the registration system // Legality Vision. 2015. No. 14. P. 245.

информацию о наказаниях, наложенных в виде решений об административных наказаниях и решений о запрете деятельности на рынке. Статистика объявлений об административных наказаниях и решений о запрете деятельности на рынке, опубликованная на сайте CSRC по состоянию на 31 декабря 2021 г., раскрывает регулирование CSRC качества аудиторских организаций, имеющих квалификацию по ценным бумагам (табл. 2.9).

**Таблица 2.9. Объявления об административных наказаниях, выпущенные CSRC**

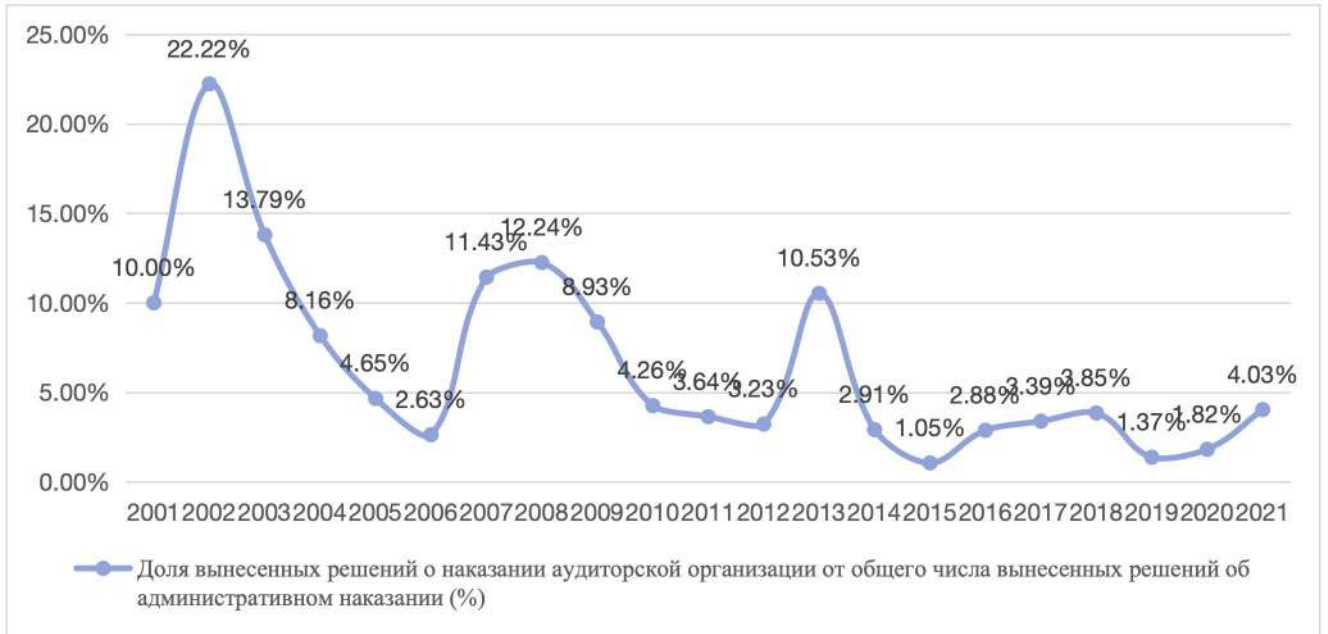
Год	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Вынесение решений об административном наказании	–	–	–	30	18	29	49	43	38	35	49	56
Вынесение решений о наказании аудиторских организаций	–	–	–	3	4	4	4	2	1	4	6	5
Доля (%)	–	–	–	10,0	22,2	13,8	8,16	4,65	2,63	11,4	12,2	8,93
Год	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Вынесение решений об административном наказании	47	55	31	76	103	95	139	118	130	146	110	124
Вынесение решений о наказании аудиторских организаций	2	2	1	8	3	1	4	4	5	2	2	5
Доля (%)	4,26	3,64	3,23	10,5	2,91	1,05	2,8	3,39	3,09	1,37	1,82	4,03

Источник: составлено автором по данным CSRC<sup>167</sup>.

Из табл. 2.9 видно, что в период с 2001 по 2021 г. CSRC опубликовал на официальном сайте в целом 1 521 решение об административном наказании, среди которых 72 решения об административном наказании были вынесены в отношении аудиторских организаций и аудиторов. С 2001 по 2021 г. увеличивается тенденция роста количества вынесенных CSRC административных наказаний, что указывает на то, что контроль CSRC за рынком ценных бумаг усиливается с каждым годом. Тенденция к снижению количества вынесенных CSRC административных наказаний аудиторских организаций и аудиторов снижается. Это может

<sup>167</sup> China Securities Regulatory Commission: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.csrc.gov.cn/csrc/c100200/common\\_list.shtml](http://www.csrc.gov.cn/csrc/c100200/common_list.shtml) (дата обращения: 05.05.2023).

быть связано с улучшением качества аудита аудиторских организаций.



**Рис. 2.4. Доля вынесенных решений о наказании аудиторских организаций CSRC от общего числа административных наказаний**

Источник: составлено автором.

Как видно из рис. 2.4, доля вынесенных решений CSRC о наказании аудиторских организаций от общего количества вынесенных решений об административном наказании варьировалась от максимума в 22,22 % в 2002 г. до минимума в 1,05 % в 2015 г. Общая тенденция к уменьшению этого соотношения наблюдалась в течение периода 2001–2021 гг. за исключением одного растущего колебания, которое произошло в 2007 и 2013 гг. В 2007 и 2008 гг. доля наказаний была примерно одинаковой, а в последующие годы тенденция к постепенному снижению возобновилась. В 2007 г. был первым годом, когда был опубликован и внедрен второй набор стандартов аудита, а 2013 г. был вторым годом после внедрения третьего набора стандартов аудита, и это указывает на то, что увеличение доли вынесенных решений о наказании аудиторских организаций может быть связано с расширением сферы регулирования и надзора со стороны CSRC.

**Анализ видов наказания до и после внедрения стандартов аудита.** CSRC принял различные виды административных наказаний за различные степени нарушений и проступков со стороны аудиторских организаций. К ним относятся: вынесение предписания об исправлении или корректировке, уведомление о критике, предупреждение, конфискация



незаконного дохода, штраф, приостановление лицензии на ведение хозяйственной деятельности и запрет доступа на рынок ценных бумаг. Как видно из табл. 2.10, наиболее серьезными наказаниями являются отстранение от ведения хозяйственной деятельности и запрет доступа на рынок ценных бумаг, но CSRC редко применяет такие наказания (они применялись только два раза после внедрения стандартов аудита в 2010 г., что составило 5 % от общего количества). В отличие от этого, CSRC чаще использует такие виды наказаний, как штрафы, предупреждения и конфискация незаконных доходов, а доля всех трех наказаний вместе взятых составила 95 % после 2010 г., при этом наиболее часто используются штрафы, которые составили 79 %.

**Таблица 2.10. Виды объявлений о наказании CSRC**

Вид наказания	2001–2009 гг.		2010–2021 гг.	
	Кол-во раз	%	Кол-во раз	%
Вынесение предписания об исправлении или корректировке	5	15	0	0
Уведомление о критике	0	0	0	0
Предупреждение	5	15	3	8
Конфискация незаконного дохода	1	3	3	8
Штраф	22	67	31	79
Приостановление лицензии на ведение хозяйственной деятельности	0	0	2	5
Запрет доступа на рынок ценных бумаг	0	0	0	0
Итого	33	100	39	100

Источник: составлено автором.

**Регулирование ситуации, осуществляемое Национальным аудиторским управлением КНР.** Основная обязанность Национального аудиторского управления КНР заключается в контроле и проверке качества аудиторских услуг крупных и средних государственных предприятий. Однако с 1995 г., когда Китай уточнил единые полномочия Минфина по управлению аудиторской отраслью, Национальное аудиторское управление постепенно перестало контролировать качество независимого аудита по мере расхождения функций государственного и независимого аудита и увеличения числа предприятий с другими формами собственности. С мая по сентябрь 2004 г. Национальное аудиторское управление организовало проверку качества аудиторской деятельности 16 аудиторских организаций, имеющих право проводить аудит листинговых компаний, в основном за 2001–2003 гг. и

выпустило Объявление о результатах аудита № 4 за 2005 г. (всего № 12) — «Результаты проверки качества аудиторской деятельности 16 аудиторских организаций». В результате проверки были обнаружены неточности или упущения в 19 аудиторских заключениях, выданных 37 аудиторами из 14 аудиторских организаций<sup>168</sup>. Кроме этого, Национальное аудиторское управление не раскрыло других наказаний аудиторских организаций и аудиторов. В силу ограниченности своих полномочий Национальное аудиторское управление в настоящее время играет вспомогательную роль в регулировании отрасли независимого аудита в Китае.

**Регулирование со стороны Китайского института сертифицированных общественных бухгалтеров (СІСРА).** Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (СІСРА) осуществляет саморегулирование отрасли независимого аудита в Китае в соответствии с Законом о сертифицированных общественных бухгалтерах. СІСРА обычно проводит ежегодную оценку качества аудиторских организаций для контроля качества. СІСРА создала и начала применять систему проверки качества аудиторских организаций с 2004 г., и по состоянию на конец 2021 г. эта система применялась в течение 17 лет подряд. В 2004 г. СІСРА провела первую отраслевую проверку качества практики и осуществила систематическую всестороннюю проверку аудиторских организаций в течение пятилетнего цикла. Это положило начало формированию системы саморегулирования независимой аудиторской отрасли Китая, состоящей из системы ведения задания отчетности, системы напоминания об уведомлениях, системы досье добросовестности, саморегулируемой дисциплинарной системы и системы проверки качества практики<sup>169</sup>.

В 2007 г. СІСРА скорректировал цикл проверки аудиторских организаций, имеющих квалификацию по ценным бумагам и фьючерсам, с пяти до трех лет, и СІСРА прямо организовывал проверки, добившись сближения с международной практикой. В 2009 г. СІСРА переработала Систему проверки качества практики аудиторских организаций, в которой установлено, что аудиторские организации с квалификацией по ценным бумагам и фьючерсам должны проходить проверку качества практики не реже одного раза в три года, а также уточнено распределение обязанностей между СІСРА и местными ассоциациями СРА по проверке качества практики аудиторских организаций с квалификацией по ценным бумагам и

---

<sup>168</sup> Liu Dazhu. Auditing Yearbook of China. China Times Economic Press. 2006. P. 755.

<sup>169</sup> Li Xinxin, Wang Tianyu. Regulatory framework of the Chinese Institute of Certified Public Accountants // Oriental Enterprise Culture. 2010. No. 15. P. 248.

фьючерсам в рамках данной системы<sup>170</sup>.

**Общий контроль качества СІСРА.** С момента первого раскрытия информации о проверке качества практики аудиторских организаций в 2005 г. до конца 2021 г. СІСРА раскрыла общественности в общей сложности 17 проверок качества практики, как показано в табл. 2.11.

**Таблица 2.11. Статистика по проверкам качества практики СІСРА в 2014–2021**

гг.

Год	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Проверки местной ассоциации CPA	824	1 457	1 248	1 324	1 246	1 551	1 552	1 671	1 493
Проверка СІСРА	0	0	0	37	20	41	52	31	24
Общее количество проверенных аудиторских организаций	824	1 457	1 248	1 361	1 266	1 592	1 604	1 702	1 517
Общее количество аудиторских организаций	4 578	5 604	5 800	7 011	7 284	7 605	7 752	7 976	8 128
Доля проверенных аудиторских организаций от общего количества аудиторских организаций в Китае (%)	18	26	22	19	17	21	21	21	19
Год	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Проверки местной ассоциации CPA	1 486	1 438	1 381	1 248	1 262	1 236	1 296	–	1 000
Проверка СІСРА	29	29	27	14	5	5	5	–	0
Общее количество проверенных аудиторских организаций	1 515	1 467	1 408	1 262	1 267	1 241	1 301	–	1 000
Общее количество аудиторских организаций	8 209	8 295	8 374	8 460	8 605	9 005	9 393	9 825	10 142
Доля проверенных аудиторских организаций от общего количества аудиторских организаций в Китае (%)	18	18	17	15	15	14	14	–	10

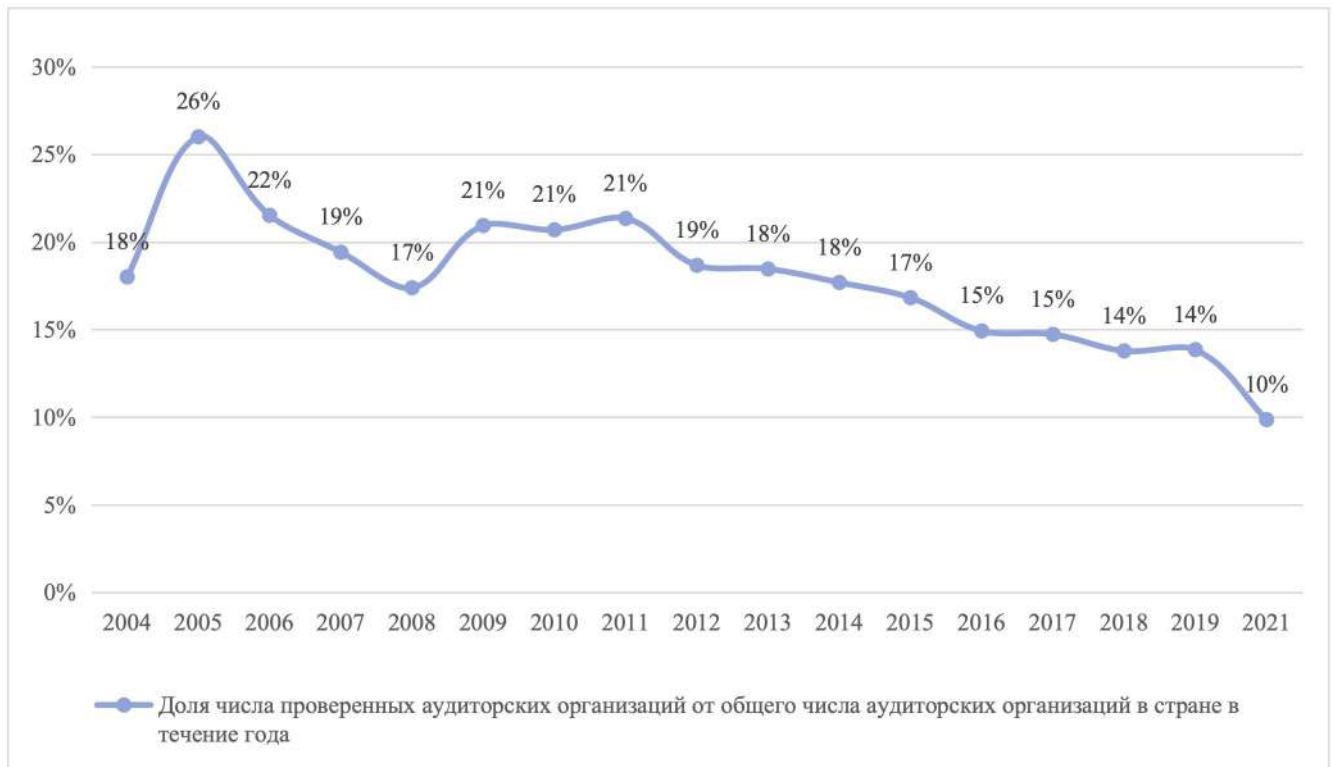
Источник: составлено автором по данным СІСРА<sup>171</sup>.

Из табл. 2.11 и рис. 2.5 можно увидеть, что общее количество проверяемых СІСРА аудиторских организаций каждый год демонстрирует тенденцию к увеличению, в то время как соотношение количества проверенных аудиторских организаций к общему количеству аудиторских организаций на территории Китая демонстрирует тенденцию к снижению из года в

<sup>170</sup> Fu Dong. Regulations and regulatory documents for certified public accountants — Opinions of the Chinese Institute of Certified Public Accountants on improving and strengthening the supervision of the profession // China State Finance Magazine. 2011. P. 602–603.

<sup>171</sup> The Chinese institute of certified public accountants: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/Industry\\_regulation/zxzyzljctg/](https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/Industry_regulation/zxzyzljctg/) (дата обращения: 09.05.2023).

год, с очень явным снижением, начиная с 2012 г. и далее. С одной стороны, это связано с тем, что после введения новых стандартов аудита в 2010 г. качество аудита аудиторских организаций улучшилось, хотя постепенно увеличился охват проверки качества практики аудиторских организаций со стороны СІСРА, в среднем до 18 %, в связи с быстрым ростом числа аудиторских организаций, улучшилось качество практики аудиторских организаций и повысилась эффективность деятельности СІСРА.



**Рис. 2.5. Доля проверенных СІСРА аудиторских организаций от общего количества аудиторских организаций в Китае в 2004–2021 гг.**

Источник: составлено автором.

**Анализ количества и видов наказаний до и после внедрения стандартов аудита.** Для проверок качества практики в 2004 и 2005 гг. СІСРА раскрыла только общее количество аудиторских организаций, к которым были применены дисциплинарные взыскания, и не раскрыла конкретные виды наказаний. За остальные годы были раскрыты конкретные виды дисциплинарных взысканий. В табл. 2.13 показаны отраслевые дисциплинарные взыскания, наложенные СІСРА на аудиторские организации за каждый год.

**Таблица 2.12. Отраслевая дисциплина проверки качества практики СІСРА в 2006–2021 гг.**

Год	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Итого	Доля (%)
Внутриотраслевое уведомление и критика	111	102	101	89	57	48	50	37	595	56
Общественное осуждение	34	54	32	32	15	15	21	25	228	22
Дисциплинарные взыскания	0	3	0	0	53	25	52	99	232	22
Итого	145	159	133	121	125	88	123	161	1 055	100
Год	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Итого	Доля (%)
Внутриотраслевое уведомление и критика	47	42	46	51	46	40	–	57	329	46
Общественное осуждение	16	18	12	23	23	26	–	53	171	24
Дисциплинарные взыскания	27	26	26	26	28	30	–	56	219	30
Итого	90	86	84	100	97	96	–	166	719	100

Источник: составлено автором.

Из табл. 2.12 видно, что СІСРА применяет три основных вида наказания аудиторских организаций: внутриотраслевое уведомление и критика, общественное осуждение и дисциплинарная ответственность. Среди них наиболее серьезным наказанием является общественное осуждение, а наиболее используемым наказанием являются внутриотраслевые уведомления и критика, доля которых составляет 52 %.

Как видно из рис. 2.6, в целом наблюдается тенденция к снижению количества отраслевых дисциплинарных наказаний, налагаемых СІСРА на аудиторские организации. До внедрения стандартов аудита 2010 г. количество вынесенных СІСРА наказаний в отношении аудиторских организаций постоянно колебалось, а с 2006 г. количество наказаний снижалось. С момента внедрения новых стандартов аудита в 2010 г. количество наказанных аудиторских организаций достигло 161 и 166 в 2013 и 2021 гг. соответственно. Однако, поскольку масштабы и интенсивность проверок СІСРА снижались с каждым годом, количество наказаний аудиторских организаций демонстрировало стабильную тенденцию. Это показывает, что после внедрения стандартов аудита 2010 г. количество аудиторских организаций, подвергшихся отраслевым дисциплинарным мерам, действительно уменьшилось, и аудиторский риск снизился.



**Рис. 2.6. Проверка аудиторских организаций по наказанию СІСРА в 2006–2021 гг.**

Источник: составлено автором.

Анализ общего внедрения и эффективности стандартов аудита 2010 г. и влияния внедрения стандартов на регулирующие наказания, налагаемые на аудиторские организации, показывает, что Минфин КНР, Комиссия по регулированию ценных бумаг и Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров являются основными регуляторами качества практики аудиторской деятельности в Китае, а другие ведомства, такие как Национальное аудиторское управление, играют вспомогательную регулиющую роль. С точки зрения сферы регулирования, Минфин и СІСРА имеют самую широкую сферу регулирования деятельности аудиторских организаций. С точки зрения строгости наказаний, Минфин имеет самые суровые наказания, в соответствии с которыми могут отозвать лицензию аудиторской организации и лицензию аудитора на ведение аудиторской деятельности. Затем следует CSRC, самыми суровыми наказаниями которого являются отстранение от ведения аудиторской деятельности и запрет допуска на рынок ценных бумаг. СІСРА использует отраслевые дисциплинарные меры, поскольку является органом саморегулирования отрасли, поэтому наказания у СІСРА слабее, чем у Минфина и CSRC, у которых самым строгим наказанием является общественное осуждение. Однако все три организации используют менее строгие меры наказания.

Из сравнительного анализа наказаний до и после внедрения стандарта аудита можно заключить, с одной стороны, что регулирующие органы усилили контроль за качеством аудита, и масштабы контроля увеличиваются с каждым годом. Минфин проводит ежегодные

выборочные проверки качества практики аудиторских организаций с 1998 г., постепенно увеличивая их количество с 82 в начале до 1 705 в 2021 г. СІСРА внедрила систему проверки качества практики аудиторских организаций с 2004 г., и среднее количество ежегодно проверяемых аудиторских организаций достигло 18 %, особенно после внедрения новых стандартов аудита в 2010 г., регулирующие органы сосредоточились на усилении контроля качества аудиторских организаций.

С другой стороны, количество регулятивных наказаний, наложенных на аудиторские организации, имеет тенденцию к снижению, хотя интенсивность и масштабы наказаний, наложенных различными регуляторами, увеличиваются. После внедрения стандартов аудита 2010 г. Минфин и СІСРА демонстрируют тенденцию к снижению количества наказаний, наложенных на аудиторские организации. В отношении наказаний, налагаемых CSRC, также наблюдается тенденция к снижению, однако эти данные не являются репрезентативными из-за небольшого количества данных, доступных после внедрения стандарта. Очевидно, что внедрение стандартов аудита 2010 г. действительно снизило количество регулятивных наказаний, наложенных на аудиторские организации, и уменьшило риск административных наказаний и отраслевых дисциплинарных действий в отношении аудиторских организаций.

**Состояние внедрения новых китайских стандартов аудита.** Новые стандарты аудиторской отчетности повысили информативность и прозрачность аудиторских заключений. Аудиторское заключение является кульминацией деятельности аудитора и отражает не только результаты аудиторской деятельности, но и достоверность финансовой информации предприятия<sup>172</sup>. Под влиянием пересмотра международных стандартов аудита в декабре 2016 г. Министерство финансов выпустило 12 стандартов, включая КСА1504 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении». Новые стандарты аудита устанавливают новые требования к раскрытию информации в аудиторских заключениях. Наиболее значительным аспектом данного пересмотра стандартов аудита является добавление параграфа о ключевых вопросах аудита, за которым следуют изменения в параграфе о непрерывности деятельности, параграфе об акцентировании внимания на вопросе и параграфе о прочих вопросах<sup>173</sup>. КСА1504 определяет, что для аудиторских заключений компаний с

<sup>172</sup> Chen Kaifeng. The impact of changes in new auditing reporting standards on information disclosure // National Circulation Economy. 2022. No. 18. P. 154–156.

<sup>173</sup> Tong Mei. Changes in the new auditing reporting standards and their impact // Times Business and Economics. 2019. No. 35. P. 95–96.

акциями A+X, предназначенных для использования на материке, новый стандарт аудита должен применяться с 1 января 2017 г. Для аудиторских заданий по проверке финансовой отчетности компаний, акциями которых торгуют на Шанхайской и Шэньчжэньской фондовых биржах, новый стандарт аудита должен применяться с 1 января 2018 г.

**Сообщение о выполнении ключевых вопросов аудита.** В 2020 г. 4 265 листинговые компании выявили 8 152 ключевых вопроса аудита, в среднем 1,91 вопроса на одну компанию. Отметим, что 37 листинговых компаний не представили информацию о ключевых вопросах аудита, из них 36 компаний выпустили модифицированные аудиторские заключения, в которых не разрешается включать ключевые вопросы аудита в соответствии с КСА1502 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении». Для одной компании была сделана оговорка, и аудитор определил, что не было других ключевых вопросов аудита, которые должны быть отражены в аудиторском заключении, кроме тех, которые описаны в основах формирования аудиторского заключения. В период 2017–2019 гг. 3 759, 3 776 и 3 765 листинговых компаний раскрыли 7 789; 7 865 и 7 648 ключевых вопросов аудита соответственно, при среднем количестве ключевых вопросов аудита 2,07; 2,08 и 2,03 соответственно (табл. 2.13).

**Таблица 2.13. Распределение количества ключевых вопросов аудита, раскрытых листинговыми компаниями в 2017–2020 гг.**

Количество ключевых вопросов аудита	Количество компаний				Доля (%)			
	2017	2018	2019	2020	2017	2018	2019	2020
1	592	578	663	1122	15,75	15,31	17,61	26,31
2	2419	2423	2406	2470	64,35	64,17	63,90	57,91
3	651	667	622	606	17,32	17,66	16,52	14,21
4	82	100	64	63	2,18	2,65	1,70	1,48
5	12	8	9	4	0,32	0,21	0,24	0,09
6	3	0	1	0	0,08	0,00	0,03	0,00
Итого	3759	3776	3765	4265	100,00	100,00	100,00	26,31

Источник: составлено автором по данным CSMAR<sup>174</sup> и China Accounting Yearbook 2020<sup>175</sup>.

Как видно из табл. 2.13, после внедрения новых стандартов аудиторской отчетности в

<sup>174</sup> China Stock Market & Accounting Research Database: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.gtarsc.com> (дата обращения: 12.05.2023)

<sup>175</sup> Accounting Yearbook of China 2020: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.zgcenet.com/cjqk/zgkjnj/index.html> (дата обращения: 12.05.2023)



2017–2020 гг. более 97 % листинговых компаний раскрыли 1–3 ключевых вопроса аудита. Среди них наибольшее количество листинговых компаний раскрыли 2 ключевых вопроса аудита. Количество листинговых компаний, раскрывших 5 и более ключевых вопросов аудита в 2017–2020 гг. составило 15, 8, 10 и 4 соответственно, на долю которых приходится менее 0,5 %.

Ключевые вопросы аудита в основном сосредоточены в таких областях аудита с высоким уровнем риска, как признание доходов, дебиторская задолженность, гудвилл и инвентаризация. Из табл. 2.14 можно увидеть, что количество соответствующих ключевых вопросов аудита с 2017 по 2020 г. составляет 5 616; 5 820, 5 762 и 6 531 соответственно, на долю которых приходится более 70 % от общего количества, и с каждым годом наблюдается тенденция к увеличению.

**Таблица 2.14. Основные области распределения ключевых вопросов аудита в 2017–2020 гг.**

Ключевые вопросы аудита	2017	2018	2019	2020
Выручка	2,575	2,628	2,708	3,375
Дебиторская задолженность	1,391	1,367	1,313	1,520
Торговая репутация	850	1,047	988	890
Инвентаризация	800	778	753	746
Итого по первым четырем строкам	5,616	5,820	5,762	6,531
Итого ключевые вопросы аудита	7,789	7,865	7,648	8,152
Доля (%)	72,10	74,00	75,34	80,12

Источник: составлено автором по данным China Accounting Yearbook 2020<sup>176</sup>.

С точки зрения отраслевого распределения ключевых вопросов аудита для листинговых компаний в 2020 г., наибольшее количество ключевых вопросов аудита было в основном в четырех отраслях, таких как производство, передача информации, программное обеспечение и услуги в области информационных технологий, оптовая и розничная торговля и финансовая сфера (табл. 2.15). Из них среднее количество раскрытых ключевых вопросов аудита в финансовой сфере составило 2,37. Это также указывает на то, что изменение количества

<sup>176</sup> Accounting Yearbook of China 2020: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.zgcznet.com/cjqk/zgkjnj/index.html> (дата обращения: 16. 05.2023)

ключевых вопросов аудита является важным отражением изменений в операционных и финансовых условиях листинговых компаний, исходя из того, что стандарты аудита требуют выявления ключевых вопросов аудита.

**Таблица 2.15. Отраслевое распределение ключевых вопросов аудита для листинговых компаний в 2020 г.**

Отрасли	Количество ключевых вопросов аудита	Количество листинговых компаний	Среднее количество
Производство	5,213	2,762	1,89
Передача информации, программное обеспечение и услуги в области информационных технологий	654	356	1,84
Оптовая и розничная торговля	328	173	1,90
Финансовые услуги	289	122	2,37
Недвижимость	242	120	2,02
Производство и поставка электроэнергии, тепла, газа и воды	214	120	1,78
Строительство	199	103	1,93
Транспортные, складские и почтовые услуги	186	106	1,75
Управление водными ресурсами, окружающей средой и общественными объектами	147	79	1,86
Горное дело	143	78	1,83
Научные исследования и технические услуги	130	66	1,97
Аренда и деловые услуги	119	62	1,92
Культура, спорт и развлечения	114	60	1,90
Сельское хозяйство, лесное хозяйство, животноводство и рыболовство	91	48	1,90
Комплексные области	23	13	1,77
Образование	22	12	1,83
Здравоохранение и социальная работа	22	13	1,69
Проживание и питание	14	8	1,75
Жилищные услуги, ремонт и прочие услуги	2	1	2,00
Итого	8,152	4,302	1,89

Источник: составлено автором по данным China Accounting Yearbook 2020<sup>177</sup>.

Таким образом, внедрение новых стандартов аудиторской отчетности привело к

<sup>177</sup> Accounting Yearbook of China 2020: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.zgcenet.com/cjqk/zgkunj/index.html> (дата обращения: 16.05.2023)

увеличению и улучшению как содержания информации в аудиторском заключении, так и качества аудита, но некоторые недостатки еще имеются. Во-первых, количество ключевых вопросов аудита было в целом невелико, в некоторых отраслях в среднем всего один ключевой вопрос аудита. Согласно Руководству по применению КСА1504, процесс принятия решений аудитором для определения ключевых вопросов аудита заключается в отсеивании меньшего числа вопросов из тех, которые были доведены до сведения руководства. Если «меньше» станет общепринятым, то это может привести к вопросам заинтересованных сторон об информативности аудиторского заключения. Во-вторых, причины выявления ключевых вопросов аудита и описание аудиторских мер слишком стандартизированы, а ключевые вопросы аудита в одной и той же отрасли обычно весьма схожи и не связаны с реальной ситуацией на предприятии или не отражают отраслевые особенности, поэтому значительно снижается информационная ценность ключевых вопросов аудита. Таким образом, уровень информирования о ключевых вопросах аудита нуждается в дальнейшем улучшении.

## **Выводы по главе 2**

В этой главе исследуются этапы развития китайских стандартов аудита, чтобы выявить существующие особенности и инновации. Проведено сравнение китайских стандартов аудита с международными стандартами аудита. Подтверждено, что китайские стандарты аудита имеют схожие черты в отношении структуры содержания, руководящих принципов и моделей аудита с МСА. По результатам исследования было установлено, что в соответствии с особенностями процесса перехода к рыночной экономике в Китае, Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (СІСРА) сохранил стандарты аудита «Коммуникация между аудиторами, назначенными до и после назначения» и «Проверка капитала». Однако существуют некоторые аспекты, требующие улучшения, например, в китайской системе стандартов аудита нет различий между стандартами аудита и практическими заявлениями.

Кроме того, в данной главе анализируется общий эффект от внедрения стандартов аудита с помощью описательной статистики и методов сравнительного анализа данных по листинговым компаниям, зарегистрированным на китайских биржах Шанхая и Шэньчжэня, и аудиторским организациям, которые их проверяли. На основе использования модели определено, что эффектом от внедрения стандартов аудита в 2010 г. является снижение аудиторского риска и повышение качества аудита. Кроме того, анализ влияния внедрения стандартов аудита 2010 г. на регулятивные наказания, налагаемые на аудиторские организации, показывает, что Минфин, CSRC и СІСРА являются основными регуляторами качества практики аудиторской деятельности в Китае, и внедрение стандартов аудита действительно сократило количество случаев, когда аудиторские организации наказываются регуляторами, и снизило риск административных наказаний и отраслевой дисциплины для аудиторских организаций. Особое внимание уделяется предупреждениям и денежным штрафным санкциям в рамках регулирования рынка аудита.

После внедрения нового стандарта аудиторского заключения, выпущенного в 2016 г., в данной главе рассматривается применение в Китае ключевых вопросов аудита, раскрываемых листинговыми компаниями. Определено, что после внедрения нового стандарта аудиторского заключения количество информации в аудиторском заключении расширяется.

### ГЛАВА 3. МЕТОДОЛОГИЯ СРАВНИТЕЛЬНОГО АНАЛИЗА РЫНКОВ АУДИТА КИТАЯ И РОССИИ

В последние годы роль аудита в обеспечении безопасности потока экономической информации все выше оценивается всеми субъектами экономических отношений<sup>178</sup>. Однако каково состояние масштаба и его регионального развития в Китае? Каково текущее развитие сектора данных услуг, связанных с аудитом общественных значимых организаций? Какие особенности отражает рынок аудита Китая по сравнению с аналогичным в России? Эти вопросы, требующие неотложных исследований, привлекают всё большее внимание научного сообщества. Стоит отметить, что хотя количество аудиторских организаций и аудиторов в Китае в краткосрочной перспективе резко возросло, с точки зрения размера аудиторской организации, большинство составляют небольшие аудиторские организации<sup>179</sup>. Таким образом, наиболее важным аспектом в данной работе при изучении развития рынка аудиторских услуг в Китае и России является анализ статистических данных по рынку аудита и построение длинного временного ряда сопоставимых показателей для анализа в целом ситуации, масштабов развития и будущих стратегий развития аудиторской отрасли в Китае и России.

В связи с этим в данной работе на основе статистической методологии рынка аудиторских услуг, предложенной ученым Е.М. Гутцайтом<sup>180</sup>, исследуются основные условия рынка аудиторских услуг в Китае и России, развитие масштабов рынка аудиторских услуг, динамика о секторе аудиторских услуг, связанных с общественно значимыми организациями, а также представлены тенденции развития сотрудничества аудиторских рынков России и Китая.

Статистические данные по рынку аудиторских услуг в Китае начали публиковаться с 2008 г., а статистические данные по рынку аудиторских услуг в России — с 2005 г. Для сохранения последовательности в данной работе используются данные по рынку аудиторских услуг в Китае и России за 2008–2021 гг. и применяется статистическая методология рынка аудиторских услуг, разработанная Е.М. Гутцайт. Все данные, упоминаемые в данной работе, конвертированы в соответствии с обменным курсом года<sup>181</sup>, опубликованном на сайте

---

<sup>178</sup> Liang Qijing,Zhang Li. Research on the impact of big data development on certified public accountants' audit // China Small and Medium Enterprises. 2022. No. 03. P. 98–99.

<sup>179</sup> Liu Li. Research progress and development direction of CPA audit // Modern Accounting. 2020. No. 07. P. 16–22.

<sup>180</sup> Гутцайт Е.М. О методическом совершенствовании статистики рынка аудиторских услуг // Аудитор. 2020. Т. 6, № 9. С. 10–19.

<sup>181</sup> Официальный обменный курс — это курс, определяемый государственными органами или легальным валютным рынком.

Всемирного банка, который показан в табл. 3.1.

**Таблица 3.1. Изменение обменного курса доллар США — юань/рубль в период 2008–2021 гг.**

Показатель	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Доллар США — юань	6,95	6,83	6,77	6,46	6,31	6,20	6,14	6,23	6,64	6,76	6,62	6,91	6,90	6,45
Доллар США — рубль	24,85	31,74	30,37	29,38	30,84	31,84	38,38	60,94	67,06	58,34	62,67	64,74	72,10	73,65

Источник: составлено автором по данным Всемирного банка<sup>182</sup>.

### 3.1. Основные условия рынка аудита в Китае и России

**Главное развитие рынка аудита в Китае и России.** Из-за того, что в публичном доступе есть не все данные о рынке аудиторских услуг в Китае, в данной работе выбраны объем оказанных аудиторских услуг в текущих ценах, доля объема аудиторских услуг в ВВП, объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах, выручка от аудита как доля аудиторских услуг, выручка от аудита в текущих ценах, выручка от аудиторских услуг в сопоставимых ценах, выручка от иных аудиторских услуг в текущих ценах и в сопоставимых ценах<sup>183</sup>. Среди них показатели в строках 1 и 16 получены на сайте данных Всемирного банка; данные в строках 3, 7 и 10 в части Китая получены на сайтах Китайского института сертифицированных общественных бухгалтеров<sup>184</sup> и Минфина<sup>185</sup>. Данные в части России получены на официальном сайте Минфина<sup>186</sup>, и остальные данные являются расчетными. В основном расчет 6 строк показателей в сопоставимых ценах относится к расчету объема оказанных аудиторских услуг после вычета коэффициента изменения цен и рассчитан с использованием 2008 г. в качестве базового периода. Остальные показатели и т. д. можно вывести из соответствующих показателей в сопоставимых ценах, и соответствующие показатели показаны в табл. 3.2.

---

Он представляет собой среднегодовой показатель (стоимость единицы местной валюты по отношению к доллару США), основанный на среднемесячных значениях.

<sup>182</sup> Всемирный банк: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://databank.worldbank.org/home.aspx> (дата обращения: 01.06.2023).

<sup>183</sup> Гутцайт Е.М. Рынок аудиторских услуг: год 2021 // Аудиторские ведомости. 2022. № 3. С.11–22.

<sup>184</sup> The Chinese institute of certified public accountants: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/Industry\\_regulation/zzxzyzljctg/](https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/Industry_regulation/zzxzyzljctg/) (дата обращения: 01.06.2023)

<sup>185</sup> Минфин КНР: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://jdjc.mof.gov.cn/jianchagonggaol/> (дата обращения: 01.06.2023)

<sup>186</sup> Минфин РФ: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/mainindex/](https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/mainindex/) (дата обращения: 01.06.2023).

**Таблица 3.2. Главные показатели рынка аудиторских услуг в Китае и России**

Показатель		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1. Произведенный ВВП в т/ц (ВВПт), трлн долл.	КНР	4,59	5,10	6,09	7,55	8,53	9,57	10,48	11,06	11,23	12,31	13,89	14,28	14,69	17,73
	РФ	1,66	1,22	1,52	2,05	2,21	2,29	2,06	1,36	1,28	1,57	1,66	1,69	1,49	1,78
2. Произведенный ВВП в с/ц (2008 года)(ВВПс), трлн долл.	КНР	4,59	5,03	5,56	6,09	6,57	7,09	7,61	8,14	8,70	9,30	9,92	10,52	10,75	11,65
	РФ	1,66	1,20	1,31	1,41	1,40	1,38	1,15	0,71	0,65	0,76	0,73	0,72	0,63	0,64
3. Объем оказанных аудиторских услуг в т/ц (Ут), млрд долл.	КНР	4,46	4,64	5,54	6,81	8,08	8,96	9,59	10,53	10,54	10,53	11,99	12,69	13,88	16,39
	РФ	2,02	1,56	1,62	1,73	1,65	1,62	1,40	0,92	0,85	0,95	0,93	0,88	0,83	0,84
4. Рост Ут к предыдущему году (Ут), %	КНР	–	4,01	19,36	22,94	18,65	10,87	7,03	9,87	0,01	–0,07	13,86	5,86	9,36	18,16
	РФ	–	–22,5	3,47	6,93	–4,35	–1,80	–14,0	–34,1	–7,50	11,51	–1,69	–5,51	–5,81	1,3
5. Доля объема аудиторских услуг в ВВП,%	КНР	0,097	0,091	0,091	0,090	0,095	0,094	0,092	0,095	0,094	0,086	0,086	0,089	0,094	0,092
	РФ	0,121	0,128	0,106	0,085	0,075	0,071	0,068	0,068	0,067	0,060	0,056	0,052	0,056	0,047
6. Объем оказанных аудиторских услуг в с/ц, (Уса = ВВПс*α)млрд долл.	КНР	4,46	4,57	5,06	5,49	6,23	6,63	6,97	7,76	8,16	7,95	8,56	9,34	10,15	10,77
	РФ	2,02	1,53	1,39	1,19	1,05	0,98	0,78	0,48	0,43	0,46	0,41	0,37	0,35	0,30
7. Выручка от аудита в т/ц, млрд долл.	КНР	0,00	0,00	4,05	4,97	5,73	6,59	6,90	7,68	7,51	8,45	9,84	10,37	11,24	13,23
	РФ	0,97	0,73	0,79	0,80	0,83	0,84	0,71	0,45	0,41	0,47	0,47	0,45	0,44	0,41
8. Доли выручки от аудита в аудиторских услугах, %	КНР	0,00	0,00	73,07	72,95	70,98	73,51	71,99	72,87	71,33	80,22	82,09	81,75	81,02	80,71
	РФ	48,0	46,5	48,7	46,0	50,0	51,6	50,6	49,2	48,7	49,6	50,1	50,9	52,7	49,3
9. То же в с/ц, млрд долл.	КНР	0,00	0,00	3,70	4,01	4,42	4,88	5,01	5,65	5,82	6,38	7,03	7,64	8,23	8,69
	РФ	0,97	0,71	0,68	0,55	0,52	0,50	0,40	0,24	0,21	0,23	0,20	0,19	0,18	0,15
10. Выручка от иных аудиторских услуг в т/ц, млрд долл.	КНР	–	–	1,49	1,84	2,34	2,37	2,69	2,86	3,02	2,08	2,15	2,32	2,63	3,16
	РФ	1,05	0,84	0,83	0,93	0,83	0,79	0,69	0,47	0,44	0,48	0,47	0,43	0,39	0,43
11. То же в с/ц, млрд долл.	КНР	–	–	1,36	1,49	1,81	1,76	1,95	2,10	2,34	1,57	1,53	1,71	1,93	2,08
	РФ	1,05	0,82	0,71	0,64	0,52	0,47	0,39	0,24	0,22	0,23	0,20	0,18	0,17	0,15
12. Темпы инфляции (индекс потребительских цен) справочно, %	КНР	5,9	–0,7	3,2	5,6	2,6	2,6	1,9	1,4	2,0	1,6	2,1	2,9	2,4	1,0
	РФ	14,1	11,6	6,8	8,4	5,1	6,8	7,8	15,5	7,0	3,7	2,9	4,5	3,4	6,7

Источник: составлено автором по данным Всемирного банка, Минфина РФ, СІСРА, Минфина КНР.

Как показано в табл. 3.2, объем оказанных аудиторских услуг в Китае в текущих ценах увеличивается с \$4,46 млрд в 2008 г. до \$16,39 млрд в 2021 г., среднегодовой темп роста составляет 10,76 %, что намного выше среднего уровня инфляции в Китае (2,46 %). Объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах увеличивается с \$4,46 млрд в 2008 г. до \$10,77 млрд в 2021 г. При этом, хотя объем оказываемых аудиторских услуг в Китае растет, темпы роста имеют тенденцию сначала к повышению, а затем к понижению. Постепенное замедление темпов роста (особенно в 2017 г. наблюдался отрицательный рост) связано с реформой системы административного утверждения и коммерческой системы в Китае, где отмена ежегодной инспекции предприятий и очистка фронтальных посреднических услуг<sup>187</sup> оказали определенное влияние на доходы от традиционных аудиторских услуг малых и средних аудиторских организаций<sup>188</sup>. Что касается выручки от аудита в Китае, то доля выручки от аудита в аудиторских услугах в Китае снижается с 2008 г., а с 2017 г. наблюдается тенденция к росту, и в 2021 г. выручка от аудита составит 80,71 % аудиторских услуг.

Выручка от иных аудиторских услуг в сопоставимых ценах несколько снизилась, хотя в последние годы Минфин КНР и Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (СICPA) активно поддерживают оказание неаудиторских услуг аудиторскими организациями. В настоящее время в стране по-прежнему преобладают традиционные аудиторские услуги по обеспечению уверенности.

В 2018 г. в соответствии с новой редакцией «Каталога бизнес-руководств для аудиторов» СICPA в целях стимулирования аудиторских организаций к активному развитию иных (непрофильных) услуг определил виды работ, которыми они могут заниматься, в числе которых 271 аудиторская услуга, 149 консультационных и 17 инновационных видов деятельности (среди которых аудиторские услуги составляют менее 50 %) на демонстрационных базах бухгалтерских услуг<sup>189</sup>. Кроме того, Комиссия по регулированию рынка ценных бумаг Китая

---

<sup>187</sup> Под фронтальными посредническими услугами имеются в виду платные услуги, которые департамент требует от заявителя поручить предприятиям, учреждениям, общественным организациям и другим учреждениям (совместно называемым учреждениями посреднических услуг) в качестве условия для получения административных согласований при выполнении административных согласований, а также такие услуги, как анализ и оценка, поручаемые административным органом учреждениям посреднических услуг, включая различные виды технической экспертизы, оценки, экспертизы, консультирования и т. д.

<sup>188</sup> Du Luxi. Research on the impact of new situation on CPA audit and response strategy // Audit Vision. 2022. No. 07. P. 14–18.

<sup>189</sup> Qing X, Wang H, Zhang X. Non-audit services, auditor independence and its economic consequences: review and prospect // Accounting Forum. 2018. Vol. 17. No. 02. P. 100–121.



(CSRC) требует от листинговых компаний раскрывать информацию о вознаграждении за неаудиторские услуги, что повышает прозрачность информации на рынке аудита, однако развитие неаудиторских услуг в Китае в настоящее время не внушает оптимизма.

По сравнению с развитием рынка аудита в Китае объем оказываемых аудиторских услуг в текущих ценах в России снижается с \$2,02 млрд в 2008 г. до \$0,84 млрд в 2021 г., со среднегодовым темпом роста  $-5,69\%$ , что значительно ниже среднего уровня инфляции в России ( $7,45\%$ ). А объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах снижается с \$2,02 млрд в 2008 г. до \$0,3 млрд в 2021 г. При этом, с одной стороны, это связано с влиянием нестабильности обменного курса, а с другой стороны, с уменьшением выручки в результате снижения количества аудируемых хозяйствующих субъектов. Помимо прочего, доля выручки от аудита в аудиторских услугах в России в целом демонстрирует тенденцию к снижению с 2008 г., что естественным образом привело к увеличению доли иных аудиторских услуг. Однако эти два показателя не демонстрируют существенной тенденции в 2008–2021 гг. С другой стороны, выручка от иных аудиторских услуг в сопоставимых ценах в период 2008–2021 гг. продолжает демонстрировать тенденцию к снижению. С 2008 г. выручка от аудита остается на уровне  $49,42\%$ , в то время как выручка от иных аудиторских услуг составляет  $50,58\%$  в общем объеме выручки.

Сравнительный анализ выручки от аудита в Китае и России показывает, что хотя в Китае наблюдается тенденция к увеличению выручки от аудита из года в год, по-прежнему преобладают традиционные аудиторские услуги, и выручка от аудита составляет более  $80\%$  от общей выручки. В отличие от этого, хотя общий доход от аудита в России имеет тенденцию к снижению, доля выручки от аудита в общем объеме выручки незначительно снижается, в то время как доля выручки от иных аудиторских услуг имеет тенденцию к росту и в 2021 г. составила  $50,7\%$  от общего объема выручки. Это позволяет предположить, что для содействия интернационализации рынка аудита в Китае следует выполнять задания по обеспечению уверенности аудиторов, увеличивая при этом долю иных аудиторских услуг.

**Масштабы доходности аудита в Китае и России.** Масштабы развития рынка аудиторских услуг являются не только неизбежным результатом развития экономики, но и потребностью рынка в развитии аудиторской деятельности. В частности, аудиторы играют

значительную роль<sup>190</sup>. Без достаточного количества аудиторов трудно увеличить масштабы аудиторской организации и развить другие формы услуг<sup>191</sup>. Поэтому измерять общий масштаб рынка аудиторских услуг по количеству аудиторов означает принимать во внимание тот факт, что отрасль аудита характеризуется как отрасль с интенсивным использованием человеческого капитала. Таким образом, в данной работе выбраны показатели средних гонораров аудиторских организаций в Китае и России, которые имеют большое значение для изучения масштабов рынка аудита в Китае и России. В частности, это помогает улучшить регулирование деятельности аудиторских организаций и аудиторов. Ввиду того, что данные о группировке аудиторских организаций в Китае и России начали публиковаться в 2010 г., для изучения масштабов рынка аудиторских услуг в Китае и России в данной работе выбраны данные за 2010–2021 гг. в качестве исследовательской выборки. Данные исследования получены с официальных сайтов Минфина РФ и SICPA, Минфина КНР и базы данных CSMAR. Конкретные показатели приведены в табл. 3.3.

**Таблица 3.3. Некоторые показатели рынка аудиторских услуг в масштабном разрезе**

Показатель		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
1. Выручка от аудиторских проверок в т/ц, млрд долл.	КНР	4,05	4,97	5,73	6,59	6,90	7,68	7,51	8,45	9,84	10,37	11,24	13,23	
	РФ	0,79	0,80	0,83	0,84	0,71	0,45	0,41	0,47	0,47	0,45	0,44	0,41	
2. То же в с/ц, млрд долл.	КНР	3,70	4,01	4,42	4,88	5,01	5,65	5,82	6,38	7,03	7,64	8,23	8,69	
	РФ	0,68	0,55	0,52	0,50	0,40	0,24	0,21	0,23	0,20	0,19	0,18	0,15	
3. Количество аудиторских организаций, тыс. ед.	КНР	6,97	7,10	7,21	7,29	7,32	7,29	7,38	7,43	7,88	8,22	8,63	8,87	
	РФ	6,3	6,2	5,7	5,5	5,3	5,1	5,0	4,8	4,7	4,5	4,2	3,9	
Выручка от аудиторских проверок в т/ц, млрд долл.	4. Малые АО	КНР	1,34	1,20	1,38	1,71	1,56	1,61	1,62	1,86	2,01	2,03	2,19	2,43
		РФ	0,211	0,200	0,192	0,180	0,163	0,107	0,096	0,115	0,109	0,108	0,107	0,095
	5. Средние АО	КНР	0,77	0,59	0,69	0,83	0,74	0,92	1,00	1,24	1,60	1,73	1,81	2,13
		РФ	0,133	0,135	0,124	0,121	0,080	0,049	0,047	0,057	0,051	0,055	0,049	0,048
	6. Крупные АО	КНР	1,89	3,18	3,67	4,05	4,60	5,14	4,90	5,34	6,22	6,61	7,25	8,68
		РФ	0,444	0,460	0,511	0,538	0,464	0,296	0,271	0,300	0,308	0,286	0,282	0,272
То же в с/ц, млрд долл.	7. Малые АО	КНР	1,23	0,97	1,07	1,27	1,14	1,19	1,25	1,41	1,44	1,50	1,60	1,59
		РФ	0,18	0,14	0,12	0,11	0,09	0,06	0,05	0,06	0,05	0,05	0,04	0,03
	8. Средние АО	КНР	0,70	0,48	0,53	0,61	0,54	0,68	0,77	0,94	1,15	1,27	1,32	1,40
		РФ	0,114	0,093	0,079	0,073	0,045	0,026	0,024	0,027	0,022	0,023	0,021	0,017

<sup>190</sup> Lu W. On Audit Study in Economics // Teaching and Research. 2014. No. 04. P. 70–77.

<sup>191</sup> Luo Yao. Research on the influence of auditors' industry expertise on external auditing of enterprises // Communication of Finance and Accounting. 2022. No. 01. P. 59–62.

Продолжение табл. 3.3

Показатель			2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
То же в с/ц, млрд долл.	9. Крупные АО	КНР	1,73	2,56	2,82	3,00	3,34	3,79	3,79	4,03	4,44	4,87	5,30	5,70
		РФ	0,38	0,32	0,32	0,32	0,26	0,15	0,14	0,14	0,13	0,12	0,12	0,10
Количество аудиторских организаций , ед.	10. Малые АО	КНР	6 639	6 728	6 776	6 801	6 834	6 720	6 801	6 823	7 130	7 407	7 755	7 920
		РФ	5 513	5 413	5 130	4 917	4 828	4 672	4 540	4 358	4 263	4 095	3 818	3 533
	11. Средние АО	КНР	298	332	385	441	434	516	529	565	696	761	815	899
		РФ	706	707	502	517	408	367	395	379	371	342	319	308
	12. Крупные АО	КНР	34	44	44	46	48	49	48	46	49	51	55	51
		РФ	82	81	68	66	64	61	65	62	66	63	63	59
Средние гонорары в т/ц, млн долл.	13. Малые АО	КНР	0,202	0,178	0,204	0,252	0,229	0,240	0,238	0,273	0,282	0,274	0,282	0,306
		РФ	0,038	0,037	0,037	0,037	0,034	0,023	0,021	0,026	0,025	0,026	0,028	0,027
	14. Средние АО	КНР	2,58	1,79	1,78	1,88	1,70	1,79	1,89	2,20	2,31	2,27	2,22	2,37
		РФ	0,19	0,19	0,25	0,23	0,20	0,13	0,12	0,15	0,14	0,16	0,15	0,16
	15. Крупные АО	КНР	55,7	72,2	83,3	87,9	95,9	105,0	102,1	116,0	127,0	129,6	131,7	170,1
		РФ	5,42	5,70	7,47	8,15	7,30	4,84	4,17	4,80	4,68	4,54	4,48	4,65
Средние гонорары в с/ц, млн долл.	16. Малые АО	КНР	0,185	0,144	0,157	0,186	0,166	0,177	0,184	0,206	0,202	0,202	0,206	0,201
		РФ	0,033	0,026	0,024	0,022	0,019	0,012	0,011	0,013	0,011	0,011	0,012	0,010
	17. Средние АО	КНР	2,356	1,445	1,374	1,390	1,233	1,314	1,464	1,661	1,646	1,674	1,625	1,555
		РФ	0,162	0,132	0,157	0,140	0,110	0,070	0,061	0,072	0,060	0,068	0,064	0,056
	18. Крупные АО	КНР	50,9	58,2	64,2	65,1	69,7	77,3	79,0	87,6	90,7	95,5	96,4	111,8
		РФ	4,66	3,94	4,74	4,90	4,09	2,52	2,12	2,31	2,05	1,92	1,89	1,68

Источник: составлено автором по данным Всемирного банка, Минфина РФ, СІСРА, Минфин КНР, CSMAR.

Из табл. 3.3 видно, что количество аудиторов и аудиторских организаций в Китае демонстрирует устойчивый рост в период 2010–2021 гг. в условиях непрерывного экономического развития. С точки зрения масштаба аудиторских организаций, малые и средние аудиторские организации в Китае в настоящее время составляют более 99 % от общего количества и по-прежнему характеризуются небольшим масштабом и слабой конкурентоспособностью. С точки зрения выручки от аудиторских проверок аудиторских организаций, выручка от аудиторских проверок крупных аудиторских организаций в Китае значительно превышает выручку от аудиторских проверок малых и средних аудиторских организаций, которая в среднем превышает выручку от аудиторских проверок средних аудиторских организаций в 4,5 раза и превышает выручку от аудиторских проверок малых аудиторских организаций в 2,9 раза.

Безусловно, с точки зрения средних гонораров за аудит для аудиторских организаций, в период 2010–2021 гг. средние гонорары за аудит для малых аудиторских организаций демонстрируют тенденцию к увеличению, рост с \$202 тыс. в 2010 г. до \$306 тыс. в 2021 г. Средние аудиторские организации демонстрируют тенденцию к снижению в период 2010–2016 гг., снизившись с \$2,58 млн в 2010 г. до \$1,89 млн в 2016 г., что означает снижение на \$0,69 млн долл. Затем в 2017–2021 гг. наблюдается увеличение, и в 2021 г. средние гонорары за аудит для средних аудиторских организаций достигли \$2,37 млн, но по-прежнему ниже среднего уровня гонорара за аудит в 2010 г. В отличие от этого, средние гонорары за аудит для крупных аудиторских организаций в Китае демонстрируют значительный рост в 2010–2021 гг. и достигли 170,1 млн в 2021 г., что в три раза выше, чем в 2010 г. Это означает, что в Китае по-прежнему доминируют крупные аудиторские организации, хотя их доля в общем количестве аудиторских организаций относительно невелика. Безусловно, анализ динамики гонораров за аудит должен проводиться в сопоставимых ценах. Как видно из табл. 3.2, динамика среднего гонорара за аудит для малых аудиторских организаций с 2010 по 2021 г. совпадает динамикой среднего гонорара за аудит в текущих ценах, который в целом стабильно растет. Напротив, средние гонорары за аудит для средних аудиторских организаций монотонно снижаются в 2010–2016 гг. и набирают обороты в 2017–2021 гг. Крупные аудиторские организации остаются на линейной тенденции роста.

Таким образом, за последние годы рынок аудита в Китае увеличил свою способность к расширению, увеличилось количество крупных аудиторских организаций наряду со значительным ростом их доли в отрасли аудита и дальнейшей концентрацией доли рынка. С другой стороны, поскольку Минфин КНР поощряет аудиторские организации становиться крупнее и сильнее, стремительно растут и масштабы объединений аудиторских организаций, которые могут оказывать международные аудиторские услуги<sup>192</sup>.

По сравнению с масштабами рынка аудиторских услуг в Китае, количество аудиторских организаций и аудиторов в России монотонно сокращается в 2010–2021 гг., при этом количество аудиторских организаций снижается с 6,3 тыс. в 2010 г. до 3,9 тыс. в 2021 г. В целом количество крупных аудиторских организаций в 2010–2021 гг. не сильно меняется,

---

<sup>192</sup> Xu Hanyou. Has the development of accounting firms on a larger scale improved audit efficiency // Accounting Friends. 2023. No. 02. P. 2–11.

составляя около 1,2 % от общего количества, и доля средних аудиторских организаций демонстрирует тенденцию к снижению из года в год. Наоборот, доля малых аудиторских организаций немного увеличивается с 87,5 % в 2010 г. до 90,6 % в 2021 г. Это во многом совпадает с долей масштаба аудиторских организаций в Китае, в котором крупные аудиторские организации составляют всего 0,6 % от общего количества аудиторских организаций. Тенденция снижения количества аудиторских организаций и аудиторов в России вызвана введением профессионального саморегулирования аудиторской деятельности и формы экзаменов, и, по мнению ученого Ю.Н. Гузова, эта тенденция снижения сохранится и в дальнейшем<sup>193</sup>.

С точки зрения выручки от аудиторских проверок аудиторских организаций, доля выручки от аудита крупных аудиторских организаций в общей выручке от аудиторских проверок в России в 2010–2021 гг. составляет 63 %, что в 2,6 раза выше, чем у малых аудиторских организаций и в 4,9 раза выше, чем у средних аудиторских организаций, что примерно соответствует средней доле выручки от аудиторских проверок крупных, средних и малых аудиторских организаций в Китае. Среди них гонорары за аудит для малых и средних аудиторских организаций в России с 2010 по 2021 г. показывают тенденцию к снижению из года в год, в то время как крупные аудиторские организации показывают небольшой рост в 2010–2013 гг. с \$444 млн в 2010 г. до \$538 млн в 2013 г., что составляет рост на \$94 млн. Однако с 2014 г. наблюдается тенденция к снижению, при этом объем гонораров достиг \$272 млн к 2021 г. Это соответствует общему уровню доходов от аудита в России. Что касается средних гонораров за аудит для аудиторских организаций, то средние гонорары за аудит для крупных, средних и малых аудиторских организаций имеют тенденцию к повышению, а затем к снижению. Конечно, в сопоставимых ценах малые аудиторские организации в России достигли среднегодового гонорара за аудит \$16,9 тыс. в 2010–2021 гг., среднегодовой гонорар за аудит для средних аудиторских организаций составил \$96 тыс., а среднегодовой гонорар за аудит для крупных аудиторских организаций достиг \$3,07 млн долл., и это показывает, что крупные аудиторские организации по-прежнему доминируют на российском рынке аудита.

Таким образом, хотя в последние годы развитие аудиторской отрасли в Китае

---

<sup>193</sup> Гузов Ю.Н. Аудит в России: этапы и факторы развития // Социально-экономическое развитие России и Китая глазами российских и китайских экономистов. СПб. — Пекин: Скифия-принт, 2019. С. 159–174.

подвергалось огромному давлению, тенденция развития остается стабильной. Выручка от аудита постоянно растет и демонстрирует концентрацию на крупных и средних аудиторских организациях, что отражает постоянное расширение и устойчивое развитие аудиторских организаций при выполнении базовых аудиторских услуг. Кроме традиционных аудиторских услуг, сфера аудиторских услуг распространяется на иные аудиторские услуги, такие как специальные аудиторские услуги, бухгалтерские услуги и консалтинговые услуги, что также отражает расширение и инновации функции повышения стоимости кредита в аудиторской отрасли. По сравнению с Россией, хотя выручка от аудиторских услуг в России демонстрирует тенденцию к снижению, доля рынка крупных, средних и малых аудиторских организаций примерно такая же, как в Китае, в котором по-прежнему доминируют крупные аудиторские организации. Кроме того, доля иных аудиторских услуг в России значительно выше, чем в Китае, поэтому Китаю следует выполнять задания по обеспечению уверенности при увеличении других видов аудиторских заданий, чтобы способствовать международному развитию аудиторского рынка Китая.

### **3.2. Аудит общественно значимых организаций**

**Анализ аудиторских проверок листинговых компаний в Китае.** Листинговые компании являются важной частью социальной экономики Китая и играют неотъемлемую и важную роль в этой сфере. С момента создания Шэньчжэньской и Шанхайской фондовых бирж отрасль аудита активно способствовала здоровому развитию рынка А-акций, предоставляя аудиторские услуги, связанные с выпуском и листингом, последующим финансированием и периодическим раскрытием информации для инвесторов. По статистике Китайской ассоциации листинговых компаний, на 31 декабря 2021 г. на китайском фондовом рынке было зарегистрировано 4 774 листинговых компаний, имеющих листинг А-акций<sup>194</sup>. В табл. 3.4 показано, что с 2010 по 2021 г. по мере увеличения количества листинговых компаний в Китае общий объем активов и совокупная рыночная стоимость листинговых компаний также имеют тенденцию к росту. Среди них количество листинговых компаний с А-акцией, обслуживаемых аудиторскими организациями, увеличивается с 2 241 в 2010 г. до 4 774 в 2021 г., общий объем

---

<sup>194</sup> Lin Jintian. Analysis of the characteristics of disclosure of key audit matters in audit reports of listed companies for 2017–2021 // The Chinese Certified Public Accountant. 2023. No. 03. P. 31–36.

активов увеличивается с 86,39 трлн юаней до 348,85 трлн юаней, а совокупная рыночная капитализация увеличивается с 26,54 трлн юаней до 91,88 трлн юаней.

**Таблица 3.4. Статистика листинговых компаний с А-акциями 2010–2021 гг.**

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Количество листинговых компаний	2 241	2 485	2 584	2 536	2 653	2 842	3 136	3 513	3 607	3 814	4 264	4 774
Общий объем активов (трлн юаней)	86,39	103,28	119,36	133,16	150,32	172,56	202,45	221,21	242,53	281,09	314,22	348,85
Совокупная рыночная капитализация (трлн юаней)	26,54	21,48	23,04	23,91	37,11	53,13	50,77	56,71	43,49	59,29	79,72	91,88

Источник: составлено автором по данным CSMAR, Huxixintan<sup>195</sup>.

В заключение следует отметить, что по мере углубления реформы рынка капитала Китая и дальнейшего совершенствования соответствующей системы роль аудиторских организаций как «привратников» раскрытия информации на рынке капитала становится более заметной, а вышеупомянутый ряд изменений подчеркивает, что аудиторские организации играют более важную роль в проверке, помогая листинговым компаниям повышать качество своей деятельности. В связи с этим в данной работе анализируется аудит финансовой отчетности листинговых компаний и состояние рынка аудита в Китае путем выбора таких показателей, как количество листинговых компаний, раскрывающих годовые аудиторские отчеты, доходы от аудита финансовой отчетности листинговых компаний, гонорар за одну проверку и доля немодифицированных аудиторских заключений, используя в качестве периода 2010–2021 гг. В табл. 3.5 приведены конкретные показатели; данные по доходам от аудита финансовой отчетности листинговых компаний и количеству листинговых компаний взяты из базы данных CSMAR, а остальные показатели получены расчетным путем.

<sup>195</sup> Huxixintan. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.xindaoyi.com/market-value-of-gdp/> (дата обращения: 15.08.2023).

**Таблица 3.5. Проведение аудита листинговых компаний в Китае**

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Доходы от аудита листинговых компаний в т/ц, млн долл.	438,80	498,89	618,47	645,41	698,92	770,47	817,12	934,71	1073,0	1074,1	1156,2	1667,4
Доходы от аудита листинговых компаний в с/ц, млн долл.	400,73	402,51	476,52	477,91	507,80	567,24	632,68	705,96	766,1	791,0	846,0	1095,4
Общие активы листинговых компаний в т/ц, трлн долл.	12,76	15,98	18,91	21,49	24,47	27,71	30,47	32,73	36,66	40,69	45,53	54,09
Общие активы листинговых компаний в с/ц, трлн долл.	11,65	12,90	14,57	15,91	17,78	20,40	23,59	24,72	26,17	29,96	33,32	35,54
Количество проаудированных листинговых компаний	2 241	2 485	2 584	2 536	2 653	2 842	3 136	3 513	3 607	3 814	4 264	4 774
Гонорар за одну проверку листинговых компаний в т/ц, тыс. долл.	195,81	200,76	239,35	254,50	263,45	271,10	260,56	266,07	297,49	281,62	271,16	349,26
Гонорар за одну проверку листинговых компаний в с/ц, тыс. долл.	178,82	161,97	184,41	188,45	191,41	199,59	201,75	200,96	212,40	207,39	198,41	229,44
Средние общие активы в т/ц, млрд долл.	5,69	6,43	7,32	8,47	9,22	9,75	9,72	9,32	10,16	10,67	10,68	11,33
Средние общие активы в с/ц, млрд долл.	5,20	5,19	5,64	6,28	6,70	7,18	7,52	7,04	7,26	7,86	7,81	7,44
Уровень выдачи немодифицированных аудиторских заключений, %.	94,5	95,2	96,2	96,5	96,3	96,4	96,6	96,3	93,8	92,8	93,9	94,6

Источник: составлено автором по данным CSMAR.

Из табл. 3.5 следует, что по состоянию на 30 июня 2021 г. 4 774 листинговые компании раскрыли информацию о гонорарах за аудит аудиторских организаций, выпустивших годовые аудиторские заключения. С позиции общих доходов от аудита общие доходы от аудита финансовой отчетности с 2010 по 2021 г. демонстрируют значительную тенденцию к росту, увеличившись с \$438,8 млн в 2010 г. до \$1 667,4 млн в 2021 г., со среднегодовым темпом роста 13 %, что в основном соответствует среднегодовому темпу роста доходов от аудита и одновременно связано с увеличением их количества.



Общие доходы от аудита финансовой отчетности в сопоставимых ценах также демонстрируют тенденцию роста со среднегодовым темпом роста 10 %, что аналогично среднему уровню роста ВВП в Китае. В отношении гонорара за одну проверку в текущих ценах и в сопоставимых ценах следует отметить, что за одну проверку финансовой отчетности листинговых компаний гонорар сохраняет непрерывный рост в период 2010–2021 гг. за исключением небольшого снижения в 2019 г., что связано с распространением вирусной инфекции в стране. На основе анализа изменения общих активов листинговых компаний с 2010 по 2021 г. наблюдается тенденция равномерного роста общих активов листинговых компаний, которые к 2021 г. достигли \$54,09 трлн, а среднегодовые темпы их роста составили 14 %. При этом среднегодовые темпы роста общих активов листинговых компаний в сопоставимых ценах также достигли 11 %; средние активы листинговых компаний в текущих ценах достигли \$9,37 млрд, а в сопоставимых ценах \$6,9 млрд. Гонорар за одну проверку листинговых компаний в текущих ценах составил \$26,87 млн, а в сопоставимых ценах — \$19,78 млн. Таким образом, гонорары за одну проверку листинговых компаний, составляющие 2,86 % от средних общих активов, свидетельствуют о положительной связи гонораров за аудит с масштабом активов в Китае — чем больше масштаб активов, тем выше гонорары за аудит. Между тем, по мере увеличения масштаба листинговых компаний отношение гонорара за аудит к общей стоимости активов компании значительно снижается; чем больше масштаб активов листинговых компаний, тем больше повышается сложность и объем работы по проведению аудита, а снижение такого соотношения влияет на качество аудита листинговых компаний<sup>196</sup>.

Остановимся на немодифицированных аудиторских заключениях, выданных аудиторскими организациями Китая. Их доля в период 2010–2021 гг. свидетельствует о тенденции вначале к увеличению, а затем к уменьшению; средняя доля, достигшая 96,6 % в 2016 г., в 2019 г. упала до 92,2 %, став самой низкой за 10-летний период. Напротив, количество и доля модифицированных аудиторских заключений в 2018–2021 гг. достигли самого высокого исторического уровня. Модифицированное аудиторское заключение, выданное аудиторской организацией, свидетельствует о наличии существенных проблем в финансовой отчетности листинговой компании или о том, что аудиторской организации не удалось получить

---

<sup>196</sup> Chen S. Analysis of the current situation and development strategy of listed company auditing. Chinese Industry & Economy. 2023;(02):67–69.

достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в связи с ограничением объема аудита, что является сигналом значительного риска в ее финансовой отчетности<sup>197</sup>. К причинам, по которым аудиторские организации выдают модифицированные аудиторские заключения, относятся: сомнительное признание доходов, низкая обоснованность и точность оценки дебиторской задолженности, значительная неопределенность в отношении непрерывности деятельности, а также незавершенные судебные процессы, указывающие на то, что финансовая отчетность компаний не отличается высоким качеством, а основы бухгалтерского учета нуждаются в укреплении<sup>198</sup>.

Международные аудиторско-консалтинговые группы «большой четверки» имеют стабильных клиентов в Китае, и в условиях огромного рынка, стимулируемого экономическим развитием Китая, они демонстрируют быстрый рост доходов бизнеса. В период 2010–2021 гг. аудиторско-консалтинговые группы «большой четверки» стабильно занимают 4 первых места по доходам бизнеса, обладая высокой степенью конкурентного преимущества. Таким образом, можно сравнить объемы аудита листинговых компаний, проводимых международными аудиторско-консалтинговыми группами («большой четверкой»), китайскими аудиторскими компаниями Топ-10 и остальными аудиторскими организациями. Используя 2010–2021 гг. в качестве временного интервала, для анализа состояния аудиторских организаций, обслуживающих листинговые компании, выбраны доходы от аудита международной «большой четверки», доходы от проведения аудита Топ-10 аудиторских организаций Китая, количество обслуживаемых листинговых компаний, средний гонорар за аудит листинговых компаний и уровень выдачи немодифицированных аудиторских заключений; данные взяты из базы данных CSMAR. Конкретные показатели представлены в табл. 3.6.

---

<sup>197</sup> Лю Яли. Статистика рынка аудиторских услуг в Китае. Учет, Анализ, Аудит. 2023. Т.10. №6. С. 82-92.

<sup>198</sup> Wang X. Analysis of Opinion Types of Audit Reports of Listed Companies and Audit Response // The Chinese Certified Public Accountant. 2023. No. 01. P. 76–81.

**Таблица 3.6. Статистика по аудиторским организациям, обслуживающим листинговые компании в Китае**

Показатель		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Доходы от аудита листинговых компаний в т/ц, млн долл.	Большая четверка	256.58	266.95	298.45	289.41	290.20	301.54	298.77	328.18	403.16	394.53	399.26	447.82
	Топ-10 АО в Китае	104.71	130.93	200.48	234.76	299.25	343.10	390.16	448.18	486.90	508.87	573.31	998.57
	Остальные АО	77.52	101.01	119.54	121.23	109.46	125.82	128.19	158.35	182.97	170.68	183.65	220.99
Доходы от аудита листинговых компаний в с/ц, млн долл.	Большая четверка	234.31	215.38	229.95	214.30	210.85	222.00	231.33	247.87	287.85	290.54	292.15	294.19
	Топ-10 АО в Китае	95.62	105.64	154.47	173.84	217.42	252.60	302.09	338.50	347.64	374.74	419.50	656.00
	Остальные АО	70.79	81.49	92.10	89.77	79.53	92.63	99.25	119.60	130.64	125.69	134.39	145.18
Количество проаудированных листинговых компаний, ед.	Большая четверка	138	158	160	155	161	174	190	216	239	283	319	355
	Топ-10 АО в Китае	1,059	1,155	1,386	1,492	1,742	1,852	2,135	2,345	2,385	2,584	2,924	3258
	Остальные АО	1,044	1,172	1,038	889	750	816	811	952	983	947	1,021	1161
Гонорары за одну проверку листинговых компаний в т/ц, тыс. долл.	Большая четверка	1,859.2	1,689.5	1,865.3	1,867.2	1,802.5	1,733.0	1,572.5	1,519.3	1,686.9	1,394.1	1,251.6	1,261.5
	Топ-10 АО в Китае	98.87	113.36	144.65	157.35	171.79	185.26	182.75	191.12	204.15	196.93	196.07	306.50
	Остальные АО	74.25	86.18	115.16	136.37	145.95	154.19	158.06	166.34	186.13	180.23	179.88	190.35
Гонорары за одну проверку листинговых компаний в с/ц, тыс. долл.	Большая четверка	1,697.9	1,363.1	1,437.2	1,382.6	1,309.6	1,275.9	1,217.5	1,147.5	1,204.4	1,026.6	915.8	828.7
	Топ-10 АО в Китае	90.29	91.46	111.45	116.51	124.81	136.40	141.50	144.35	145.76	145.02	143.47	201.35
	Остальные АО	67.81	69.53	88.73	100.98	106.04	113.52	122.38	125.63	132.90	132.73	131.62	125.05
Уровень выдачи немодифицированных аудиторских заключений,%	Большая четверка	99	98	98	99	98	100	99	99	99	97	99	99
	Топ-10 АО в Китае	95	95	96	96	96	96	97	97	95	94	96	96
	Остальные АО	94	95	96	96	96	96	96	95	91	87	87	89

Источник: составлено автором по данным CSMAR

Как видно из табл. 3.6, хотя количество клиентов «большой четверки» на рынке аудита листинговых компаний Китая составляет всего 6,5 % от количества листинговых компаний, доход от аудита финансовой отчетности в текущих ценах «большой четверки» в листинговых компаниях Китая демонстрирует тенденцию ежегодного роста со среднегодовым темпом роста 5 %. Среднегодовая доля доходов от аудита финансовой отчетности компаний «большой четверки» в общем доходе от аудита листинговых компаний составляет 41 %. В отличие от этого, гонорар за одну проверку «большой четверки» в отношении листинговых компаний в сопоставимых ценах снижается из года в год по мере увеличения количества клиентов, при этом гонорар за одну проверку листинговых компаний снизился с \$1 697,9 тыс. долл. в 2010 г. до \$828,7 тыс. в 2021 г. В сравнении с «большой четверкой» и китайскими аудиторскими компаниями Топ-10, хотя количество клиентов Топ-10 составляет 61,9 % от количества листинговых компаний, среднегодовая доля доходов от аудита сохраняется на одном уровне с «большой четверкой». Гонорары за одну проверку хотя и демонстрируют тенденцию к росту в период 2010–2021 гг., по-прежнему имеют значительный разрыв по сравнению с «большой четверкой», гонорары которой значительно выше, чем у других аудиторских организаций в Китае. В целом гонорары за одну проверку китайских аудиторских организаций (включая Топ-10) демонстрируют ежегодный рост в отличие от тенденции «большой четверки».

Что касается уровня выдачи немодифицированных аудиторских заключений, доля немодифицированных аудиторских заключений, выданных «большой четверкой», составляет 99 %, в то время как доля немодифицированных аудиторских заключений, выданных Топ-10 Китая, составляет 96 %, что немного ниже, чем у «большой четверки», а среднегодовой процент остальных аудиторских организаций составляет всего 93 %. Это связано с тем, что «большая четверка» имеет более передовые технологии аудита, трудовые ресурсы на добровольной основе, поэтому качество аудита значительно выше, чем у остальных китайских аудиторских организаций. Напротив, доля немодифицированных аудиторских заключений китайских аудиторских организаций в период 2010–2021 гг. показывает тенденцию к снижению, что также свидетельствует о том, что качество аудита китайских аудиторских организаций также постепенно улучшается.

Выбор крупными листинговыми компаниями аудиторов «большой четверки» заключается в том, что большинство из них вовлечены в международный бизнес и нуждаются в

аудиторских организациях с международным опытом работы для предоставления более профессиональных услуг, чтобы быть признанными международными инвесторами<sup>199</sup>. С другой стороны, эти крупные клиенты нуждаются не только в аудиторских услугах, предоставляемых аудиторскими организациями, но и в том, чтобы они предоставляли больше аудита внутреннего контроля и иных услуг, особенно в финансовой отрасли, и «большая четверка» имеет преимущество в этом отношении.

Аудит общественно значимых организаций России. Данные по аудиту общественно значимых организаций (ОЗО) в России начали публиковаться в 2016 г., поэтому в данной работе выбрано исследование аудита общественно значимых организаций в России на 2016–2021 гг. на основе методологии исследования ученого Е.М. Гутцайта. Были выбраны показатели доходов от аудита, средние гонорары за аудит общественно значимых организаций в текущих и сопоставимых ценах<sup>200</sup>. Анализ состояния рынка аудита в России в отношении общественно значимых организаций проводился в разрезе крупных, средних и малых аудиторских организаций, где соответствующие данные были частично получены с официального сайта Минфина России и рассчитаны. Показатели представлены в табл. 3.7.

**Таблица 3.7. Аудит общественно значимых организаций в масштабном разрезе России**

Показатель		2016	2017	2018	2019	2020	2021
Доходы от аудита ОЗО в т/ц, млн долл.	По всей РФ	263,12	273,47	210,03	186,11	177,78	180,98
	Малые АО	9,74	11,21	8,61	7,26	6,58	5,97
	Средние АО	11,84	12,31	10,29	8,75	8,18	8,69
	Крупные АО	241,55	249,95	191,13	170,10	163,02	166,50
Доходы от аудита ОЗО в с/ц, млн долл.	По всей РФ	133,53	131,70	91,95	78,90	74,85	65,40
	Малые АО	4,94	5,40	3,77	3,08	2,77	2,16
	Средние АО	6,01	5,93	4,51	3,71	3,44	3,14
	Крупные АО	122,58	120,38	83,68	72,12	68,64	60,16
Количество проаудированных ОЗО, ед.	По всей РФ	3 940	3 553	3 295	2 983	2 973	2 946
	Малые АО	1 722	1 556	1 364	1 175	1 018	922
	Средние АО	977	867	827	743	815	822
	Крупные АО	1 241	1 130	1 104	1 065	1 140	1 205

<sup>199</sup> Gao Xinzhi, Sun Yanyang. Review and prospect of “international Big Four” research: influencing factors, audit behavior and economic consequences // China Certified Public Accountants. 2022. No. 09. P. 25–29.

<sup>200</sup> Гутцайт Е.М. Совершенствование статистики, анализа и регулирования аудита общественно значимых организаций // Аудит. 2020. № 7. С. 4–9.

Продолжение табл. 3.7

Показатель		2016	2017	2018	2019	2020	2021
Средние гонорары за аудит ОЗО в т/ц, тыс. долл.	По всей РФ	66,8	77,0	63,7	62,4	59,8	61,4
	Малые АО	5,7	7,2	6,3	6,2	6,5	6,5
	Средние АО	12,1	14,2	12,4	11,8	10,0	10,6
	Крупные АО	194,6	221,2	173,1	159,7	143,0	138,2
Средние гонорары за аудит ОЗО в с/ц, тыс. долл.	По всей РФ	33,9	37,1	27,9	26,5	25,2	22,2
	Малые АО	2,9	3,5	2,8	2,6	2,7	2,3
	Средние АО	6,2	6,8	5,4	5,0	4,2	3,8
	Крупные АО	98,8	106,5	75,8	67,7	60,2	49,9

Источник: составлено автором по данным Минфина РФ.

Как видно из табл. 3.7, доходы от аудита общественно значимых организаций в России в целом имеют тенденцию к снижению в 2016–2021 гг., где доходы от аудита общественно значимых организаций в 2016 г. составили \$263,12 млн, в 2017 г. кратковременно выросли до \$273,47 млн, увеличившись на \$10,35 млн, а с 2018 г. наблюдается значительное снижение со среднегодовым темпом роста –9 %. В частности, увеличение на \$3,2 млн в 2021 г. по сравнению с 2020 г. в текущих ценах может быть связано с общим количеством клиентов аудита.

Значительное снижение доходов от аудита общественно значимых организаций в России в сопоставимых ценах, вероятно, вызвано финансовыми санкциями на Россию после 2014 г. и изменениями обменного курса. С точки зрения масштаба аудиторской организации, крупные аудиторские организации доминируют в части доходов от аудита общественно значимых организаций, составляя в среднегодовом выражении 91,6 % от общего дохода от аудита в 2016–2021 гг., в то время как отраслевой вклад малых и средних аудиторских организаций составляет всего 8,4 % от общего дохода, при этом доля малых аудиторских организаций составляет только 3,78 %. С точки зрения количества клиентов, обслуживаемых аудиторскими организациями, за период 2013–2021 гг. в целом по России увеличилось почти в два раза, а в 2021 г. количество клиентов малых аудиторских организаций увеличилось почти в три раза по сравнению с 2013 г. Однако количество клиентов крупных аудиторских организаций остается в основном стабильным.

Что касается среднего гонорара за аудит общественно значимых организаций, то в целом тенденция изменения среднего гонорара за аудит общественно значимых организаций соответствует тенденции изменения среднего гонорара за аудит в целом. Из табл. 3.5 видно, что

существует определенная тенденция к снижению в целом по аудиторским организациям, крупным и средним аудиторским организациям. Однако малые аудиторские организации демонстрируют незначительную тенденцию роста средних гонораров за аудит, что может быть преходящим увеличением в связи с изменением количества обслуживаемых клиентов, но из-за их небольшой доли доходов от аудита эти организации не являются репрезентативными для изменений на рынке аудита общественно значимых организаций в целом.

Таким образом, анализ аудита общественно значимых организаций в России позволяет сделать вывод, что рынок аудита в России, аудиторские организации, обслуживающие сектор общественно значимых организаций, в основном являются крупными аудиторскими организациями, которые значительно превосходят малые и средние аудиторские организации. Однако это также свидетельствует о более благоприятных условиях для развития рынка и о том, что крупные аудиторские организации обладают более совершенными техническими методами и более конкурентоспособны, чем малые и средние аудиторские организации.

Для углубленного анализа масштаба общего рынка аудиторских услуг в России в данной работе построена табл. 3.8, в которой выручка от аудиторских проверок и количество проверенных организаций и доходы от аудита общественно значимых организаций приведены на основе данных Минфина РФ, а выручка от аудита и количество остальных хозяйствующих субъектов получены расчетным путем.

**Таблица 3.8. Аудит общественно значимых организаций в сравнении с аудитом остальных хозяйствующих субъектов**

Показатель	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Выручка от аудиторских проверок в т/ц, млн, долл.	414,69	470,98	467,68	448,95	437,80	414,99
Выручка от аудиторских проверок в с/ц, млн, долл.	210,45	226,82	204,75	190,34	184,33	149,95
Доходы от аудита ОЗО В т/ц, млн, долл.	263,12	273,47	210,03	186,11	177,78	180,98
Доходы от аудита ОЗО В с/ц, млн, долл.	133,53	131,70	91,95	78,90	74,85	65,40
Доходы от аудита остальных ХС В т/ц, млн, долл.	281,16	339,28	375,73	370,05	362,95	349,60
Доходы от аудита остальных ХС В с/ц, млн, долл.	76,92	95,12	112,79	111,44	109,48	84,56
Количество проаудированных организаций, ед.	74 537	78 087	78 688	80 118	88 832	76 480
Количество проаудированных ОЗО, ед.	3 940	3 553	3 295	2 983	2 973	2 946

Продолжение табл. 3.8

Показатель	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Количество проаудированных остальных ХС, ед.	70 597	74 534	75 393	77 135	85 859	73 534
Средние гонорары за одну аудиторскую проверку ОЗО в т/ц, тыс. долл.	66,78	76,97	63,74	62,39	59,80	61,43
Средние гонорары за одну аудиторскую проверку ОЗО в с/ц, тыс. долл.	33,9	37,1	27,9	26,5	25,2	22,2
Средние гонорары за одну аудиторскую проверку остальных ХС в т/ц, тыс. долл.	3,98	4,55	4,98	4,80	4,23	4,75
Средние гонорары за одну аудиторскую проверку остальных ХС в с/ц, тыс. долл.	1,09	1,28	1,50	1,44	1,28	1,15

Источник: составлено автором по данным Минфина России.

Как видно из табл. 3.8, с точки зрения доли в общей выручке от аудита в России, доходы от аудита аудиторских организаций по общественно значимым организациям значительно снижаются в течение 2016–2021 гг., достигая 63,4 % в 2016 г., в 2020 г. снижаются до 40,6 %. В 2021 г. наблюдается тенденция к росту, увеличиваясь на 3 % по сравнению с 2020 г. Напротив, доходы от аудита аудиторских организаций в отношении остальных хозяйствующих субъектов демонстрируют тенденцию к росту в 2016–2021 гг. В то же время в 2016–2021 гг. средние гонорары за аудит общественно значимых организаций в сопоставимых ценах демонстрируют общую тенденцию к снижению и составляют в среднем \$28,8 тыс. в год. Это может быть связано с изменением количества общественно значимых организаций. Для остальных хозяйствующих субъектов средние гонорары за аудит в 2016–2021 гг. не демонстрируют существенной тенденции как в текущих, так и в сопоставимых ценах и остаются в основном на среднем уровне. Таким образом, это также свидетельствует о том, что если в будущем доходы от аудита социально значимых организаций продолжат снижаться, это серьезно повлияет на общее развитие рынка аудита в России.

Таким образом, общий доход от аудита финансовой отчетности листинговых компаний в Китае показывает тенденцию к росту, однако международные фирмы «большой четверки» занимают доминирующую долю, а 10 крупнейших отечественных аудиторских организаций имеют равную долю дохода с ними, в то время на долю остальных аудиторских организаций в



Китае приходится около 20 %. С точки зрения средних гонораров за аудит, уровень гонораров международной «большой четверки» значительно выше, чем у китайских аудиторских организаций, и качество аудита также выше благодаря передовому технологическому уровню. Однако при поддержке китайской политики средние гонорары за аудит аудиторских организаций Китая также постепенно растут, а качество аудита постепенно улучшается. В России доходы от аудита общественно значимых организаций демонстрируют тенденцию к снижению при уменьшении общих доходов от аудита, что частично объясняется влиянием санкций, а частично может быть связано с уменьшением количества клиентов аудита. С точки зрения средних гонораров за аудит по-прежнему доминируют крупные аудиторские организации, эта ситуация схожа с ситуацией на рынке аудита листинговых компаний в Китае.

### **3.3. Тенденции взаимодействия развития на рынке аудиторских услуг Китая и России**

В условиях быстрого экономического развития Китая и России рынок аудита также развивается. В данной работе проводится сравнительный анализ рынков аудита в Китае и России, который позволяет выявить как сходства, так и различия в процессе их развития. В целом рынок аудита в Китае демонстрирует непрерывный рост, в то время как в России, в отличие от него, в основном наблюдается непрерывный спад. Однако с точки зрения масштаба аудиторских организаций, как в Китае, так и в России наблюдается концентрация аудиторских услуг в крупных аудиторских организациях. С точки зрения объема аудиторских услуг, в России наблюдается сбалансированное развитие аудиторских услуг и иных аудиторских услуг, в то время как в Китае по-прежнему доминируют традиционные аудиторские услуги, а на иные аудиторские услуги приходится только 20 %.

В процессе развития независимого аудита в Китае государственные регулирующие органы сыграли важную роль в продвижении основных направлений политики регулирования, таких как восстановление системы аудита, «разъединение и реструктуризация» аудиторских организаций и объединение аудиторских организаций<sup>201</sup>. В целом эти меры регулирования способствовали быстрому развитию рынка аудита в Китае и поддержанию конкуренции на

---

<sup>201</sup> Nan Hai. Research on the development trend of audit practice and audit risk control of CPA // The Chinese Certified Public Accountant. 2020. No. 04. P. 81–84.

рынке независимого аудита в Китае. Однако в процессе развития рынка аудита в Китае было введено много регулятивных мер, которые не были достаточно зрелыми и оказали определенное негативное влияние на развитие рынка аудита, и сохраняющих старые ревизионные технологии при проверках государственных организаций. Саморегулирование отрасли в Китае в некоторой степени отсутствует, что приводит к слабому повседневному регулированию независимой аудиторской отрасли и чрезмерному государственному регулированию.

Построение китайских стандартов аудита является результатом обязательных изменений, и разработка и пересмотр стандартов аудита необходимо сближение с международными стандартами аудита. Зарубежный аудит имеет долгую историю развития, и в ходе непрерывной практики в разные исторические периоды возникают различные проблемы, поэтому стандарты аудита необходимо пересматривать и совершенствовать в соответствии с новой ситуацией, чтобы удовлетворить потребности среды того времени и решить некоторые из проблем, возникших в то время<sup>202</sup>.

Предыстория введения Китаем соответствующих стандартов аудита обусловлена не столько необходимостью решения реальных проблем, сколько необходимостью увидеть изменения в международных стандартах и осмыслить их практическое применение. Если Китай не ускорит разработку и пересмотр соответствующих стандартов аудита, это приведет к увеличению разрыва с международными стандартами аудита, поэтому китайские стандарты аудита пересматриваются достаточно оперативно. Однако это влияет на применимость стандартов аудита на практике.

Кроме того, контроль и управление со стороны Китайского института дипломированных общественных бухгалтеров (СІСРА) не очень сильны, а меры регулирования отрасли не являются жесткими. Например, в отношении гонораров за аудит реальность такова, что китайская аудиторская отрасль сталкивается с несправедливо низкой конкуренцией. Низкие гонорары за аудит играют определенную роль в ограничении качества аудита. Поскольку гонорары за аудит слишком низкие, то для получения прибыли аудиторская организация, безусловно, рассматривает возможность контроля сопутствующих расходов, одной из

---

<sup>202</sup> Ji Feng. Audit reflections: international convergence of auditing standards, interaction and others // The Chinese Certified Public Accountant. 2020. No. 06. P. 24–25.

инициатив является сокращение аудиторских процедур и уменьшение инвестиций аудиторских ресурсов, что не соответствует требованиям стандартов аудита. Однако СІСРА выпустил Уведомление о решительной борьбе и регулировании необоснованной низкоценовой конкуренции в отрасли аудита, в котором не содержится конкретных положений о том, как определить необоснованную низкоценовую конкуренцию, как наказывать за такое поведение и т. д. Именно из-за недостаточного контроля отрасли, такая конкуренция низких цен будет существовать и дальше, что в свою очередь влияет на применение стандартов аудита. Нормативная среда отрасли аудита в Китае на самом деле относительно мягкая, судя по уведомлению СІСРА о контроле качества аудиторских организаций, который налагает отраслевые дисциплинарные взыскания только на аудиторские организации и аудиторов с серьезными проблемами. К ним относятся общественное порицание, уведомление о критике и предупреждение. Такие дисциплинарные меры не играют существенной роли и не имеют большого значения для повышения качества практики и строгого выполнения стандартов аудита.

С точки зрения структуры доходов рынка аудита в Китае в 2008–2021 гг., доходы от проведения аудита в Китае демонстрируют устойчивую тенденцию к росту, и в основном доходы от аудиторских заданий составляют более 80 % от общего дохода аудиторской организации. Тенденция развития неаудиторских услуг несколько повышается, но существует большой разрыв по сравнению с зарубежными аудиторскими организациями, такими как в России. Причины медленного развития неаудиторских услуг в Китае могут проистекать из многих источников. Во-первых, существует недостаток стимулов для расширения неаудиторских услуг. В целом аудиторские услуги приносят гораздо больший доход, чем неаудиторские услуги, и аудиторские услуги являются более прибыльными для аудиторских организаций, поэтому аудиторские организации обычно уделяют больше времени и энергии тому, как получить и поддерживать соответствующую квалификацию. Можно видеть, что жесткое ограничение реальных экономических интересов заставляет аудиторскую отрасль Китая испытывать недостаток мотивации для расширения сферы собственной деятельности. Во-вторых, с точки зрения неаудиторских услуг, сфера их деятельности в основном сосредоточена на некоторых традиционных неаудиторских услугах, включая проверку капитала, оценку, налоговое агентство, управленческий консалтинг и обучение и т. д. Такое положение

сказывается на конкурентоспособности китайских аудиторов.

Уровень экономического развития Китая, технологическое развитие и другие факторы играют значительную роль в продвижении уровня развития цифровой экономики<sup>203</sup>. При этом развитие цифровых технологий играет важную роль в применении аудиторских технологий. В настоящее время китайские ученые больше изучают влияние на внутренний аудит в условиях цифровой экономики<sup>204</sup>. Используя передовые технологии аудита, аудиторские организации получают возможность повысить качество аудита.

Китайские аудиторские организации также прилагают усилия для создания собственных брендов, например, Tianjian активно участвует в различных учетных и неаудиторских проектах. Крупные китайские аудиторские организации также пытаются расширить свои операции за рубежом, но по-прежнему существует очевидный разрыв между созданием брендов китайских аудиторских организаций и международной «большой четверки», и это является важной причиной разрыва между их конкурентоспособностью.

Согласно Отчету о комплексной оценке и анализе аудиторских организаций — 2020, опубликованному Китайским институтом сертифицированных общественных бухгалтеров (CICPA), по состоянию на 30 сентября 2021 г. в общей сложности 72 китайские аудиторские фирмы являются членами международных бухгалтерских сетей или ассоциаций, из них 38 из Топ-100 аудиторских организаций в Китае являются членами международных бухгалтерских сетей или ассоциаций<sup>205</sup>. 30 китайских аудиторских организаций присоединились к международным бухгалтерским сетям или ассоциациям, не входящим в «большую четверку», в которых взаимодействуют с крупными международными аудиторскими фирмами, сохраняя свои бренды. Поскольку объединение с международной аудиторской фирмой «большой четверки» приведет к потере отечественными аудиторскими организациями собственных брендов и права на независимую деятельность, создание собственных сетей и присоединение к международным аудиторским фирмам, не входящим в «большую четверку», являются стратегиями международного развития, широко применяемыми в настоящее время китайскими

---

<sup>203</sup> Belozyorov, S.A., Wang, W., Liu, Yali. Analysis of Regional Differences and Influencing Factors of China's Digital Economy Development // Journal of Applied Economic Research. 2022. Vol. 21, No. 3. P. 486–513.

<sup>204</sup> Лю Яли. Развитие китайского внутреннего аудита в условиях цифровой экономики // Управление бизнесом в цифровой экономике: сб. тез. выст. 3-й Междунар. конф., Санкт-Петербург, 19–20 марта 2020 года. СПб, 2020. С. 595–599.

<sup>205</sup> Отчет о комплексной оценке и анализе аудиторских организаций 2020. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.cicpa.org.cn/xxfb/news/202112/W020211221411056979711.pdf> (дата обращения: 23.11.2023)

аудиторскими организациями. Аналогичные проблемы существуют и у крупных российских компаний.

В настоящее время в Китае 3 аудиторские организации создали собственные международные бухгалтерские сети: Pan-China (2009), Reanda (2009) и ShineWing (2013). Daxin (2017) создала собственную бухгалтерскую ассоциацию. Согласно последнему рейтингу глобальных международных бухгалтерских сетей, опубликованному Международным бухгалтерским бюллетенем (IAB), ShineWing International, Daxin Global и Reanda International занимают 21-, 23- и 25-е места соответственно<sup>206</sup>. Как показано в табл. 3.9, Pan-China имеет три фирмы-члена в Гонконге, Тайване и Сингапуре. Daxin имеет 33 фирмы-члена в Восточной Азии, Юго-Восточной Азии, Южной Азии, на Ближнем Востоке, в Европе, Африке, Северной Америке и Латинской Америке. ShineWing имеет 62 офиса в 16 странах или регионах за пределами континентального Китая. Reanda имеет 31 фирму-член в Азии, Австралии, Африке и Европе.

**Таблица 3.9. Состояние китайских аудиторских организаций, создающих собственную международную сеть для формирования фирм-членов**

Аудиторская организация	Создание Международной группы
Pan-China	Confucius International CPA Limited (Hong Kong), Pan-China TW, Pan-China Singapore
Daxin	33 фирмы-члена в Тайване, Корее, Японии, Сиднее, Сингапуре, Индонезии, Париже, Найроби, Торонто, Нью-Йорке, Эквадоре и др.
ShineWing	62 офиса в Гонконге, Сингапуре, Токио, Каире, Куала-Лумпуре, Лондоне, Джакарте и др.
Reanda	31 фирма-член в Гонконге, Японии, Египте, Австралии, Германии и др.

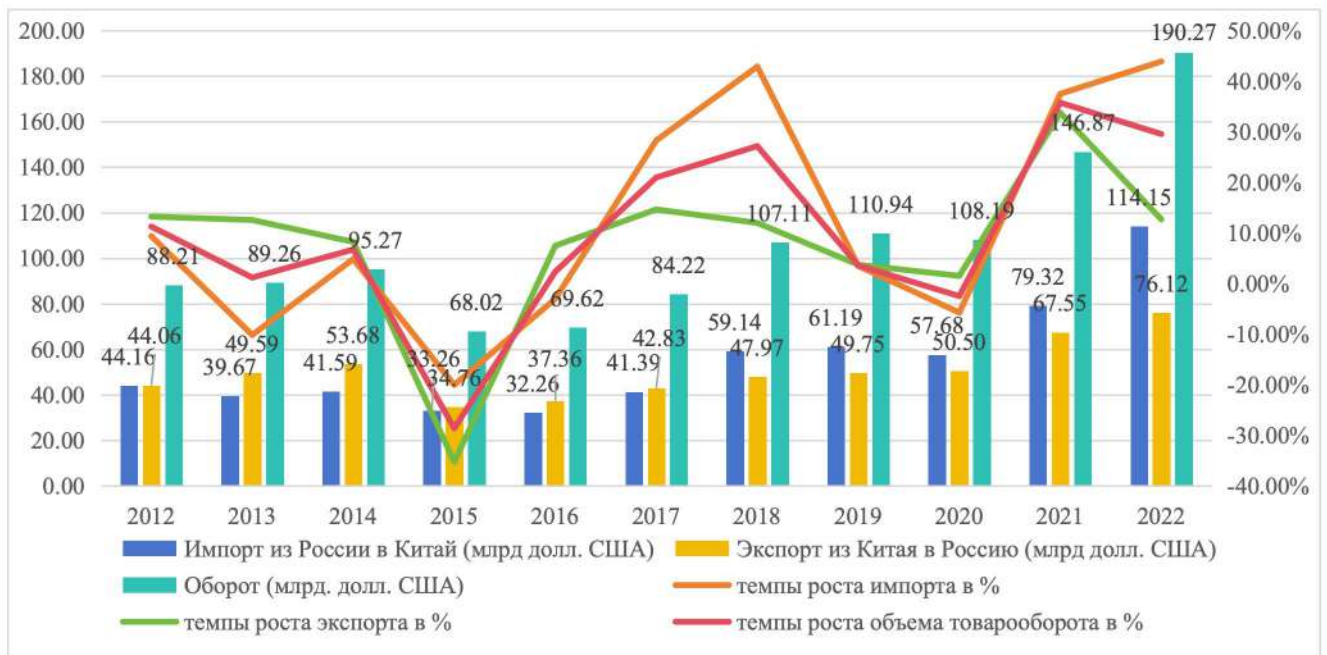
Источник: составлено автором.

С точки зрения политики, правительство Китая и отраслевые организации активно поддерживают присоединение аудиторских организаций к международным сетям. В мае 2009 г. Минфин выпустил несколько мнений по ускорению развития аудиторской отрасли в Китае, согласно которым присоединение к международной аудиторской фирме является одним из

<sup>206</sup> International Accounting Bulletin: World Networks fee and staff rankings. [Электронный ресурс]. Режим доступа [https://accounting.nridigital.com/iab\\_ws22/world\\_networks\\_fee\\_and\\_staff\\_rankings](https://accounting.nridigital.com/iab_ws22/world_networks_fee_and_staff_rankings) (дата обращения: 23.11.2023)

способов содействия развитию рынка аудиторских услуг в Китае. В «Плане развития аудиторской отрасли (2021–2025 гг.)», опубликованном ССРА, четко указано, что китайским аудиторским организациям предлагается присоединиться к международной сети и использовать международные ресурсы для содействия собственному развитию. Аналогичные тенденции по формированию российских и международных аудиторских сетей продекларированы и Минфином РФ.

С развитием экономической глобализации и продвижением политики «Один пояс и одного путь» деловое сотрудничество между китайскими и российскими предприятиями быстро растет. По данным Главного государственного таможенного управления КНР, объем товарооборота между Китаем и Россией в 2022 г. достиг \$190,27 млрд, в том числе импорт из России в Китай составил \$114,15 млрд (–6,6 %), а экспорт из Китая в Россию составил \$76,12 млрд (+1,7 %). Как видно из рис. 3.1, в 2012–2022 гг. общий объем товарооборота между Китаем и Россией в целом растет, причем импорт и экспорт в целом имеют тенденцию к увеличению.



**Рис. 3.1. Товарооборот между Китаем и Россией в 2012–2022 гг.**

Источник: составлено автором по данным GAC<sup>207</sup>.

По данным ФТС России, в списке российских торговых партнеров Китай занимает 1-е

<sup>207</sup> General Administration of Customs of the People's Republic of China: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://gdcs.customs.gov.cn/customs/syx/index.html> (дата обращения: 24.11.2023)

место (по итогам 2022 г.), По данным Минкоммерции КНР, Россия занимает 9-е место в списке ведущих торговых партнеров Китая по итогам 2022 г.<sup>208</sup> Структура экспорта из Китая в Россию достаточно диверсифицирована, причем большая часть товаров относится к высокому уровню переработки.



**Рис. 3.2. Структура экспорта Китая в Россию в 2022 г.**

Источник: составлено автором по данным ГАС.

Как видно из рис. 3.2, в структуре экспорта из Китая в Россию преобладают машиностроение и химическая промышленность, на долю которых приходится соответственно 52,48 % и 15,45 % от общего объема экспорта. Что касается номенклатуры торговых товаров, экспортируемых из Китая в Россию, в основном Китай экспортирует в Россию бытовую электронику, экскаваторы, автомобили, микропроцессоры, одежду, обувь и товары народного потребления. В структуре импорта из России в Китае в 2022 г. основными товарами, которые Китай импортирует из России, являются энергоносители, включая нефть, природный газ и уголь. По данным статистики, в 2022 г. на долю энергоносителей пришлось 68 % экспорта из России в Китай<sup>209</sup>, Россия стала главным поставщиком нефти в Китай.

<sup>208</sup> Российско-китайское торгово-инвестиционное сотрудничество. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.economy.gov.ru/material/file/640f8c8ce83fadd7cd20243abf7f2f3e/TEC\\_China\\_May\\_2021.pdf](https://www.economy.gov.ru/material/file/640f8c8ce83fadd7cd20243abf7f2f3e/TEC_China_May_2021.pdf) (дата обращения: 24.11.2023)

<sup>209</sup> Торговля между Россией и Китаем в 2021 г. 12 фев.2022 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://russian-trade.com/reports-and-reviews/2022-02/torgovlya-mezhdu-rossiey-i-kitaem-v-2021-g/> (дата обращения: 24.11.2023)

Что касается китайских инвестиций в Россию, то в 2020 г. потоки китайских инвестиций в Россию составят \$570 млн, что составляет 0,4 % от общего объема потоков, и 4,5 % от инвестиционных потоков в Европу. Как видно из табл. 3.10, с точки зрения отраслевого распределения китайские инвестиции в Россию в основном сосредоточены в горной промышленности (\$216 млн), научных исследованиях и технических услугах (\$164 млн), строительстве (\$65 млн), сельском, лесном, и рыбном хозяйстве (\$50 млн), аренде и деловых услугах (\$48 млн)

**Таблица 3.10. Основные отрасли прямых инвестиций Китая в Россию в 2020 г.**

Отрасль	Инвестиционные потоки (млн долл.)	Доля (%)	Инвестиционный запас (млн долл.)	Доля (%)
Горная промышленность	216,38	37,9	4 995,23	41,4
Сельское хозяйство, лесное хозяйство, рыбное хозяйство	49,94	8,7	2 771,86	23
Обрабатывающая промышленность	20,88	3,7	1 569,43	13
Аренда и деловые услуги	47,62	8,4	642,66	5,3
Научные исследования и технические услуги	163,55	28,7	522,52	4,3
Финансовая отрасль	5,48	1	497,32	4,1
Оптовая и розничная торговля	11,65	2	331,64	2,7
Недвижимость	–	–	311,45	2,6
Строительство	64,54	11,3	270,1	2,2
Передача информации, услуги в области программного обеспечения и информационных технологий	–9,19	–1,6	68,53	0,6
Транспортные, складские и почтовые услуги	–0,79	–0,1	53,42	0,4
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	0,12	0	22,59	0,2
Прочие отрасли	0,14	0	14,14	0,2
Итого	570,32	100	12 070,89	100

Источник: составлено автором по данным Статистического бюллетеня прямых иностранных инвестиций Китая за 2020 г.<sup>210</sup>

Как видно из табл. 3.10, Инвестиционный запас Китая в России на конец 2020 г. составит

<sup>210</sup> 2020 Statistical Bulletin of China's Outward Foreign Direct Investment. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.gov.cn/xinwen/2021-09/29/5639984/files/a3015be4dc1f45458513ab39691d37dd.pdf> (дата обращения: 24.11.2023)



\$12,07 млрд, что составляет 9,9 % от инвестиционного запаса Китая в европейском регионе. Китай создал в России около 1 000 иностранных предприятий, а в распределении инвестиций по основным отраслям, в том числе в горную промышленность, вложено \$5 млрд, что составляет 41,4 %. На сельское, лесное, и рыбное хозяйство пришлось \$2 772 млн, что составляет 23 %; обрабатывающую промышленность — \$1 569 млн, что составляет 13 %; аренду и деловые услуги — \$643 млн, что составляет 5,3 %; научные исследования и технологические услуги — \$523 млн, что составляет 4,3 %; финансовую отрасль — \$497 млн, что составляет 4,1 %; оптовую и розничную торговлю — \$332 млн, что составляет 2,7 %; недвижимость — \$311 млн, что составляет 2,6 %.

Чтобы снизить негативное влияние экономических санкций Америки и Европы, Китай и Россия активно расширяют трансграничные перевозки и международное финансовое сотрудничество. Внедрение юаня (RMB) в качестве торговой валюты на Московской бирже привело к стремительному росту объема сделок «юань — рубль». Доля юаня в объеме торгов Московской биржи увеличилась с 6 % в апреле 2022 г. до 39,6 % в октябре. По состоянию на начало ноября 2022 г. на Московской бирже котировалось 7 юаневых облигаций объемом более 31 млрд юаней<sup>211</sup>. Московская биржа планирует развивать юаневую инфраструктуру, включая публикацию нового индекса юаневых облигаций на основе 6 облигаций, выпущенных российскими компаниями. С 14 ноября 2022 г. Московская биржа рассчитывает и публикует индекс российских облигаций, номинированных в юанях, а в конце ноября запустила торговлю фьючерсами, привязанными к китайскому индексу Hang Seng. С 5 декабря 2022 г. расчеты по внебиржевым сделкам с облигациями банковских брокеров, управляющих компаний и их клиентов можно проводить в юанях, а по всем облигациям и еврооблигациям — в юанях в рамках двусторонних сделок с участием центрального контрагента.

По мере увеличения объемов торговли между Китаем и Россией продолжают появляться китайские предприятия, инвестирующие в Россию, и российские предприятия, инвестирующие в Китай. Однако в силу реальных различий между китайской системой бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) сопоставимость бухгалтерских отчетов по-прежнему не может быть реализована полностью, и различия в учете неизбежны.

---

<sup>211</sup> Московская биржа с 14 ноября 2022 года начинает рассчитывать индекс облигаций в юанях. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://sputniknews.cn/20221111/1045442610.html> (дата обращения: 24.11.2023)

Участие многих транснациональных корпораций в китайско-российском экономическом сотрудничестве неизбежно приводит к дефициту предложения высококлассных бухгалтерских услуг, что повышает спрос на аудиторские услуги на китайско-российском рынке капитала и предоставляет новые возможности для сотрудничества и развития аудиторских рынков двух стран в следующих аспектах.

Во-первых, сближение китайских и российских стандартов аудита обеспечивает техническую поддержку развития сотрудничества на рынке аудита. 1 января 2017 г. Минфин России издал Приказ «О введении в действие международных стандартов аудита в Российской Федерации», что привело к внедрению международных стандартов аудита на территории РФ. В настоящее время китайские стандарты аудита в основном поддерживают сближение с международными стандартами аудита, но в связи с изменениями рыночной среды, постоянной оптимизацией экономической и промышленной структуры, трансформацией и модернизацией традиционной бизнес-модели и технологических средств, международные стандарты аудита постоянно обновляются и пересматриваются. Таким образом, в дальнейшем необходимо поддерживать полное сближение китайских стандартов аудита с международными, углублять переговоры с Россией об условиях доступа на рынок, признании квалификации практиков и эквивалентности стандартов, чтобы обеспечить техническую поддержку развития сотрудничества аудиторских организаций Китая и России.

Во-вторых, требуется укрепление механизмов регулирования и сотрудничества в области аудита между Китаем и Россией с целью обеспечения условий для стандартизации развития аудиторских рынков стран. В рамках развития трансграничного сотрудничества в сфере регулирования в Китае в 2011 г. Китай и Европейский союз ввели эквивалентность режимов аудиторского регулирования, что позволяет китайским предприятиям, действующим на рынке ЕС, составлять финансовую отчетность в соответствии с китайскими стандартами финансовой отчетности и выбирать для проведения аудита китайские аудиторские организации.

В 2013 г. Минфин Китая впервые начал трансграничное сотрудничество с Гонконгским институтом сертифицированных общественных бухгалтеров (HKICPA), создав новую модель нормативного сотрудничества между Гуандуном и Гонконгом в области аудита. В 2013 г. Минфин Китая, Китайская комиссия по регулированию рынка ценных бумаг (CSRC) и Совет по надзору за бухгалтерским учетом в публичных компаниях (PCAOB) начали трансграничное

сотрудничество в области регулирования<sup>212</sup>. В 2019 г. оценка адекватности Китая в области регулирования обязательного аудита была признана ЕС, при этом Китай и ЕС продолжили углублять сотрудничество в области регулирования аудита.

22 августа 2019 г. в Москве состоялось 8-е заседание российско-китайского финансового диалога, обе стороны приветствуют консенсус по сотрудничеству в области аудиторского надзора за выпуском трансграничных облигаций и Меморандум о взаимопонимании в этой сфере, подписанный в ходе диалога. Обе стороны будут укреплять сотрудничество в области аудиторского надзора на основе взаимного доверия, с тем чтобы обеспечить институциональную среду, позволяющую осуществлять трансграничное страхование корпоративных облигаций с обеих сторон и способствующую взаимосвязанности финансового рынка<sup>213</sup>. Таким образом, Китай и Россия могут использовать существующие достижения в области трансграничного аудита и сотрудничества в области регулирования между Китаем и Гонконгом, Макао и Тайванем для укрепления трансграничного аудита и сотрудничества в области регулирования между Китаем и Россией, чтобы достичь оптимизации регулирования. Россия также формирует опыт использования иной практики применения МСА странами ЕАЭС, в рамках Соглашения о создании «единого аудиторского пространства».

В-третьих, китайские и российские аудиторские организации предпочитают присоединяться к международным бухгалтерским сетям или создавать соглашения об объединении аудиторских организаций, чтобы повысить репутацию своих аудиторских организаций и ускорить процесс интернационализации аудиторских организаций в Китае и России. Рассматривая историю аудиторских фирм, можно сделать вывод, что рост транснациональных корпораций привел к объединению аудиторских организаций и возникновению глобальных обслуживающих сетей. В настоящее время в Китае насчитывается более 100 аудиторских организаций, имеющих право заниматься деятельностью, связанной с ценными бумагами, однако создание новой международной бухгалтерской сети чрезвычайно сложно. Международная бухгалтерская сеть «большая четверка» также была создана в результате ряда объединений. Если бы китайские и российские аудиторские организации

---

<sup>212</sup> Peng Zhijie. Cracking the dilemma of Chinese stock delisting: on the construction of cross-border audit regulatory cooperation mechanism between China and the United States // Southern Finance. 2022. No. 10. P. 79–91.

<sup>213</sup> Минфин России: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id\\_4=36733](https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=36733) (дата обращения: 25.11.2023)

объединили свои усилия, они смогли бы достичь большого экономического эффекта.

В настоящее время в Китае действуют 3 аудиторские организации, создавшие собственную международную бухгалтерскую сеть, обладающие богатым практическим опытом и высоким профессиональным потенциалом, обслуживающие зарегистрированные на бирже компании с акциями А, В и Х, государственные предприятия и предприятия с иностранными инвестициями. Так, к примеру, у Shinewing много клиентов в Китае. Наиболее очевидные преимущества данная организация имеет в нефтяной и нефтехимической промышленности, угольной промышленности, связи и телекоммуникациях, транспорте, портовой и складской промышленности, строительстве и промышленности строительных материалов, атомной промышленности, медицине, авиации, электроэнергетике, автомобилестроении и других отраслях<sup>214</sup>. Вступление в международную сеть и использование передового опыта управления, в частности, изучение опыта и практики аудиторских организаций в международной бухгалтерской сети с точки зрения концепции аудита, контроля качества, управления рисками и обучения персонала, ускоряет интернационализацию китайских и российских аудиторских организаций, повышает их конкурентоспособность и облегчает деятельность китайских и российских предприятий.

В рамках поддержки отраслевой политики в 2012 г. СІСРА выпустил документ «Несколько политических мер по поддержке аудиторских организаций для их усиления и укрупнения», а также методы поддержки и мотивации, в котором аудиторским организациям предлагается оказывать услуги предприятиям за пределами Китая, создавая единообразные и независимые филиалы за пределами Китая или вступая в сеть международных известных аудиторских фирм.

Одним из негативных последствий принятия Постановления Правительства РФ от 19.04.2021 № 622 «Об ограничениях на предоставление информации и документации аудиторской организации, индивидуальному аудитору» (далее — Постановление № 622) является невозможность для российских аудиторских организаций иметь дочерние организации в иностранных государствах, включая страны ЕАЭС. 27 сентября 2023 г. Саморегулируемая организация Ассоциации аудиторов России «Содружество» (СРО ААС) обратилась с просьбой

---

<sup>214</sup> Sun Jianwen. Analysis of Audit Market Target Positioning of Accounting Firms-Based on Industry Expertise Perspective. Accounting Newsletter. 2021. No. 07. P. 126–129.

о повторном рассмотрении изменений в Постановление № 622 и предложила возможность открытия дочерних обществ российских аудиторских организаций в странах ЕАЭС и других «дружественных» юрисдикциях и создания группы международных аудиторских организаций (сети), контролируемых российскими аудиторскими организациями<sup>215</sup>, что открывает возможности для развития сотрудничества между российскими и китайскими аудиторскими организациями.

Наконец, обучение высокопрофессиональных аудиторов является основой для развития сотрудничества на аудиторских рынках Китая и России. Конкурентоспособность аудиторской организации зависит от количества аудиторов, оказывающих профессиональные услуги, и уровня их профессиональной компетентности. Таким образом, китайским и российским аудиторским организациям необходимо иметь группу аудиторов, имеющих международную квалификацию и знакомых с международными стандартами финансовой отчетности и аудита, а также поддерживать и стимулировать аудиторов к получению квалификационных аттестатов, признаваемых в Китае и России; предоставить аудиторам возможности для делового обмена и обучения в Китае и России, а также обучить большее количество аудиторов, обладающих навыками в области международных финансов, международных инвестиций, международного налогообложения и международной торговли. Кроме того, разработка комплексных систем стимулирования труда работников позволит привлечь больше высококвалифицированных международных аудиторов.

Таким образом, ключевым вопросом развития сотрудничества в области аудита между Россией и Китаем является повышение конкурентоспособности аудиторских организаций, что в первую очередь отражается в их стратегии и операциях, управлении и стандартизации. В стратегическом плане российские и китайские аудиторские организации принимают форму стратегических объединений или вступления в международные сети, а в управленческом аспекте в основном занимаются обучением аудиторов, повышением их профессиональной компетентности, разработкой правильной политики вознаграждения и продвижения по службе. Основным инструментом внутреннего управления аудиторскими организациями является стандартизация, которая способствует обеспечению качества аудита и развитию

---

<sup>215</sup> Саморегулируемая организация аудиторов Ассоциация «Содружество» (СРО ААС) Исх. № 12026 от 27 сентября 2023 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://sroaas.ru/about/> (дата обращения: 26.11.2023)

российско-китайского сотрудничества в области аудита. Стандартизация деятельности аудиторских организаций выражается в сближении международных и национальных стандартов аудита и применении передовых технологий аудита для повышения качества аудита. Также необходима поддержка государства для укрепления трансграничного нормативного сотрудничества в области аудита между Россией и Китаем. 18 ноября 2023 г. Китай и Россия подписали Меморандум об эквивалентности систем аудита и бухучета, который способствует сотрудничеству между предприятиями двух стран и обеспечивает синергию развития аудиторской отрасли Китая и России.

### **Выводы по главе 3**

В данной главе приведено сравнение рынков аудита в Китае и России начиная с 2008 г., рассмотрена динамика и масштабы развития, а также анализируется состояние аудита в Китае и России в отношении общественно значимых организаций. В результате исследования показано, что в целом аудиторская отрасль в Китае сохранила положительную тенденцию стабильного развития в последние годы, доходы от аудита продолжают расти и демонстрируют концентрацию в крупных и средних аудиторских организациях, а сфера оказываемых услуг расширилась за счет консалтинга. Доходы от аудиторских услуг в России демонстрируют тенденцию к снижению, доля рынка крупных, средних и малых аудиторских организаций примерно такая же, как в Китае, где по-прежнему доминируют крупные аудиторские организации.

Кроме того, с точки зрения общественно значимых организаций, китайские листинговые компании являются важной частью социальной экономики Китая и играют важную роль. С точки зрения среднего гонорара за аудит, средние гонорары за аудит финансовой отчетности листинговых компаний в Китае в целом демонстрируют тенденцию к росту в период 2010–2021 гг. существует положительная связь между гонорарами за аудит в Китае и размером активов листинговых компаний, причем, чем больше размер активов, тем выше сумма гонораров за аудит.

По сравнению с Китаем на рынке аудита в России доходы от аудита общественно значимых организаций также имеют тенденцию к снижению при снижении общего объема доходов от аудита, что частично связано с влиянием санкций, а частично, вероятно, с сокращением количества клиентов аудита.

С точки зрения средних гонораров за аудит рынки аудита Китая и России схожи в том, что аудиторские организации, обслуживающие сектор общественно значимых организаций, в основном являются крупными аудиторскими организациями, которые значительно превышают малые и средние аудиторские организации, что также указывает на то, что крупные аудиторские организации имеют значительно более высокие гонорары за аудит, чем малые и средние аудиторские организации, и более высокое качество аудита в связи с их передовой технологией.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В истории развития рынка аудита в Китае, в отличие от развития западного рынка аудита, всегда присутствовал сильный политический подтекст. Роль государственного регулирования превалировала над свободным развитием рынка. Таким образом, в данной работе в качестве отправной точки была принята китайская политика «реформ и открытости», начатая в 1978 г., и исследуются особенности рынка аудита в Китае по мере углубления реформы социалистической рыночной экономики. Страны с развивающейся экономикой имеют общие черты и особенности в формировании рынков аудита, что представлено на примере Китая и России. В рамках данного исследования на основе метода логического сложения хронологических доминант нормативного и технологического развития аудита (метод разработан доцентом Ю.Н. Гузовым на основе анализа аудиторского рынка России) выделяются шесть этапов эволюции аудита в Китае: зарождение аудита («дикий» аудит); становление прогосударственного аудита; государственное регулирование и рождение обязательного аудита; усиление независимости и стандартизации аудита; сближение и переход на международные стандарты; саморегулирование. Общими элементами истории аудита данных стран являются этапы «дикого аудита» и государственного регулирования, переход на МСА и тенденции к саморегулированию в аудите, осуществляемые с учетом национальных особенностей. Особенности развития аудита в Китае является формирование собственной правовой и нормативной базы аудита, мягкое включение в общее аудиторское пространство иных учетно-аудиторских систем Макао и Гонконга, а также масштабы и динамика развития фирменных структур аудита.

В данной работе проводится сравнение китайских стандартов аудита с международными стандартами аудита путем выделения этапов развития китайских стандартов аудита, а также анализируется общий эффект внедрения стандартов аудита путем использования описательной статистики и сравнительного анализа для выбора листинговых компаний Шанхая и Шэньчжэня в Китае и аудиторских организаций, которые их проверяют. Кроме того, проведен подробный анализ эффективности внедрения китайских стандартов аудита с точки зрения аудиторского риска на основе данных о регулятивных наказаниях, наложенных на китайские аудиторские организации. Исходя из этого, в данной работе используются методы статистики рынка аудита,



предложенные ученым Е.М. Гуцайт, выбирается статистика рынка аудита за 2008–2021 гг., изучается динамика развития рынка аудита в Китае и России, масштабы развития и состояние аудита в Китае и России в отношении общественно значимых организаций, исходя из чего делаются следующие выводы.

С точки зрения эволюционных особенностей рынка аудита в Китае, на каждом этапе происходило качественное усиление аудиторского рынка Китая на основе развития законодательной и нормативной базы и совершенствования стандартов аудита, игравших активную роль в эволюции.

С точки зрения аудиторских организаций, в результате четырех «объединений» китайские аудиторские организации в настоящее время в основном состоят из аудиторских организаций полного товарищества и аудиторских организаций с ограниченной ответственностью, а с точки зрения доходов от аудита на международную «большую четверку» по-прежнему приходится больший процент доходов в Китае, чем на отечественные аудиторские организации, но разрыв в доходах уменьшается с каждым годом, что отражает сильный конкурентный характер китайских аудиторских организаций.

С точки зрения особенностей рынков аудита в Гонконге, Макао и Тайване, стандарты аудита в этих трех регионах в настоящее время смоделированы на основе международных стандартов аудита и достигли сближения с международными стандартами аудита. В то же время, поскольку китайские аудиторские организации в Макао, Гонконге и Тайване осуществляют аудиторские услуги в регионе и вне него, континентальные китайские аудиторские организации в Гонконге, Макао и Тайване проводят аудит в меньшей пропорции по отношению к их возможностям. Отчасти это объясняется причинами нормативно-правового характера, когда континентальные и другие региональные регулирующие органы не пришли к единому мнению относительно трансграничного регулирования, что оказывает определенное влияние на континентальные аудиторские организации, занимающиеся аудиторской деятельностью в Гонконге, Макао и Тайване. В других областях это связано с учетом различий между руководящими принципами континента и других регионов. С точки зрения регулирования отрасли, Гонконг и Макао подчеркивают саморегулирование отрасли. Однако с точки зрения объектов аудиторских услуг, местные аудиторские организации ориентированы на рынок капитала и малые, и средние предприятия, в то время как международные

аудиторско-консалтинговые группы «большая четверка» занимают большую часть рынка.

Сравнение китайских стандартов аудита с международными стандартами аудита показывает, что китайские стандарты аудита имеют схожие черты в отношении структуры содержания, руководящих принципов и моделей аудита. При этом аудиторские стандарты Китая имеют свои особенности. Исходя из особенностей процесса перехода Китая к рыночной экономике, СИСРА сохранила КСА1153 «Коммуникация между аудиторами, назначенными до и после назначения» и КСА1602 «Проверка капитала».

В результате внедрения стандартов аудита 2010 г. по сравнению с ранее изданными стандартами аудита наиболее непосредственным эффектом является снижение аудиторского риска и повышение качества аудита. Кроме того, анализ влияния внедрения стандартов аудита 2010 г. на подверженность аудиторских организаций регулятивным наказаниям показывает, что внедрение стандартов аудита действительно снизило количество регулятивных наказаний, наложенных на аудиторские организации, и уменьшило риск административных наказаний и отраслевой дисциплины для аудиторских организаций.

Внедрение стандарта аудиторского заключения, выпущенного в 2016 г., расширило и улучшило количество информации и качество аудита в аудиторском заключении, но еще остаются проблемы с общим низким количеством ключевых вопросов аудита, причинами для определения их в качестве ключевых вопросов аудита и слишком стандартизированными описаниями аудита.

Анализ развития рынка аудита в Китае и России и масштаба развития, а также эмпирических результатов состояния аудита в Китае и России в отношении общественно значимых организаций показывает, что в целом аудиторская отрасль в Китае сохраняет положительную тенденцию стабильного развития в последние годы, доходы от аудита продолжают расти и демонстрируют концентрацию в крупных и средних аудиторских организациях. Сфера оказания услуг, помимо традиционного аудиторского бизнеса, также расширилась и включает в себя специальные аудиторские услуги, бухгалтерские услуги и консультационные услуги в неаудиторских услугах. Доходы от аудиторских услуг в России демонстрируют тенденцию к снижению, доля рынка крупных, средних и малых аудиторских организаций на рынке примерно такая же, как в Китае, в котором по-прежнему доминируют крупные аудиторские организации, а доля иных аудиторских услуг в России значительно выше,

чем в Китае.

В данной работе установлено, что развитие аудиторского рынка в Китае зависит от действующего регулирования, сближения стандартов аудита с международными стандартами аудита и структуры аудиторского рынка. Таким образом, в данной работе анализируются тенденции развития аудиторского рынка Китая и России в следующих направлениях:

— сближение китайских и российских стандартов аудита обеспечивает техническую поддержку развития сотрудничества на рынке аудита;

— укрепление механизмов регулирования и сотрудничества в области аудита между Китаем и Россией с целью обеспечения условий для стандартизации развития аудиторских рынков стран;

— создание сети российско-китайских аудиторских организаций, чтобы повысить репутацию своих аудиторских организаций и ускорить процесс интернационализации аудиторских организаций в Китае и России;

— обучение высокопрофессиональных аудиторов является основой для развития сотрудничества на аудиторских рынках Китая и России.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ****Нормативно-правовые акты и официальные документы**

1. Временные меры по управлению Фирменными организациями аудита. 29 октября 1986 г. Министерство финансов приняло Caikuai Zi [1986] № 66, который был отменен 8 сентября 1997 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://law.esnai.com/mview/28704> (дата обращения: 13. 03.2023)
2. Временные положения о содействии принятию специальной организационной формы полного товарищества для крупных и средних аудиторских организаций. 21 июля 2010 г. Министерство финансов и Государственное управление промышленности и торговли опубликовали Caikuai [2010] № 12. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.zgcznet.com/yhfw/gkcx/gkcxzgjnj/kjnj2011nj/kjnj2011njwz/202008/20200814/j\\_2020081412564900015973810721798245.html](https://www.zgcznet.com/yhfw/gkcx/gkcxzgjnj/kjnj2011nj/kjnj2011njwz/202008/20200814/j_2020081412564900015973810721798245.html) (дата обращения: 13. 03.2023)
3. Временное положение о создании бухгалтерской консультационной службы, принято 23 декабря 1980 г. и отменено в июле 1986 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://s.pinggu.org/down/a-925201.html> (дата обращения: 12. 03.2023)
4. Закон о бухгалтерском учете в КНР. Первоначально принят на 9 заседании Постоянного Комитета Всекитайского Собрания народных представителей 6-го созыва, 21 января 1985 г., поправки внесены на 5-й сессии Постоянного Комитета Всекитайского Собрания народных представителей 8-го созыва 29 декабря 1993 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://asia-business.ru/law/law2/accounting/accounting/> (дата обращения: 12. 03.2023)
5. Закон о дипломированных бухгалтерях высшей квалификации. Принят на 4-й сессии Постоянного комитета ВСНП 8-го созыва 31 октября 1993 г., обнародован Указом №13 Президента КНР 31 октября 1993 г., вступил в силу с 1 января 1994 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://asia-business.ru/law/law2/accounting/accountant/> (дата обращения: 12. 03.2023)
6. Закон о профессиональных аудиторах. Вступил в действие 1 января 1973 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.elegislation.gov.hk/hk/cap50!sc?INDEX\\_CS=N&xpid=ID\\_1438403280646\\_002](https://www.elegislation.gov.hk/hk/cap50!sc?INDEX_CS=N&xpid=ID_1438403280646_002) (дата обращения: 14. 03.2023)
7. Закон об аудите в КНР. Принят на 9-й сессии Постоянного комитета ВСНП 8-го созыва, 31 августа 1994 г., исправлен в соответствии с Решением о внесении поправок Закона Китайской Народной Республики об аудите, принятым на 12-й сессии Постоянного Комитета ВСНП десятого созыва 28 февраля 2006 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://asia-business.ru/law/law2/accounting/audit/> (дата обращения: 18. 10.2023)
8. Комитет профессиональных аудиторов. Циркуляр Профессионального совета бухгалтеров № 2/2021/ СРС, принятый Профессиональным советом бухгалтеров на пленарном заседании 24 августа 2021 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.dsf.gov.mo/CPC/Publish/Comi\\_Norm\\_Disc/files/C\\_Aviso\\_22021CPC.pdf](https://www.dsf.gov.mo/CPC/Publish/Comi_Norm_Disc/files/C_Aviso_22021CPC.pdf) (дата обращения: 14. 03.2023)
9. Конституция Китайской Народной Республики. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://asia-business.ru/law/law1/pravo/constitution/> (дата обращения: 18.10.2023)
10. Правила проверки и верификации бухгалтерской отчетности дипломированными бухгалтерами (для пробного применения. изданные Министерством финансов 27 декабря 1988 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://fgcx.bjcourt.gov.cn:4601/law?fn=chl234s049.txt> (дата обращения: 12. 03.2023)
11. Положение Китайской Народной Республики о дипломированных бухгалтерях высшей квалификации, издано Госсоветом 3 июля 1986 г. и отменено с принятием «Закона о дипломированных бухгалтерях высшей квалификации». [Электронный ресурс]. Режим доступа:

<https://law.pkulaw.com/chinalaw/2888.html> (дата обращения: 12. 03.2023)

12. Стандарт специального аудиторского расследования аудиторских учреждений. 1 августа 2001 г. Национальное аудиторское управление КНР издало Указ № 3 о введении в действие. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewjsy7X2qc2CAxWgHxAIHSn1BIAQFnoECAsQAQ&url=http%3A%2F%2Fxxgk.xuecheng.gov.cn%2Fqjbm%2Fqsjj%2F201012%2FP020211116597972962315.doc&usg=AOvVaw2\\_3RwfWRvalw1xEAX2VoX8&ori=89978449](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewjsy7X2qc2CAxWgHxAIHSn1BIAQFnoECAsQAQ&url=http%3A%2F%2Fxxgk.xuecheng.gov.cn%2Fqjbm%2Fqsjj%2F201012%2FP020211116597972962315.doc&usg=AOvVaw2_3RwfWRvalw1xEAX2VoX8&ori=89978449)(Дата обращения: 14.11.2023)

13. Стандарты аудита Специального административного района Макао. Циркуляр Профессионального совета бухгалтеров № 2/2021/ CPC, принятый Профессиональным советом бухгалтеров на пленарном заседании 24 августа 2021 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.dsfgov.mo/CPC/Publish/Comi\\_Norm\\_Disc/files/C\\_Aviso\\_22021CPC.pdf](https://www.dsfgov.mo/CPC/Publish/Comi_Norm_Disc/files/C_Aviso_22021CPC.pdf)(Дата обращения: 14.03.2023)

14. Уведомление о вопросах, связанных с реализацией объединения Китайского института дипломированных общественных бухгалтеров и Китайского института дипломированных аудиторов. Опубликовано Министерством финансов и Национальным аудиторским управлением 19.06.1995. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://law.esnai.com/mview/5824>(дата обращения: 12. 03.2023)

15. Уведомление о дальнейшем ускорении реформы фирменных организаций аудита. Министерство финансов опубликовало Cai Ban Zi [1998] № 45 от 25 августа 1998 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://fgcx.bjcourt.gov.cn:4601/law?fn=chl138s022.txt>(дата обращения: 13. 03.2023)

16. Decision of the Central Committee of the Communist Party of China on Some Major Issues Concerning Comprehensively Deepening the Reform. Adopted at the Third Plenary Session of the 18th Central Committee of the Communist Party of China on November 12, 2013. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.china.org.cn/china/third\\_plenary\\_session/2014-01/16/content\\_31212602.htm](http://www.china.org.cn/china/third_plenary_session/2014-01/16/content_31212602.htm)(дата обращения: 12. 03.2023)

17. Decision of the Central Committee of the Communist Party of China on Several Issues Concerning the Establishment of a Socialist Market Economy System. Adopted by the Third Plenary Session of the 14th Central Committee of the Communist Party of China on 14 November 1993. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.waizi.org.cn/law/3442.html>(дата обращения: 12. 03.2023)

18. Interim measures for the administration of Chinese-foreign cooperative audit firms. Issued on March 18, 1996 by the Ministry of Finance. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.mofcom.gov.cn/article/b/bf/200207/20020700031392.shtml>(Дата обращения: 03.11.2023)

19. Law of the People's Republic of China on Chinese-Foreign Equity Joint Ventures. Adopted at the Second Session of the Fifth National People's Congress on July 1, 1979, and revised in accordance with the Decision of the National People's Congress Regarding the Revision of the Law of the People's Republic of China on Chinese-Foreign Equity Joint Ventures adopted at the Third Session of the Seventh National People's Congress on April 4, 1990. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://english.mofcom.gov.cn/article/policyrelease/Businessregulations/201303/20130300045777.shtml> (дата обращения: 02. 11.2023)

20. Law of the People's Republic of China on Chinese-Foreign Cooperative Business Enterprises. Enacted by the National People's Congress on April 13, 1988, and amended in 2000, 2016 and 2017. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://law.pkulaw.com/chinalaw/aeffe0d55d2d285abdfb.html>(дата обращения: 02. 11.2023)

21. Localization and conversion program for Chinese and foreign cooperative accounting firms. Issued on May 2, 2012 by the Ministry of Finance in conjunction with the State Administration for Industry and Commerce, the Ministry of Commerce, the Foreign Exchange Bureau and the China

Securities Regulatory Commission. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.gov.cn/gongbao/content/2012/content\\_2218038.htm](https://www.gov.cn/gongbao/content/2012/content_2218038.htm)(Дата обращения: 31.10.2023)

22. Notice of the Ministry of Finance and the China Securities Regulatory Commission on Issues Concerning Accounting Firms Engaging in the Relevant Securities and Futures Businesses. Instrumentalities of the State Council, All Ministries, Ministry of Finance, All Commissions, China Securities Regulatory Commission Date issued 21.01.2012. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://law.esnai.com/mview/1120> <http://www.lawinfochina.com/display.aspx?lib=law&id=9204&CGid=>(дата обращения: 12.03.2023)

23. Regulations on the Implementation of the Audit Law of the People's Republic of China. promulgated by Decree No. 231 of the State Council of the People's Republic of China on October 21, 1997. Revised and adopted at the 100th executive meeting of the State Council on February 2, 2010. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.gov.cn/zwggk/2010-02/20/content\\_1537495.htm](https://www.gov.cn/zwggk/2010-02/20/content_1537495.htm)(дата обращения: 18.10.2023)

24. The Company Law of the People's Republic of China. Adopted at the Fifth Meeting of the Standing Committee of the Eighth National People's Congress on 29 December 1993. Adopted at the Fifth Meeting of the Standing Committee of the Eighth National People's Congress on 29 December 1993. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.mofcom.gov.cn/article/b/bf/200207/20020700031341.shtml>(дата обращения: 12.03.2023)

25. The company Law of the People's Republic of China. Fourth Amendment to the Decision on Amending the Company Law of the People's Republic of China at the Sixth Session of the Standing Committee of the Thirteenth National People's Congress on October 26, 2018. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.sipf.com.cn/flfg/2020/03/12855.shtml>(дата обращения: 19.04.2023)

#### Источники на русском языке

26. Адамс Р. Основы аудита: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М.: ЮНИТИ, 1995. 398 с.

27. Азарская М.А., Миронова О.А. Развитие концепции аудита // Аудиторские ведомости. 2005. № 11. С. 22–29.

28. Баранов П.П. К вопросу о необходимости формирования научной теории аудита // Вестник НГУЭУ. 2013. № 4. С. 84–100.

29. Быков В.А., Генералова Н.В., Гузов Ю.Н., Патров В.В., Пятов М.Л., Соболева Г.В., Соколов Я.В., Соколова Н.А., Терентьева Т.О. Бухгалтерский учет и аудит: Современная теория и практика: учеб. для магистров всех экономических специальностей; под ред. Я.В. Соколова, Т.О. Терентьевой. СПб: Экономика, 2010. 438 с.

30. Булыга Р.П. Аудит бизнеса: учеб. для студентов магистратуры, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика», «Финансы и кредит», «Государственный аудит», «Менеджмент». М.: ООО «Издательство «ЮНИТИ-ДАНА», 2017. 263 с.

31. Воронина Л.И. Аудит: теория и практика: учеб. для бакалавров. 3-е изд., перераб. М.: Издательство «Омега-Л», 2014. 566 с.

32. Гузов Ю.Н. Аудит в России: этапы и факторы развития // Социально-экономическое развитие России и Китая глазами российских и китайских экономистов. СПб. — Пекин: Скифия-принт, 2019. С. 159–174.

33. Гузов Ю.Н. История развития аудита в России // Аудит. 2019. № 4. С. 7–12.

34. Гузов Ю.Н. Направления цифровизации учета и аудита // Аудит. 2021. № 4. С. 11–16.

35. Гузов Ю.Н. Риск-ориентированный подход и проблемы формирования системы внутреннего контроля аудиторских фирм // Аудиторские ведомости. 2013. № 1. С. 62–71.

36. Гузов Ю.Н., Стрельникова О.В. Практика планирования в риск-ориентированном

аудите // Аудиторские ведомости. 2015. № 1. С. 29–41.

37. Гутцайт Е.М. Аудиторская проверка с позиций теорий принятия решения в условиях неопределенности // Аудиторские ведомости. 2001. № 8. С. 54–61.

38. Гутцайт Е.М. О методическом совершенствовании статистики рынка аудиторских услуг // Аудитор. 2020. Т. 6, № 9. С. 10–19.

39. Гутцайт Е.М. Рынок аудиторских услуг: год 2021 // Аудиторские ведомости. 2022. № 3. С. 11–22.

40. Гутцайт Е.М. Совершенствование статистики, анализа и регулирования аудита общественно значимых организаций // Аудит. 2020. № 7. С. 4–9.

41. Гутцайт Е.М. Теоретические основы аудита. 3-е изд., доп. и перераб. М.: ООО «Сам Полиграфист», 2022. 1006 с.

42. Карабанова О.В. Теория отраслевых рынков: учеб.-метод. пособ. М.: ООО «Научный консультант», 2015. 89 с.

43. Карзаева Н.Н., Баутин В.М., Полидань А. Регулирование аудиторской деятельности в России и Китае // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2016. Т. 11, № 2 (40). С. 91–94.

44. Ким Н.В. Аудит: сущность, структура, проблемы: моногр. Екатеринбург: Деловая книга, 2004. 120 с.

45. Куценко В.А., Колесникова Е.В. Сравнительная характеристика развития современного аудита в России и Китае // Современные подходы к трансформации концепций государственного регулирования и управления в социально-экономических системах: сб. науч. тр. 9-й Междунар. науч.-практ. конф., Курск, 20–21 февраля 2020 года. Т. 1. Курск: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Курский филиал, 2020. С. 258–262.

46. Лю Яли. Аудиторский рынок в России и Китае // Учет. Анализ. Аудит. 2022. Т. 9, № 2. С. 87–94.

47. Лю Яли. Состояние и перспективы развития аудита эффективности в Китайской Народной Республике // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. 2021. № 1. С. 45–49.

48. Лю Яли. Статистика рынка аудиторских услуг в Китае // Учет, Анализ, Аудит. 2023. Т. 10. № 6. С. 82–92.

49. Лю Яли. Развитие китайского внутреннего аудита в условиях цифровой экономики // Управление бизнесом в цифровой экономике: сб. тез. выст. 3-й Междунар. конф., Санкт-Петербург, 19–20 марта 2020 года. СПб., 2020. С. 595–599.

50. Мельник М.В., Бердников В.В. Анализ и контроль в коммерческой организации. М.: Эксмо, 2010. 560 с.

51. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль / под ред. М.В. Мельник. М.: ФБК-ПРЕСС, 2003. 520 с.

52. Робертсон Дж. Аудит. М.: КПМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 496 с.

53. Рядинская Е.Н., Бондарь Л.С., Богрова К.Б. Различные варианты расчета t-критерия Стьюдента в психологии // Вестник Донецкого национального университета. Серия Д: Филология и психология. 2020. № 2. С. 146–154.

54. Суйц В.П., Хорин А.Н. О классификации видов аудита и аудиторских услуг // Аудит и финансовый анализ. 2016. № 1. С. 152–156.

55. Суглобов А.Е., Жарылгасова Б.Т., Савин В.Ю. Аудит: учеб. для бакалавров. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2021. 373 с.

56. Тыдыкова Т.Д., Останина Е.В. Праворегулирование аудита в России и Китае // Общество и экономика постсоветского пространства: Междунар. сб. науч. ст. / отв. ред. А.В. Горбенко. Вып. XII. Липецк: Научное партнерство «Аргумент», 2015. С. 31–35.

57. Чая В.Т., Чупахина Н.И. 4.1. Роль аудита в совершенствовании бизнес-процессов // Аудит и финансовый анализ. 2018. № 6. С. 52–54.

58. Шеремет А. Д., Суйц В.П. Аудит: учеб. 6-е изд. М.: ИНФРА-М, 2014. 352 с.

#### **Источники на иностранных языках**

59. Belozyorov, S.A., Wang, W., Liu, Yali. Analysis of Regional Differences and Influencing Factors of China's Digital Economy Development // *Journal of Applied Economic Research*. 2022. Vol. 21, No. 3. P. 486–513.
60. Cao Danting, Xiang Shouren, Feng Shaoqin, Hou Qingsong. Implications of changes in international auditing standards for audit information disclosure in China // *Friends of Accounting*. 2017. No. 18. P. 93–96.
61. Cao Ying. Regulation of the certified public accountant industry in the context of decoupling and restructuring. *Marketing Research*, 2018 No. 03. P. 63–64.
62. Cao Yue, Li Jing, Wu Zhongxin. Changes in China's state audit system: A historical and logical sketch // *Financial Theory and Practice*. 2016. Vol. 37. No. 01. P. 89–93.
63. Certified Public Accountant Industry Development Report Writing Group. China Certified Public Accountant Industry Development Report 2021. *China state finance magazine*, 2022. P. 363.
64. Chan Hang. Exploration of special auditing of projects of state-owned enterprises employing intermediaries // *China internal audit*. 2015. No. 12. P. 75–76.
65. Chen Kaifeng. The impact of changes in new auditing standards on information disclosure // *National Circulation Economy*. 2022. No. 18. P. 154–156.
66. Chen Lieqian. An introduction to the organizational form of accounting firms and audit fees // *Finance and accounting study*. 2018. No. 30. P. 137.
67. Chen S. Analysis of the current situation and development strategy of listed company auditing // *Chinese Industry & Economy*. 2023;(02):67–69.
68. Chen Songsheng, Han Xiaotong. The development of independent audit in China // *Business Accounting*. 2017. No. 07. P. 6–12.
69. Chen Yanjing. Is there fourth type of capital system? Rethinking the classification of corporate capital systems // *Lex Russica*. 2018. Vol. 12. No. 145. P. 109–118.
70. China CPA Industry Development Report 2021. *China state finance magazine*. 2022. P. 356.
71. Chinese Institute of Certified Public Accountants. Catalog guiding of CPA services (2018). Beijing: publishing house of economics and science. 2019. No. 06. P. 220.
72. CPA industry research report preparation group. Research report on key issues of the CPA industry in 2020. M. Beijing: China Financial and Economic Press. 2021. P. 493.
73. Dicksee L.R. Auditing: A practical manual for auditors. London: Gee and Co., 1892. 1110 p.
74. Ding Pingzhun. The development of CPA profession and the opening of accounting market in China // *CPA Newsletter*. 1997. No. 05. P. 34–37.
75. Du Luxi. Research on the impact of new situation on CPA audit and response strategy // *Audit Vision*. 2022. No. 07. P. 14–18.
76. Flint D. Philosophy and principles of auditing; an introduction. Basingstoke: Macmillan Education, 1988. 191 p.
77. Fu Dong. Regulations and regulatory documents for certified public accountants — Opinions of the Chinese Institute of Certified Public Accountants on improving and strengthening the supervision of the profession // *China State Finance Magazine*. 2011. P. 602–603.
78. Gao Xinzhi, Sun Yanyang. Review and prospect of “international Big Four” research: influencing factors, audit behavior and economic consequences // *China Certified Public Accountants*. 2022.No. 09. P. 25–29.
79. Gu Fenling. Research on China's independent audit market. Beijing: China Finance and Economy Press. 2007. No.9. 210 p.



80. Guo Daoyang. Preface to the third volume of the History of Auditing in China // Auditing Research. 2005. No. 04. P. 7–8.
81. Guo Yanting. Problems and countermeasures of convergence in international auditing standards // International Business Accounting. 2015. No. 06. P. 72–75.
82. Guzov, I.N. History of auditing in Russia. Periodization and challenges of development / I.N. Guzov // Audit Financiar. 2016. Vol. XIV, No. 6(138). P. 651–658.
83. Hao Zhenping. An agency theory analysis of the audit relationship // Audit Research. 2000. No. 01. P. 20–25.
84. Hu Mei, Cheng Yaping. Exploring the ethical basis of independent auditing standards // Financial Accounting Newsletter. 2016. No. 10. P. 93–96.
85. Hu Mei, Cheng Yaping. Exploring the ethical basis of independent auditing standards // Financial Accounting Newsletter. 2016. No. 10. P. 93–96.
86. Hu Shiwei. The repositioning of the regulatory role of the Securities and Futures Commission under the registration system // Legality Vision. 2015. No. 14. P. 245.
87. Huang Jing. Reflections on corporate auditing based on the new auditing standards // Marketing World. 2022. No. 08. P. 149–151.
88. Hundred Years of the Big Four: A Report on the Localization and Conversion of the “Big Four” Chinese and Foreign Cooperative Audit Firms // Finance and Accounting. 2014. No. 10. P. 11–17.
89. Huo Guanghua, Cao Peiqin. The development of auditing firms after decoupling and restructuring from government agencies // Liaoning Economy. 2004.No. 06. P. 83.
90. Jiang Junsong, Qiao Zhi, Liu Weiyao, Lai Yutian. Research on the internationalization of auditing firms: a review of the literature // Accounting Friends. 2023. No. 03. P. 125–130.
91. Jiang Ling, Li Jiaoyan. The comparison and reference of Chinese and American auditing standards // Times Economic and Trade. 2018 No. 04. P. 51–53.
92. Ji Feng. Audit reflections: international convergence of auditing standards, interaction and others // The Chinese Certified Public Accountant. 2020. No. 06. P. 24–25.
93. Li-Jen He, Hsin-Hui Yu. The Impacts of the Establishment and Quality of Audit Committee on the Disclosure of Key Audit Matters // Journal of Management and Business Research. 2022. Vol. 39. No. 03. P. 301–356.
94. Li Jie, Meng Xiangjun. Existing problems and countermeasures for Certified Public Accountants to perform agreed-upon procedures // The Chinese Certified Public Accountant. 2008. No. 11. P. 60–64.
95. Li Jinhua. History of Auditing in China // China Times Economic Publishing Press. 2004.
96. Li Mochou, Zhou Hong, Xia Lijun. Do Risk-oriented Auditing Standards Improve Accountants’ Sensitivity to Clients’ Risks? // Journal of Finance and Economics. 2015. Vol. 41. No. 09. P. 96–107.
97. Li Xinxin, Wang Tianyu. Regulatory framework of the Chinese Institute of Certified Public Accountants // Oriental Enterprise Culture. 2010. No. 15. P. 248.
98. Li Yi, Li Feiran. Development Strategy of domestic audit firms after localization of “Big 4” // China Township Enterprise Accounting. 2016. No. 01. P. 201–202.
99. Liang Qijing, Zhang Li. Research on the impact of big data development on certified public accountants’ audit // China Small and Medium Enterprises. 2022. No. 03. P. 98–99.
100. Lin Jintian. Analysis of the characteristics of disclosure of key audit matters in audit reports of listed companies for 2017–2021 // The Chinese Certified Public Accountant. 2023. No. 03. P. 31–36.
101. Liu Dazhu. Auditing Yearbook of China. China Times Economic Press. 2006. P. 755.
102. Liu Guangzhong, Wang Hong, Qiu Ying. Insights from the practice of professional liability insurance for certified public accountants in Hong Kong to the Mainland // China Certified Public Accountants. 2015. No. 03. P. 85–88.

103. Liu Haiying, Zhang Honglin, Zhou Wengang. The historical development of China's independent audit system and its changes // *Journal of Shandong University of Technology (Social Science Edition)*. 2000. No. 01. P. 52–53.
104. Liu Li. Research progress and development direction of auditing for CPAs // *New Accounting*. 2020. No. 07. P. 16–22.
105. Liu Shengliang. Effectiveness, problems and future prospects of accounting supervision in China — a study based on the Ministry of Finance's 2018 accounting information quality inspection announcement // *Fiscal supervision*. 2018. No. 22. P. 8–12.
106. Liu, Yali. Comparative analysis of the development of audit markets in Russia and China // *Tomsk State University Journal of Economics*. 2023. No. 61. P. 113–135.
107. Liu, Yali. Performance Audit: The Development Conditions in China // *Finance: Theory and Practice*. 2023. Vol. 27, No. 4. P. 80–92.
108. Liu, Yali. The current development of audit market in China // *Tomsk State University Journal of Economics*. 2022. No. 59. P. 319–328.
109. Liu Yan. Basic Positioning of Statutory Audit in China // *Financial Law forum*. 2005. No. 04. P. 64–73.
110. Liu Yanping. Discussion on the development of independent audit in China // *Cooperation Economy and Technology*. 2012. No. 21. P. 85.
111. Lou Erxing. The Three Levels of Auditing // *China Audit*. 2003. No. Z1. P. 38.
112. Lu W. On Audit Study in Economics // *Teaching and Research*. 2014. No. 04. P. 70–77.
113. Luo Yao. Research on the influence of auditors' industry expertise on external auditing of enterprises // *Communication of Finance and Accounting*. 2022. No. 01. P. 59–62.
114. Lv Xinyi. Test on the view of business quality control standards // *Money China*. 2016. No. 12. P. 69.
115. Ma Jianwei, Pan Duanlian. Interpretation of Chinese Certified Public Accountants' Practice Guidelines // Fudan University Press. 2008. P. 461.
116. Ma Xiuru, Xu Jiajun, Xiao Ningjun. Accountants meet compliance: secrecy or whistle blowing? // *Accounting Research Monthly*. 2020. No. 415. P. 93–98.
117. Mai Qingzhang. A Brief History of the Hong Kong Society of Chinese Accountants and Certified Public Accountants in Hong Kong // In *HKSCCA 80th Anniversary Special Edition*. November 1993. P. 2.
118. Mautz R.K., Sharaf H. The philosophy of auditing. Sarasota, FL: American Accounting Association, 1961. 299 p.
119. Ministry of Finance of the People's Republic of China. China Accounting Yearbook 2021 // *China Finance Magazine*. C. 563.
120. Montgomery R.H. Auditing theory and practice. New York: The Ronald press company, 1912. 673 p.
121. Nan Hai. Research on the development trend of audit practice and audit risk control of CPA // *The Chinese Certified Public Accountant*. 2020. No. 04. P. 81–84.
122. Nie Zhenchen. Research on the method of standardization of China's audit market // *Modern Marketing (Creation of wealth information edition)*. 2018. No. 11. P. 40–41.
123. Palmrose, Z.V. Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence. *Journal of Accounting Research*. 1986. Vol. 24. No. 1. P. 97–110.
124. Pei Yan. How to improve audit results in special audit investigation // *Journal of Shanxi University of Finance and Economics*. 2011. Vol. 33. No. S1. P. 170.
125. Peng Zhijie. Cracking the dilemma of Chinese stock delisting: on the construction of cross-border audit regulatory cooperation mechanism between China and the United States// *Southern Finance*. 2022. No 10. P. 79–91.
126. Palmrose, Z.V. Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence // *Journal of Accounting Research*. 1986. Vol. 24. No. 1. P. 97–110.

127. Qi Tingting. Introduction to the need to improve the audit quality of the certified public accounting industry // *Fortune Today*. 2021. No. 20. P. 172–174.
128. Qin Rongsheng, Wang Tao. Modern auditing methods — risk-oriented auditing // *China Audit Information and Methods*. 1996. No. 10. P. 11–12.
129. Qing X, Wang H, Zhang X. Non-audit services, auditor independence and its economic consequences: review and prospect // *Accounting Forum*. 2018. Vol. 17. No. 02. P. 100–121.
130. Rhode, J.G., Whitsell, G.M., Kelsey, R.L. An analysis of client-industry concentrations for large public accounting firms // *The Accounting Review*. 1974. Vol. 49. No. 4. P. 772–787.
131. Schiff, A., Fried, H.D. Large companies and the Big Eight: An overview // *Abacus*. 1976. Vol. 12. No. 2. P. 116–124.
132. Shi Jianzhang. The case of writing an audit report on departure // *Western Finance and Accounting*. 2020. No. 03. P. 74–76.
133. Sun Jianwen. Analysis of Audit Market Target Positioning of Accounting Firms-Based on Industry Expertise Perspective // *Accounting Newsletter*. 2021. No. 07. P. 126–129.
134. Tian Feng. The practice of risk-oriented auditing in the enterprise auditing // *Accounting Learning*. 2023. No 20. P. 113–115.
135. Tong Mei. Changes in the new auditing reporting standards and their impact // *Times Business and Economics*. 2019. No. 35. P. 95–96.
136. Wang Shenggen. Focus and application analysis of the China's CPA practice standards. Dalian: Northeast University of Finance and Economics Press, 2018. P. 611.
137. Wang X. Analysis of Opinion Types of Audit Reports of Listed Companies and Audit Response // *The Chinese Certified Public Accountant*. 2023. No. 01. P. 76–81.
138. Wang Xiaojie, Tian Aiqin. Awareness of the legal status of independent auditing standards // *Finance and Accounting Monthly*. 2010. No. 02. P. 68–69.
139. Wang Ying. The impact of changes in accounting standards on corporate financial reporting // *Financial Accounting Learning*. 2023. No. 14. P. 1–3.
140. Wen Wenjun. The interplay between global accounting firms and national institutional contexts: The establishment of the Big Four in China from 1978 to 2007 // *Accounting History*. 2022, Vol. 277. No.1. P. 95–124.
141. Wu Jiaqi. Public audit in Macao // *Guangdong Audit*. 2007. No. 02. P. 20–25.
142. Xia Yansheng. The origin and development of independent auditing in China // *Enterprise Herald*. 2011. No. 17. P. 150.
143. Xie Donghui. Auditing contributions of modern accounting scholar Xie Lin // *Audit Vision*. 2021 No. 05. P. 54–57.
144. Xu Hanyou. Has the development of accounting firms on a larger scale improved audit efficiency // *Accounting Friends*. 2023. No. 02. P. 2–11.
145. Xu Mo. Development and improvement of China's CPA audit system // *Knowledge Economy*. 2014. No. 20. P. 103–104.
146. Xu Zheng. Six taboos for special audit work // *The Chinese Certified Public Accountant*. 2019 .03. 94–95.
147. Xu Zhengdan. On the formations of audit theory // *Journal of Shanghai Economic Management College*. 2004. No. 01. P. 53–58.
148. Yang Shizhan. The occurrence and development of auditing // *Financial Accounting Newsletter*. 1986. No. 04. P. 3–6.
149. You Junwei, Li Shuqian, Huang Yelei, Wu Shuang. Problems and suggestions of accounting firm consolidation // *Journal of Hubei College of Economics (Humanities and Social Sciences Edition)*. 2020. No. 09. P. 55–58.
150. Yu Dongmei, Hu Zhiqiang. The evolution of the audit system in Taiwan and its inspiration // *Journal of Tongling College*. 2011. No. 04. P. 49–51.
151. Yuan Qing. Exploring the practice of integration and development of accounting service

industry in Guangdong, Hong Kong and Macao // The Chinese Certified Public Accountants. 2022. No. 05. P. 68–73.

152. Zeff, S.A., Fossum, R.L. An analysis of large audit clients. Accounting Review. 1967. Vol. 42. No. 2. P. 298–320.

153. Zhang Shufang, Guan Baoying. A brief discussion on the characteristics of the audit system in Macao // Hubei Audit. 1997. No. 01. P. 45.

154. Zhang Xiaofeng. Comparative study based on the three major auditing standards in China // Western Finance and Accounting. 2014. No. 09. P. 66–68.

155. Zheng Yang. Implementing the “Four Brands” Strategy and Promoting the Construction of Shanghai International Financial Center // China Bond. 2018. No. 08. P. 11–12.

156. Zhu Xiaoping, Zhao Hong. Impact of the Sarbanes-Oxley Act on the development of auditing standards in China and the United States // Forestry Finance and Accounting. 2004. No. 08. P. 3–4.

### Интернет-ресурсы и электронные базы данных

157. Всемирный банк: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://databank.worldbank.org/home.aspx> (дата обращения: 05.05.2023).

158. Ежегодная инспекция предприятий в 2012 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.gaoan.gov.cn/gasrmzf/czjzwxxrdprehprgv/201302/54cf83e2947943ff923ad51e44d2d5a0.shtml> (дата обращения: 14.10.2023)

159. Министерство Финансов Российской Федерации: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/](https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/) (дата обращения: 13.03.2023)

160. Минфин КНР. Официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://jdjc.mof.gov.cn/jianchagonggao/> (дата обращения: 20.04.2023)

161. Московская биржа с 14 ноября 2022 года начинает рассчитывать индекс облигаций в юанях. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://sputniknews.cn/20221111/1045442610.html> (дата обращения: 24.11.2023)

162. Отчет о доходах в отрасли аудита 2022 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://m.news.esnai.com/pcsarticle/show/249490> (дата обращения: 05.02.2024)

163. Отчет о развитии отрасли аудита в Китае. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://kjxy.hbue.edu.cn/\\_upload/article/files/74/b4/092a2609415488da1739a3e07a37/97ddb8fc-48dd-4ee2-b2cc-f667c6d634de.pdf](http://kjxy.hbue.edu.cn/_upload/article/files/74/b4/092a2609415488da1739a3e07a37/97ddb8fc-48dd-4ee2-b2cc-f667c6d634de.pdf) (дата обращения: 13.03.2023)

164. Отчет о развитии китайского рынка аудиторских услуг в период «12-й пятилетки». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/hyghckzl2/hyghckzl5/202003/W020210419762280490384.pdf> (дата обращения: 13.03.2023)

165. Отчет о комплексной оценке и анализе аудиторских организаций 2020. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.cicpa.org.cn/xxfb/news/202112/W020211221411056979711.pdf> (дата обращения: 23.11.2023)

166. Р-уровень. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://statistica.ru/glossary/general/p-uroven/> (дата обращения: 10.11.2023)

167. Российско-китайское торгово-инвестиционное сотрудничество. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.economy.gov.ru/material/file/640f8c8ce83fadd7cd20243abf7f2f3e/TEC\\_China\\_May\\_2021.pdf](https://www.economy.gov.ru/material/file/640f8c8ce83fadd7cd20243abf7f2f3e/TEC_China_May_2021.pdf) (дата обращения: 24.11.2023)

168. РФ и Китай договорились о «состыковке» проектов ЕАЭС и «Шелковый путь». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://tass.ru/ekonomika/1956881> (дата обращения: 24.11.2023)

01.03.2023)

169. Саморегулируемая организация аудиторов Ассоциация «Содружество» (СРО ААС) Исх. №о 12026 от 27 сентября 2023 г [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://sroaas.ru/about/> (дата обращения: 26.11.2023)

170. t-значение. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.ibm.com/docs/ru/cognos-analytics/11.1.0?topic=terms-t-value> (дата обращения: 10.11.2023)

171. Т-критерий для независимых выборок. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.ibm.com/docs/ru/spss-statistics/saas?topic=tests-independent-samples-t-test> (дата обращения: 10.11.2023)

172. Торговля между Россией и Китаем в 2021 г. 12 фев. 2022 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://russian-trade.com/reports-and-reviews/2022-02/torgovlya-mezhdu-rossiey-i-kitaem-v-2021-g/> (дата обращения: 24.11.2023)

173. Accounting yearbook of China 2011. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.zgcznet.com/yhfw/gkcх/gkcхzgkјnj/kјnj2011nj/kјnj2011njwz/202008/20200814/j\\_2020081412563600015973810589497815.html](https://www.zgcznet.com/yhfw/gkcх/gkcхzgkјnj/kјnj2011nj/kјnj2011njwz/202008/20200814/j_2020081412563600015973810589497815.html) (дата обращения: 01.05.2023)

174. Accounting Yearbook of China 2020: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.zgcznet.com/cјqk/zgkјnj/index.html> (дата обращения: 12.05.2023)

175. China CPA Industry Development Report. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://kјxy.hbue.edu.cn/\\_upload/article/files/74/b4/092a2609415488da1739a3e07a37/97ddb8fc-48dd-4ee2-b2cc-f667c6d634de.pdf](http://kјxy.hbue.edu.cn/_upload/article/files/74/b4/092a2609415488da1739a3e07a37/97ddb8fc-48dd-4ee2-b2cc-f667c6d634de.pdf) (дата обращения: 13.03.2023)

176. China Stock Market & Accounting Research Database: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.gtarsc.com> (дата обращения: 15.03.2023)

177. Chinese Institute of Certified Public Accountants. Overall concept of international convergence of auditing standards. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/Professional\\_standards/International\\_norms/200804/t20080428\\_60781.html](https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/Professional_standards/International_norms/200804/t20080428_60781.html) (дата обращения: 12.04.2023)

178. China Securities Regulatory Commission: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.csrc.gov.cn/csrc/c100200/common\\_list.shtml](http://www.csrc.gov.cn/csrc/c100200/common_list.shtml) (дата обращения: 22.04.2023).

179. Department of Accounting, Ministry of Finance. Report on the development of the CPA profession in China-analysis of data based on the information reported by accounting firms from 2010 to 2014. 11 December 2015. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/hyghckzl2/hyghckzl5/202003/W020210419762275944613.pdf> (дата обращения: 29.04.2023)

180. Financial Reporting Council: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.afrc.org.hk/en-hk/Documents/Publications/periodic-reports/Overview-of-the-Market-for-Listed-Entity-Audits-in-Hong-Kong.pdf> (дата обращения: 15.03.2023)

181. Financial Supervisory Commission R.O.C. (Taiwan): официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.fsc.gov.tw/ch/home.jsp?id=136&websiteslink=onemessage\\_list.jsp&parentpath=0,4](https://www.fsc.gov.tw/ch/home.jsp?id=136&websiteslink=onemessage_list.jsp&parentpath=0,4) (дата обращения: 16.03.2023)

182. General Administration of Customs of the People's Republic of China. Официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://gdfs.customs.gov.cn/customs/syx/index.html> (дата обращения: 24.11.2023)

183. Government of the Macao special administrative region financial services bureau: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.dsfgov.mo/CP/Informacoes.aspx?lang=en> (дата обращения: 14.03.2023)

184. Nuhixintan. [Электронный ресурс]. Режим доступа:

- <http://www.xindaoyi.com/market-value-of-gdp/> (дата обращения: 15.08.2023)
185. IAASB. Официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.iaasb.org/standards-pronouncements> (дата обращения: 26.04.2023)
186. International Accounting Bulletin: World Networks fee and staff rankings. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://accounting.nridigital.com/iab\\_ws22/world\\_networks\\_fee\\_and\\_staff\\_rankings](https://accounting.nridigital.com/iab_ws22/world_networks_fee_and_staff_rankings) (дата обращения: 23.11.2023)
187. International standards: 2019 global status report. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/IFAC-International-standards-2019-global-status-report.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IFAC-International-standards-2019-global-status-report.pdf) (дата обращения: 01.03.2023)
188. National Statistics, R.O.C. (Taiwan): официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://nstatdb.dgbas.gov.tw/dgbasall/webMain.aspx?k=dgmain&mode3=1100> (дата обращения: 16.03.2023)
189. Professional Accountants Committee: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.dsf.gov.mo/CPC/Publish/Comunicacoes/c\\_ApresentacaoTrabalho2022.pdf](https://www.dsf.gov.mo/CPC/Publish/Comunicacoes/c_ApresentacaoTrabalho2022.pdf) (дата обращения: 14.03.2023)
190. Report on Accounting and Capital Market Environment in Countries Along the “One Belt, One Road”. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.pwccn.com/en/research-and-insights/belt-and-road/belt-and-road-countries-accounting-and-capital-market-environment-report.pdf> (дата обращения: 14.03.2023)
191. Share Analysis on the international convergence of China's auditing standards. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.shenjishi.com/audit/1893.html> (дата обращения: 29.04.2023)
192. Small and Medium Enterprise Administration, Ministry of Economic Affairs. Официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.moeasmea.gov.tw/list-tw-2344> (дата обращения: 16.03.2023)
193. Taipei Exchange официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.tpex.org.tw/web/gisa/announce/GisaSum.php?l=zh-tw> (дата обращения: 16.03.2023)
194. Taiwan Accounting Research and Development Foundation: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.ardf.org.tw/ardf.html> (дата обращения: 14.03.2023)
195. The Chinese institute of certified public accountants: официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа <https://www.cicpa.org.cn/ztl1/swszhpm/> (дата обращения: 15.03.2023)
196. The Hong Kong Exchanges and Clearing Limited (HKEx) amended the Listing Rules to accept the adoption of Mainland accounting and auditing standards and the engagement of Mainland accounting firms by Mainland incorporated companies listed in Hong Kong. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.charltonslaw.com/newsletters/hong-kong-law/cn/2010/103/nl-hklaw-20101228-103.html> (дата обращения: 14.03.2023)
197. The Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA): официальный сайт. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [www.hkicpa.org.hk](http://www.hkicpa.org.hk) (дата обращения: 14.03.2023)
198. Wind Экономическая база данных. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.wind.com.cn/portal/zh/EDB/index.html> (дата обращения: 15.03.2023)
199. 2020 Statistical Bulletin of China's Outward Foreign Direct Investment. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.gov.cn/xinwen/2021-09/29/5639984/files/a3015be4dc1f45458513ab39691d37dd.pdf> (дата обращения: 24.11.2023)

## ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Таблица П.1. Динамика доходов фирм «большой четверки» в Китае с 2003 по 2021 г.

Год	PricewaterhouseCoopers (млн юаней)	Deloitte (млн юаней)	Ernst & Young (млн юаней)	KPMG (млн юаней)	Крупнейшая аудиторская организация Китая (млн юаней)	Топ-100 аудиторских организаций (млн юаней)	Доля доходов от деятельности и международной «большой четверки» в Топ-100 (%)
2003	766,31	291,52	246,32	334,39	100,89	4 431,14	36,98
2004	902,33	376,36	329,26	431,76	113,60	5 227,14	39,02
2005	1 246,77	657,97	628,46	715,78	153,30	7 108,19	45,71
2006	1 802,96	908,76	971,66	914,78	183,24	9 296,30	49,46
2007	2 037,62	1 385,64	1 598,33	1 237,47	219,83	11 809,43	53,00
2008	2 625,71	2 124,28	2 315,80	1 944,96	504,67	16 467,70	54,72
2009	2 755,18	2 498,82	2 700,00	2 435,17	652,17	19 672,12	52,81
2010	2 578,43	2 370,25	1 960,64	2 221,10	872,05	20 610,51	44,30
2011	2 960,65	2 600,07	2 094,13	1 862,03	1 039,29	23 103,83	41,19
2012	2 956,74	2 928,44	2 277,49	1 928,42	1 504,18	27 887,63	36,18
2013	3 226,29	3 044,51	2 236,46	2 135,76	2 437,09	31 448,55	33,84
2014	3 351,41	2 881,23	2 364,34	2 347,17	2 775,93	34 756,38	31,49
2015	3 713,48	3 130,92	2 833,23	2 350,72	3 062,03	39 479,24	30,47
2016	4 117,33	3 324,77	2 960,72	2 533,35	4 030,16	46 486,91	27,83
2017	5 165,95	4 029,77	3 323,37	3 126,85	3 690,16	46 251,92	33,83
2018	5 172,28	4 466,54	3 895,84	3 361,90	3 667,95	50 563,10	33,42
2019	5 646,39	4 101,82	4 374,64	3 362,20	2 471,19	52 379,05	33,38
2020	6 115,04	3 978,59	4 760,09	3 416,51	3 050,52	58 603,34	31,18
2021	6 825,43	4 159,20	5 490,41	4 093,64	3 500,90	66 185,81	31,08

Таблица П.2. Оценка соответствия МСА и китайских стандартов аудита

Номер	Китайские стандарты аудита и контроля качества	Международные стандарты контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг
Тип 1	Китайская концепция заданий, обеспечивающих уверенность	
1	Базовые стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность	
Тип 2	<b>Стандарты аудита</b>	<b>Аудит финансовой информации прошедших периодов</b>
2.1	<b>1101-1153 Общие принципы и обязанности</b>	<b>200-299 Общие принципы и обязанности</b>
2	КСА1101, Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Китайскими стандартами аудита	МСА200, Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита
3	КСА1111, Согласование условий аудиторских заданий	МСА210, Согласование условий аудиторских заданий
4	КСА1121, Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности	МСА220, Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности
5	КСА1131, Аудиторская документация	МСА230, Аудиторская документация
6	КСА1141, Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности	МСА240, Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности
7	КСА1142, Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности	МСА250, Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности
8	КСА1151, Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление	МСА260, Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление
9	КСА1152, Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля	МСА265, Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля
10	КСА1153, Коммуникация между аудиторами, назначенными до и после назначения	
2.2	<b>1201-1251 Оценка рисков и аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски</b>	<b>300-499 Оценка рисков и аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски</b>
11	КСА1201, Планирование аудита финансовой отчетности	МСА300, Планирование аудита финансовой отчетности
12	КСА1211, Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения	МСА315, Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения
13	КСА1221, Существенность при планировании и проведении аудита	МСА320, Существенность при планировании и проведении аудита
14	КСА1231, Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски	МСА330, Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски
15	КСА1241, Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации	МСА402, Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации
16	КСА1251, Оценка искажений, выявленных в ходе аудита	МСА450, Оценка искажений, выявленных в ходе аудита
2.3	<b>1301-1341 Аудиторские доказательства</b>	<b>500-599 Аудиторские доказательства</b>



## Продолжение табл. П.2

Номер	Китайские стандарты аудита и контроля качества	Международные стандарты контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг
17	КСА1301, Аудиторские доказательства	МСА500, Аудиторские доказательства
18	КСА1311, Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях	МСА501, Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях
19	КСА1312, Внешние подтверждения	МСА505, Внешние подтверждения
20	КСА1313, Аналитические процедуры	МСА520, Аналитические процедуры
21	КСА1314, Аудиторская выборка	МСА530, Аудиторская выборка
22	КСА1321, Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации	МСА540, Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации
23	КСА1323, Связанные стороны	МСА550, Связанные стороны
24	КСА1324, Непрерывность деятельности	МСА570, Непрерывность деятельности
25	КСА1331, Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода	МСА510, Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода
26	КСА1332, События после отчетной даты	МСА560, События после отчетной даты
27	КСА1341, Письменные заявления	МСА580, Письменные заявления
2.4	<b>1401-1421 Использование работы, выполненной другими</b>	<b>600-699 Использование работы, выполненной другими</b>
28	КСА1401, Особенности аудита финансовой отчетности группы	МСА600, Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)
29	КСА1411, Использование работы внутренних аудиторов	МСА610, Использование работы внутренних аудиторов
30	КСА1421, Использование работы эксперта аудитора	МСА620, Использование работы эксперта аудитора
2.5	<b>1501-1521 Выводы и составление заключений по итогам аудита</b>	<b>700-799 Выводы и составление заключений по итогам аудита</b>
31	КСА1501, Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности	МСА700, Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности
32	КСА1502, Модифицированное мнение в аудиторском заключении	МСА705, Модифицированное мнение в аудиторском заключении
33	КСА1503, Разделы «Важные обстоятельства» и Прочие сведения в аудиторском заключении	МСА706, Разделы «Важные обстоятельства» и Прочие сведения в аудиторском заключении
34	КСА1504, Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении	МСА701, Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении
35	КСА1511, Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность	МСА710, Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность
36	КСА1521, Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации	МСА720, Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации
2.6	<b>1601-1633 Специальные области</b>	<b>800-899 Специальные области</b>
37	КСА1601, Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения	МСА800, Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения
38	КСА1602, Проверка капитала	—

## Продолжение табл. П.2

Номер	Китайские стандарты аудита и контроля качества	Международные стандарты контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг
39	КСА1603, Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности	МСА805, Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности
40	КСА1604, Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности	МСА810, Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности
	—	Международные отчеты о практике аудита
	—	Международные отчеты о практике аудита 1000, Особенности аудита финансовых инструментов
41	КСА1612, Процедуры межбанковского подтверждения	IAPS 1000, Процедуры межбанковского подтверждения
42	КСА1613, Отношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами банков	IAPS 1004, Отношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами банков
43	КСА1611, Аудит финансовой отчетности банков	IAPS 1006, Аудит финансовой отчетности банков
44	КСА1631, Учет экологических аспектов при аудите финансовой отчетности	IAPS 1010, Учет экологических аспектов при аудите финансовой отчетности
45	КСА1632, Аудит производных финансовых инструментов	IAPS 1012, Аудит производных финансовых инструментов
46	КСА1633, Электронная коммерция — влияние на аудит финансовой отчетности	IAPS 1013, Электронная коммерция — влияние на аудит финансовой отчетности
Тип 3	<b>Китайские стандарты обзорных проверок</b>	<b>Аудит и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов</b>
	—	2000-2699 Международные стандарты обзорных проверок
47	2101 Задания по обзорной проверке финансовой отчетности	2400 Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов
	—	2410 Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации
Тип 4	<b>Задания, обеспечивающие уверенность, иные, чем аудит или обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов</b>	<b>Задания, обеспечивающие уверенность, иные, чем аудит или обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов</b>
	—	3000-3699 Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность
	—	3000-3399 Стандарты, применимые ко всем заданиям, обеспечивающим уверенность
48	3101 Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов	3000 Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов
	—	3400-3699 Стандарты, применимые в зависимости от цели задания
49	3111 Проверка прогнозной финансовой информации	3400 Проверка прогнозной финансовой информации
	—	3402 Заключения по заданиям, обеспечивающим уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации
	—	3410 Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов

## Продолжение табл. П.2

Номер	<b>Китайские стандарты аудита и контроля качества</b>	<b>Международные стандарты контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг</b>
	—	3420 Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг
Тип 5	<b>Сопутствующие услуги</b>	<b>Сопутствующие услуги</b>
	—	4000-4699 Международные стандарты сопутствующих услуг
50	4101 Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации	4400 Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации
51	4111 Задания по компиляции	4410 Задания по компиляции
Тип 6	<b>Китайские стандарты контроля качества</b>	<b>Международные стандарты контроля качества</b>
52	КСКК5101, Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг	МСКК1, Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг
53	КСКК5102, Контроль качества проекта	МСКК2, Контроль качества проекта

**Таблица П.3. Китайские стандарты аудита 1101 — аналоги МСА 200 и их сравнение по разделам**

<b>Пункт</b>	<b>КСА1101, Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Китайскими стандартами аудита</b>	<b>Пункт</b>	<b>МСА200, Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита</b>
Раздел 1	<b>Введение</b>	<b>Введение</b>	
1–2	Сфера применения настоящего стандарта	1–2	Сфера применения настоящего стандарта
Раздел 3	<b>Аудит финансовой отчетности</b>		
18–24	Аудит финансовой отчетности	3–9	Аудит финансовой отчетности
Раздел 6	<b>Приложение</b>		
	Дата вступления в силу	10	Дата вступления в силу
Раздел 4	<b>Основные цели аудитора</b>	<b>Основные цели аудитора</b>	
25–26	Основные цели аудитора	11–12	Основные цели аудитора
Раздел 2	<b>Определения</b>	<b>Определения</b>	
6	Применимая концепция подготовки финансовой отчетности	13(a)	Применимая концепция подготовки финансовой отчетности
11	Аудиторские доказательства	13(b)	Аудиторские доказательства
13	Аудиторский риск	13(c)	Аудиторский риск
3	Аудитор	13(d)	Аудитор
15	Риск необнаружения	13(e)	Риск необнаружения
4	Финансовая отчетность	13(f)	Финансовая отчетность
5	Финансовая информация прошедших периодов	13(g)	Финансовая информация прошедших периодов
7	Руководство	13(h)	Руководство
10	Искажение	13(i)	Искажение
9	Основополагающее допущение, относящееся к обязанностям руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, исходя из которого проводится аудит	13(j)	Основополагающее допущение, относящееся к обязанностям руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, исходя из которого проводится аудит
16	Профессиональное суждение	13(k)	Профессиональное суждение
17	Профессиональный скептицизм	13(l)	Профессиональный скептицизм
12	Разумная уверенность в контексте	13(m)	Разумная уверенность в контексте
14	Риск существенного искажения	13(n)	Риск существенного искажения
8	Лица, отвечающие за корпоративное управление	13(o)	Лица, отвечающие за корпоративное управление

Продолжение табл. П.3

Пункт	<b>КСА1101, Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Китайскими стандартами аудита</b>	Пункт	<b>МСА200, Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита</b>
Раздел 5	<b>Требования</b>	<b>Требования</b>	
27	Этические требования, относящиеся к аудиту финансовой отчетности	14	Этические требования, относящиеся к аудиту финансовой отчетности
28	Профессиональный скептицизм	15	Профессиональный скептицизм
29	Профессиональное суждение	16	Профессиональное суждение
30	Достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств и аудиторский риск	17	Достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств и аудиторский риск
31–37	Проведение аудита в соответствии с Китайскими стандартами аудита	18–24	Проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита
<b>Руководство по применению и прочие пояснительные материалы</b>		<b>Руководство по применению и прочие пояснительные материалы</b>	
	Аудит финансовой отчетности		Аудит финансовой отчетности
1	Сфера применения настоящего стандарта	A1	Сфера применения настоящего стандарта
2–10	Подготовка финансовой отчетности	A2–A10	Подготовка финансовой отчетности
11	Особенности аудита в государственном секторе	A11	Особенности аудита в государственном секторе
12	Форма аудиторского мнения	A12–A13	Форма аудиторского мнения
13–14	Определения	A14–A15	Определения
15–18	Этические требования, относящиеся к аудиту финансовой отчетности	A16–A19	Этические требования, относящиеся к аудиту финансовой отчетности
19–23	Профессиональный скептицизм	A20–A24	Профессиональный скептицизм
24–28	Профессиональное суждение	A25–A29	Профессиональное суждение
29–53	Достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств и аудиторский риск	A30–A54	Достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств и аудиторский риск
54–77	Проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита	A55–A78	Проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита

**Таблица П.4. Китайские стандарты аудита 1501 — аналоги МСА 700 и их сравнение по разделам**

<b>Пункт</b>	<b>КСА1501, Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности</b>	<b>Пункт</b>	<b>МСА700, Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности</b>
Раздел 1	<b>Введение</b>	<b>Введение</b>	
1–4	Сфера применения настоящего стандарта	1–4	Сфера применения настоящего стандарта
		5	Дата вступления в силу
Раздел 3	<b>Цели</b>	<b>Цели</b>	
10	Цели	6	Цели
Раздел 2	<b>Определения</b>	<b>Определения</b>	
6	Финансовая отчетность общего назначения	7(a)	Финансовая отчетность общего назначения
7	Концепция общего назначения	7(b)	Концепция общего назначения
9	Немодифицированное мнение	7(c)	Немодифицированное мнение
5	Финансовая отчетность	8–9	Финансовая отчетность
8	Аудиторское заключение		
Раздел 4	<b>Требования</b>	<b>Требования</b>	
11–16	Формирование мнения о финансовой отчетности	10–15	Формирование мнения о финансовой отчетности
17–19	Форма аудиторского мнения	16–19	Форма аудиторского мнения
20–44	Аудиторское заключение	20–52	Аудиторское заключение
45–46	Дополнительная информация, предоставляемая с финансовой отчетностью	53–54	Дополнительная информация, предоставляемая с финансовой отчетностью
<b>Руководство по применению и прочие пояснительные материалы</b>		<b>Руководство по применению и прочие пояснительные материалы</b>	
1–3	Качественные аспекты учетной практики организации	A1–A3	Качественные аспекты учетной практики организации
4	Учетная политика, надлежащим образом раскрытая в финансовой отчетности	A4	Учетная политика, надлежащим образом раскрытая в финансовой отчетности
5	Информация, представленная в финансовой отчетности, уместна, надежна, сопоставима и понятна	A5	Информация, представленная в финансовой отчетности, уместна, надежна, сопоставима и понятна
6	Раскрытие влияния существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности	A6	Раскрытие влияния существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности

Продолжение табл. П.4

<b>Пункт</b>	<b>КСА1501, Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности</b>	<b>Пункт</b>	<b>МСА700, Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности</b>
7–8	Оценка того, достигается ли достоверное представление в финансовой отчетности	A7–A9	Оценка того, достигается ли достоверное представление в финансовой отчетности
9–14	Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности	A10–A15	Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности
		A16–A17	Форма аудиторского мнения
15–63	Аудиторское заключение	A18–A77	Аудиторское заключение
64–70	Дополнительная информация, предоставляемая с финансовой отчетностью	A78–A84	Дополнительная информация, предоставляемая с финансовой отчетностью
	Приложение. Примеры аудиторских заключений о финансовой отчетности		Приложение. Примеры аудиторских заключений о финансовой отчетности

**Таблица П.5. Стандартные отклонения, средние значения и ошибки средних значений количественных показателей до и после внедрения стандартов аудита**

	Стандарт	N	Среднее	СТД. отклонение	СТД. Ошибка среднего
Объединен- ия	До	353	0,07	0,257	0,014
	После	387	0,02	0,142	0,007
Крупный	До	353	0,22	0,415	0,022
	После	387	0,25	0,435	0,022
Интер	До	353	0,32	0,468	0,025
	После	387	0,44	0,498	0,025
Период	До	353	5,9773	2,40018	0,12775
	После	387	6,5090	2,80900	0,14279
Заключение	До	353	0,182833	0,1509587	0,0080347
	После	387	0,130679	0,0830499	0,0042217
Доля выручки	До	353	9,310567	1,2895208	0,0686343
	После	387	10,979047	1,0854982	0,0551790
Масштаб	До	353	0,09	0,098	0,005
	После	387	0,06	0,077	0,004



**Таблица П.6. Эмпирические значения t-критерия Стьюдента и уровни статистической значимости**

		Критерий равенства дисперсий Ливиня		t-критерий равенства средних						
				F	Значение	t	Степени свободы	Значимость (2-сторонняя)	Разность средних	Стандартная ошибка разности
		Нижняя граница	Верхняя граница							
Объединения	Предполагается равенство дисперсий	46,525	0,000	3,321	738,000	0,001	0,050	0,015	0,021	0,080
	Равенство дисперсий не предполагается			3,241	538,553	0,001	0,050	0,015	0,020	0,081
Крупный	Предполагается равенство дисперсий	4,268	0,039	-1,029	738,000	0,304	-0,032	0,031	-0,094	0,029
	Равенство дисперсий не предполагается			-1,031	736,494	0,303	-0,032	0,031	-0,094	0,029
Интер	Предполагается равенство дисперсий	40,088	0,000	-3,412	738,000	0,001	-0,121	0,036	-0,191	-0,052
	Равенство дисперсий не предполагается			-3,422	737,272	0,001	-0,121	0,036	-0,191	-0,052
Период	Предполагается равенство дисперсий	8,877	0,003	-2,755	738,000	0,006	-0,532	0,193	-0,911	-0,153
	Равенство дисперсий не предполагается			-2,755	734,910	0,006	-0,532	0,192	-0,908	-0,156
Заключение	Предполагается равенство дисперсий	46,054	0,000	5,890	738,000	0,000	0,052	0,009	0,348	0,070
	Равенство дисперсий не предполагается			5,746	535,935	0,000	0,052	0,009	0,034	0,070
Доля выручки	Предполагается равенство дисперсий	4,336	0,038	-19,095	738,000	0,000	-1,668	0,087	-1,840	-1,497
	Равенство дисперсий не предполагается			-18,946	690,879	0,000	-1,668	0,087	-1,841	-1,496
Масштаб	Предполагается равенство дисперсий	5,650	0,018	3,659	738,000	0,000	0,024	0,006	0,011	0,036
	Равенство дисперсий не предполагается			3,620	668,015	0,000	0,024	0,007	0,011	0,037

Таблица П.7. Главные показатели рынка аудиторских услуг в Китае и России

Показатель		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1. Произведенный ВВП в т/ц(ВВПт), трлн долл.	КНР	4,59	5,10	6,09	7,55	8,53	9,57	10,48	11,06	11,23	12,31	13,89	14,28	14,69	17,73
	РФ	1,66	1,22	1,52	2,05	2,21	2,29	2,06	1,36	1,28	1,57	1,66	1,69	1,49	1,78
2. Произведенный ВВП в с/ц(2008 года) (ВВПс), трлн долл.	КНР	4,59	5,03	5,56	6,09	6,57	7,09	7,61	8,14	8,70	9,30	9,92	10,52	10,75	11,65
	РФ	1,66	1,20	1,31	1,41	1,40	1,38	1,15	0,71	0,65	0,76	0,73	0,72	0,63	0,64
3. Объем оказанных аудиторских услуг в т/ц (Ут), млрд долл.	КНР	4,46	4,64	5,54	6,81	8,08	8,96	9,59	10,53	10,54	10,53	11,99	12,69	13,88	16,39
	РФ	2,02	1,56	1,62	1,73	1,65	1,62	1,40	0,92	0,85	0,95	0,93	0,88	0,83	0,84
4. Рост Ут к предыдущему году (Ут), %	КНР	–	4,01	19,36	22,94	18,65	10,87	7,03	9,87	0,01	–0,07	13,86	5,86	9,36	18,16
	РФ	–	–22,5	3,47	6,93	–4,35	–1,80	–14,0	–34,1	–7,50	11,51	–1,69	–5,51	–5,81	1,33
5. Доля объема аудиторских услуг в ВВП,%	КНР	0,097	0,091	0,091	0,090	0,095	0,094	0,092	0,095	0,094	0,086	0,086	0,089	0,094	0,092
	РФ	0,121	0,128	0,106	0,085	0,075	0,071	0,068	0,068	0,067	0,060	0,056	0,052	0,056	0,047
6. Объем оказанных аудиторских услуг в с/ц, (Уса = ВВПс*α), млрд долл.	КНР	4,46	4,57	5,06	5,49	6,23	6,63	6,97	7,76	8,16	7,95	8,56	9,34	10,15	10,77
	РФ	2,02	1,53	1,39	1,19	1,05	0,98	0,78	0,48	0,43	0,46	0,41	0,37	0,35	0,30
7. Выручка от аудита в т/ц, млрд долл.	КНР	0,00	0,00	4,05	4,97	5,73	6,59	6,90	7,68	7,51	8,45	9,84	10,37	11,24	13,23
	РФ	0,97	0,73	0,79	0,80	0,83	0,84	0,71	0,45	0,41	0,47	0,47	0,45	0,44	0,41
8. Доли выручки от аудита в аудиторских услугах, %	КНР	0,00	0,00	73,07	72,95	70,98	73,51	71,99	72,87	71,33	80,22	82,09	81,75	81,02	80,71
	РФ	48,0	46,5	48,7	46,0	50,0	51,6	50,6	49,2	48,7	49,6	50,1	50,9	52,7	49,3
9. То же в с/ц, млрд дол.	КНР	0,00	0,00	3,70	4,01	4,42	4,88	5,01	5,65	5,82	6,38	7,03	7,64	8,23	8,69
	РФ	0,97	0,71	0,68	0,55	0,52	0,50	0,40	0,24	0,21	0,23	0,20	0,19	0,18	0,15
10. Выручка от иных аудиторских услуг в т/ц, млрд долл.	КНР	–	–	1,49	1,84	2,34	2,37	2,69	2,86	3,02	2,08	2,15	2,32	2,63	3,16
	РФ	1,05	0,84	0,83	0,93	0,83	0,79	0,69	0,47	0,44	0,48	0,47	0,43	0,39	0,43
11. То же в с/ц, млрд долл.	КНР	–	–	1,36	1,49	1,81	1,76	1,95	2,10	2,34	1,57	1,53	1,71	1,93	2,08
	РФ	1,05	0,82	0,71	0,64	0,52	0,47	0,39	0,24	0,22	0,23	0,20	0,18	0,17	0,15
12. Темпы инфляции (индекс потребительских цен) справочно, %	КНР	5,9	–0,7	3,2	5,6	2,6	2,6	1,9	1,4	2,0	1,6	2,1	2,9	2,4	1,0
	РФ	14,1	11,6	6,8	8,4	5,1	6,8	7,8	15,5	7,0	3,7	2,9	4,5	3,4	6,7

Таблица П.8. Проведение аудита листинговых компаний в Китае

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Доходы от аудита листинговых компаний в т/ц, млн долл.	438,80	49,89	618,47	645,41	698,92	770,47	817,12	934,71	1073,0	1074,1	1156,2	1667,4
Доходы от аудита листинговых компаний в с/ц, млн долл.	400,73	402,51	476,52	477,91	507,80	567,24	632,68	705,96	766,1	791,0	846,0	1095,4
Общие активы листинговых компаний в т/ц, трлн долл.	12,76	15,98	18,91	21,49	24,47	27,71	30,47	32,73	36,66	40,69	45,53	54,09
Общие активы листинговых компаний в с/ц, трлн долл.	11,65	12,90	14,57	15,91	17,78	20,40	23,59	24,72	26,17	29,96	33,32	35,54
Количество проаудированных листинговых компаний, ед.	2 241	2 485	2 584	2 536	2 653	2 842	3 136	3 513	3 607	3 814	4 264	4 774
Гонорар за одну проверку листинговых компаний в т/ц, тыс. долл.	195,81	200,76	239,35	254,50	263,45	271,10	260,56	266,07	297,49	281,62	271,16	34,26
Гонорар за одну проверку листинговых компаний в с/ц, тыс. долл.	178,82	161,97	184,41	188,45	191,41	199,59	201,75	200,96	212,40	207,39	198,41	229,44
Средние общие активы в т/ц, млрд долл.	5,69	6,43	7,32	8,47	9,22	9,75	9,72	9,32	10,16	10,67	10,68	11,33
Средние общие активы в с/ц, млрд долл.	5,20	5,19	5,64	6,28	6,70	7,18	7,52	7,04	7,26	7,86	7,81	7,44
Уровень выдачи немодифицированных аудиторских заключений, %	94,5	95,2	96,2	96,5	96,3	96,4	96,6	96,3	93,8	92,8	93,9	94,6

**Таблица П.9. Аудит общественно значимых организаций в масштабном разрезе  
России**

Показатель		2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Доходы от аудита ОЗО в т/ц, млн долл.	По всей РФ	–	–	–	263,12	273,47	210,03	186,11	177,78	180,98
	Малые АО	–	–	–	9,74	11,21	8,61	7,26	6,58	5,97
	Средние АО	–	–	–	11,84	12,31	10,29	8,75	8,18	8,69
	Крупные АО	–	–	–	241,55	249,95	191,13	170,10	163,02	166,50
Доходы от аудита ОЗО в с/ц, млн долл.	По всей РФ	–	–	–	133,53	131,70	91,95	78,90	74,85	65,40
	Малые АО	–	–	–	4,94	5,40	3,77	3,08	2,77	2,16
	Средние АО	–	–	–	6,01	5,93	4,51	3,71	3,44	3,14
	Крупные АО	–	–	–	122,58	120,38	83,68	72,12	68,64	60,16
Количество проаудированных ОЗО, ед.	По всей РФ	5 600	5 300	5 000	3 940	3 553	3 295	2 983	2 973	2 946
	Малые АО	2 716	2 528	2 305	1 722	1 556	1 364	1 175	1 018	922
	Средние АО	1 540	1 389	1 270	977	867	827	743	815	822
	Крупные АО	1 344	1 383	1 425	1 241	1 130	1 104	1 065	1 140	1 205
Средние гонорары за аудит ОЗО в т/ц, тыс. долл.	По всей РФ	–	–	–	66,8	77,0	63,7	62,4	59,8	61,4
	Малые АО	–	–	–	5,7	7,2	6,3	6,2	6,5	6,5
	Средние АО	–	–	–	12,1	14,2	12,4	11,8	10,0	10,6
	Крупные АО	–	–	–	194,6	221,2	173,1	159,7	143,0	138,2
Средние гонорары за аудит ОЗО в с/ц, тыс. долл.	По всей РФ	–	–	–	33,9	37,1	27,9	26,5	25,2	22,2
	Малые АО	–	–	–	2,9	3,5	2,8	2,6	2,7	2,3
	Средние АО	–	–	–	6,2	6,8	5,4	5,0	4,2	3,8
	Крупные АО	–	–	–	98,8	106,5	75,8	67,7	60,2	49,9