

Е.Б. Абдалова

Доцент кафедры аудита и финансового контроля ФГБОУ ВО
«Санкт-Петербургский государственный экономический университет»
кандидат экономических наук, доцент

Р.А. Вилюков

Магистрант 1 курса ФГБОУ ВО
«Санкт-Петербургский государственный экономический университет»

Zhao Shuang

Магистрант 2 курса
Xi'an Shiyou University

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ РОССИЙСКИХ И КИТАЙСКИХ ПУБЛИЧНЫХ КОМПАНИЙ

Аннотация. В статье рассматривается характеристика аудиторского заключения по отчетности российских и китайских публичных компаний, а также определены проблемы стандартов аудита по формированию аудиторского заключения. Отмечено, что из-за увеличения числа модифицированных отчетов последовало снижение доли рынка крупных аудиторских компаний, которые имеют наибольшую склонность к выпуску модифицированных отчетов.

Ключевые слова: аудит, аудиторской заключение, публичные компании, МСА, международные стандарты аудита.

E.B. Abdalova, R.A. Vilyukov, Zhao Shuang

COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF AUDIT OPINIONS OF RUSSIAN AND CHINESE PUBLIC COMPANIES

Abstract. The article considers the characteristics of the audit opinion submitted by Russian and Chinese public companies and identifies the problems of audit standards for the formation of the audit opinion. It is noted that due to the increase in the number of modified reports, the share of the audit market among large companies that have the greatest tendency to issue modified reports has decreased.

Keywords: audit, audit report, public companies, ISAS, international standards.

Введение

Известно, что составление аудиторского заключения является достаточно стандартизированным процессом. Однако именно эта завершающая стадия аудита вызывает наибольший интерес практикующих аудиторов и заставляет «под микроскопом» изучать положения российских, китайских и международных стандартов аудита.

Вопросам методологии и организации аудиторской деятельности посвящены работы многих современных отечественных ученых, таких как С. Зубик [3], О. Редько [2] и др. Следует отметить, что подавляющее большинство авторов недостаточно внимания уделяет исследованию теории аудиторского заключения, а, в основном, сосредотачивается на освещении методологии и организации аудита как в целом, так и отдельных частей процесса аудиторской проверки.

Авторами было решено исследовать именно данную проблематику, так как Россия в последнее время постоянно развивает взаимоотношения с Китаем. Поэтому необходимо вести наилучший контроль бухгалтерской отчетности и аудит при сотрудничестве

компаний двух стран. Следует тщательно исследовать сравнительную характеристику аудиторских заключений российских и китайских публичных компаний¹.

Гипотеза

Действительно ли то, что аудиторские заключения российских и китайских публичных компаний связаны между собой? Чтобы это проверить необходимо провести исследование проблемных аспектов формирования аудиторского заключения, выявленных в результате сравнения порядка составления аудиторских заключений в России и Китае, а также международных стандартов аудита.

Методы

В процессе написания статьи использовались методы анализа, сравнения, группировки, синтеза.

Правовой базой формирования аудиторского заключения для публичных компаний является Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ [4]. Согласно приказу Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации», в частности МСА 700 по формированию аудиторского заключения [1].

Результаты и обсуждение

Будучи второй по величине экономикой в мире, Китай привлек большое количество иностранного капитала для ведения бизнеса в Китае путем создания компаний с иностранными инвестициями. С учетом нынешней инвестиционной среды и сложной экономической обстановкой в мире, надзор в Китае за иностранными инвестициями со стороны местных органов власти становится все более строгим. Для того, чтобы контролировать финансовые показатели, иностранные инвестиционные компании обязаны представлять аудированную финансовую отчетность в надзорные органы для ежегодной проверки и налоговой отчетности [2].

Международные стандарты финансовой отчетности и их интерпретации способствуют развитию ведения бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет в Китае зародился гораздо раньше, что и обусловило его более раннее развитие чем в России.

Однако, не смотря на большое отставание, бухгалтерский учет в России носил динамический характер. Более того, все попытки внедрения учета по Международным стандартам финансовой отчетности в России были более успешны, чем в Китае. Трансформация бухгалтерской отчетности по международным стандартам поможет этим двум странам преодолеть барьеры в развитии, выйти на международный рынок и занять более устойчивые позиции на пути к глобализации экономик.

Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Бухгалтерский учет и аудит в Китае регулируются китайскими стандартами бухгалтерского учета (CAS), также известными как общепринятые принципы бухгалтерского учета Китая. Структура CAS основана на двух стандартах:

- стандарты бухгалтерского учета для предприятий (ASBE);
- стандарты бухгалтерского учета для предприятий малого бизнеса (ASSBE).

Многонациональные корпоративные группы обычно пытаются согласовать CAS,

¹ Публичная компания — это компания, акции которой могут свободно торговаться на бирже или даже вне ее. Публичную компанию также называют публично торгуемой компанией, публичной компанией с ограниченной ответственностью или публичной корпорацией. Акции таких компаний принадлежат представителям широкой общественности.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) или Общепринятые принципы бухгалтерского учета США при консолидации финансовой отчетности на уровне группы.

Нынешние ASBE были выпущены в 2006 году и вступили в силу в январе 2007 года. Согласно данным Фонда IFRS, в 2006 году ASBE «существенно сблизились с МСФО». После выпуска серии поправок в 2012 году было достигнуто слияние ASBE с МСФО и теперь они полностью идентичны.

ASBE вступили в силу 1 января 2013 года и предоставили унифицированные стандарты для малых предприятий с целью усиления их внутреннего контроля с целью предотвращения мошенничества в сфере налогообложения и бухгалтерского учета. ASSBE используют ASBE в качестве отправной точки, но они аналогичны другим налоговым законам, что упрощает процесс внесения любых корректировок при соблюдении как стандартов бухгалтерского учета, так и налоговых правил. Малые предприятия могут принять либо ASBE, либо ASSBE [8].

В ряде исследований были изучены последствия принятия новых стандартов аудита для китайских публичных компаний. Выявлено, что количество мнений по поводу стандартов увеличилось в девять раз после принятия первой версии стандартов аудита, что предполагает повышение независимости аудитора. За счёт увеличения числа модифицированных отчетов последовало снижение доли рынка аудита среди крупных аудиторов (которые имеют наибольшую склонность к выпуску модифицированных отчетов). Это значит, что крупные аудиторские компании лучше проверяют, или более консервативны к рискам. Государственного регулирования в Китае недостаточно для создания финансовых рынков, способствующих независимости аудиторов. После принятия новых стандартов аудита китайские компании испытывают значительное увеличение объема торгов и волатильности цен, значительное снижение управления прибылью и значительное снижение синхронности цен, отражающее большую капитализацию информации о конкретных фирмах по сравнению с общей рыночной информацией. Многие китайские исследователи пришли к выводу, что регулирование аудита может постоянно снижать долгосрочный риск информационной асимметрии на формирующемся рынке капитала [6].

Стоит отметить, что исследователи сталкиваются с трудностями при изучении влияния новых стандартов аудита на многие другие сопутствующие институциональные и экономические изменения (особенно в переходной экономике, такой как Китай), которые, вероятно, повлияли на информационную среду и показатели фондового рынка в период тестирования. Еще одна трудность связана с отсутствием надлежащих стимулов для китайских менеджеров и аудиторов, а также недостаточно развитая структура корпоративного управления в Китае [4].

Существующая совокупность китайских аудиторских исследований велика и разнообразна. Под сильным влиянием как местных регуляторов, так и международных инвесторов, практикующих аудиторов текущая аудиторская среда в Китае отражает факторы, которые являются уникальными для Китая и общими для международной практики [5].

Сравнение российского законодательства с китайским действующим стандартом, посвященным аудиторскому заключению, позволяет выделить ряд существенных отличий. Во-первых, названия разделов стандартов (нормативов) аудита разных лет издания, посвященных итоговому документу аудитора, имеют разногласия. Однако это, на наш взгляд, связано с особенностями перевода с английского языка (в 2003 г. - «аудиторские суждения», в последние годы — «аудиторские выводы»). Принципиальное значение имеют названия отдельных стандартов, в частности МСА 700. Именно он показывает, как меняется с годами политика Международной федерации бухгалтеров относительно аудиторского заключения и отчета. И это требует подробного анализа.

«Аудиторский термин» — не является общеупотребительным выражением. Более понятным является «аудиторское мнение». ²

Постоянное уточнение терминологии, применяемой в стандарте: от «аудиторского заключения», «аудиторского заключения о финансовой отчетности» к «заключению независимого аудитора относительно полного пакета финансовых отчетов общего назначения» и «формирование мнения и предоставление отчета по финансовой отчетности» в 2010 г. свидетельствует о нестабильности толкования и стремления как можно точнее передать название итогового документа аудитора для нужд пользователей, в том числе китайских.

В новой редакции МСА 2010 г. более четко указаны цели аудитора:

а) сформулировать мнение о финансовых отчеты исходя из оценки выводов на основе полученных аудиторских доказательств;

б) четко выразить такое мнение в письменном отчете, который также описывает основания для выражения такого мнения [2].

Поэтому теперь понятна позиция Международной федерации бухгалтеров, почему термин «заключение (opinion) независимого аудитора» был изменен на «отчет (report) независимого аудитора». Хотя с теоретической точки зрения понятия «аудиторская мысль», «аудиторское заключение» и «аудиторский отчет» имеют относительное подчинение, где содержание одного понятия составляет часть другого, а объем одного из понятий входит в состав другого как часть его объема.

Аудиторский отчет более широкий по содержанию и назначению документ. Только аудиторское заключение рассчитано на широкий круг пользователей и имеет не столь широкий и подробный характер. С пониманием этих понятий выросло не одно поколение специалистов, поэтому надо осторожно относиться к копированию иностранных терминов. В Международных стандартах контроля качества, аудита, обзора, другого предоставления уверенности и сопутствующих услуг издания 2010 г. указано, что МСА 700 следует рассматривать совместно с МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в МСА». В свою очередь, МСА 200 содержит разделы о профессиональном скептицизме и профессиональном суждении, которых раньше не было. Это свидетельствует о том, что этим компетенциям аудитора в настоящее время стали уделять большое внимание. Соотношение профессионального суждения и скептицизма аудитора, их использования и методика внедрения также требуют более детального исследования [4].

Отметим, что трудности возникают также в определении концептуальной основы финансовой отчетности, в отношении которой аудиторы должны выразить обоснованное мнение о ее достоверности. Так, МСА 700 новой редакции содержит ряд определений относительно концептуальной основы общего назначения (достоверного представления и соблюдения требований), которые имеют неопределенный характер.

Заметим, что новая редакция МСА 700 четко определяет требования к формулировке мнения аудитора относительно финансовой отчетности.

Следует отметить, что при соблюдении этих требований основным является формирование профессионального суждения аудитора относительно:

- уровня существенности искажений вследствие мошенничества или ошибки;
- достаточности и принадлежности аудиторских доказательств;
- принадлежности выбранной учетной политики установленным стандартам;
- обоснованности учетных оценок, сделанных управленческим персоналом;
- адекватного раскрытия информации о существенных операциях и событиях.

² «Аудиторское мнение» — это выраженный в установленной форме вывод аудитора о достоверности во всех существенных аспектах в целом, недостоверности, достоверности с оговорками бухгалтерской отчетности проверяемого субъекта в целом или некоторых ее частей, который аудитор обязан привести в своем заключении.

Итак, это еще раз подчеркивает, что характер российских и китайских стандартов требует от бухгалтера применения профессионального суждения при их использовании.

Однако правильное понимание критериев «достаточность», «принадлежность», «адекватность», «обоснованность», которые не определены, требуют однозначного толкования. Структура аудиторского отчета, а также заключения существенно не различается (см. таблицу 1). Только подпись аудитора по сравнению с редакцией 2003 г. поднялась с последней позиции. Но параграф, в котором выражается мнение аудитора о финансовой отчетности, теперь отдельно выделено заголовком «Высказывания мнения». Это позволяет привлечь внимание пользователей к итоговому мнению аудитора.

Таблица 1. Элементы аудиторского отчета (заключения) [2]

Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"	Стандарт по аудиту PRC GAAP в Китае	Международные стандарты аудита, придание уверенности и этики (издание 2007 г.)	Международные стандарты контроля качества, аудита, обзора, другого предоставления уверенности и сопутствующих услуг издания 2010 г.)
Наименование "Аудиторское заключение" Указание адресата сведения об аудируемом лице Сведения об аудиторской организации Перечень бухгалтерской (финансовой) отчетности Сведения о работе, выполненной аудиторской организацией Мнение аудиторской организации Результаты проверки Дата аудиторского заключения, Адрес аудиторской фирмы Подпись аудиторского заключения	Заголовок Адресат Вступительный параграф Параграф, описывающий объем Параграф, в котором выражено мнение аудитора о финансовой отчетности Дата аудиторского заключения, Адрес аудитора, Подпись аудитора	Заголовок Адресат Вступительный параграф Ответственность управленческого персонала за финансовую отчетность аудитора Аудиторское мнение Другие обязанности по предоставлению заключения Подпись аудитора Дата аудиторского заключения Адрес аудитора	Заголовок Адресат Вступительный параграф Ответственность управленческого персонала за финансовую отчетность аудитора Аудиторское мнение Другие обязанности аудитора по отчетности Подпись аудитора Дата аудиторского отчета Адрес аудитора

Таблица 2. Типы (формы) аудиторского мнения [3]

Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"	Стандарт по аудиту ASBE в Китае	Международные стандарты аудита, придание уверенности и этики (издание 2007 г.)	Международные стандарты контроля качества, аудита, обзора, другого предоставления уверенности и сопутствующих услуг
<ul style="list-style-type: none"> - положительное; - условно-положительное; - отрицательное; - отказ от предоставления заключения. 	<ul style="list-style-type: none"> - безусловно-положительное мнение; - модифицированное мнение (условно-позитивное мнение, отказ от выражения мнения, негативное мнение). 	<ul style="list-style-type: none"> - безусловно-положительное мнение; - модифицированное мнение (условно - позитивное мнение, отказ от выражения мнения, негативное мнение). 	<ul style="list-style-type: none"> - немодифицированное мнение; - модифицированное мнение (условно-положительное мнение, негативное мнение, отказ от выражения мнения).

В МСА 700 редакции 2010 г. имеется подробный перечень параграфов отчетного документа аудитора. Также в этом документе прописана структура аудиторского отчета, что требуется законом конкретной юрисдикции. Ранее так называемые «аудиты специального назначения» толковались в отдельном МСА 800. Принципиально не изменились и типы (формы) аудиторского мнения, представленные в таблице 2.

Принципиальное значение приобретают изменения относительно условий предоставления модифицированного мнения аудитора в редакции МСА 2010 г.

Так, ограничение объема и несогласие с управленческим персоналом, как обстоятельства предоставления искажённой информации последних редакций МСА было изменено в редакции 2010 г. на существенность искажения и достаточность, и принадлежность аудиторских доказательств. Второе условие – это всеобъемлющий характер влияния на финансовую отчетность. Теперь не только существенность искажения, но и степень охвата этого искажения по суждению аудитора имеют значение при формировании им мнения.

Рассмотрим типы аудиторских заключений и критерии вынесения того или иного мнения в Китае. Типы аудиторских заключений финансовой отчетности публичных компаний в Китае включают стандартное неквалифицированное мнение, неквалифицированное мнение с акцентированием внимания, квалифицированное мнение, отрицательное мнение, отказ от выражения мнения. Конкретные условия заключения аудитора по финансовой отчетности можно резюмировать следующим образом: если аудитор считает, что финансовая отчетность, подготовленная аудируемым лицом, составлена в соответствии с применяемыми стандартами бухгалтерского учета, что показатели финансового положения, операционные результаты являются достаточно справедливыми во всех существенных отношениях, то может быть вынесено стандартное безоговорочное заключение. Если финансовая отчетность, соответствует требованиям соответствующих стандартов бухгалтерского учета и достоверно отражает финансовое состояние, операционные результаты во всех существенных аспектах, но есть вопросы, которые на которые необходимо обратить внимание пользователей отчетности (например, способность непрерывно продолжать деятельность), то возникают серьезные сомнения и значительная неопределенность. В этом случае аудитор должен выдавать безоговорочное мнение с акцентированием внимания. Этот пункт не влияет на аудиторское заключение по финансовому отчету и используется только для предупреждения пользователя. Если

аудитор считает, что финансовая отчетность в целом является справедливой, но она содержит существенные ошибки, то он составляет модифицированное заключение. Если аудитор считает, что финансовая отчетность, в целом, подготовлена не в соответствии с положениями применимых стандартов бухгалтерского учета, то составляется неблагоприятное заключение. Если объем аудита ограничен, а его возможное воздействие является значительным и аудитор не может получить достаточных аудиторских доказательств, он должен вынести отказ от выражения мнения [7].

Отметим, что критерий универсальности (всеохватности) присутствует в практике российских и китайских аудиторских компаниях, но он не имеет такого принципиального значения для определения типа мнения аудитора в стандартах аудита. Однако, чтобы выразить суждение относительно характера вопроса, аудитору нужно выполнить требования к формулировке мнения относительно финансовой отчетности. Поэтому именно связь между требованиями к мысли аудитора и суждением относительно всеохватности влияния на финансовую отчетность имеет, на наш взгляд, концептуальное значение и требует дальнейшего исследования. И хотя, в стандартах аудита приведено достаточно примеров для формулирования аудиторского заключения (отчета), аудиторская практика гораздо шире трактует возможные варианты обстоятельств и оснований для формирования отчета.

Таким образом, было приведено пять примеров модификации аудиторского мнения. В редакции МСА 2010 г. добавлено три примера немодифицированного аудиторского отчета по финансовой отчетности, составленной в соответствии с различными концептуальными основами, которые дают возможность аудиторам иметь ориентиры при высказывании немодифицированного мнения.

В 2019 году в общей сложности 3121 публичная компания в Китае раскрыла аудиторский отчет по финансовой отчетности, что составляет 93,3% от числа публичных компаний. Раскрытие финансовой отчетности в 2017 году составило долю всех перечисленных компаний на 84,45%. Увеличилось число компаний, имеющих листинг акций Шанхая и Шэньчжэня, раскрывающих аудиторские отчеты по финансовым отчетам [5].

Это увеличение было непосредственно связано с увеличением числа проверок финансовой отчетности. Кроме того, аудиторское заключение по финансовому отчету публичной компании за период с 2017 по 2019 год в основном основано на стандартном аудиторском заключении. Количество аудиторских отчетов в Шанхае и Шэньчжэне увеличилось в середине 2019 года, но количество компаний, раскрывающих аудиторский отчет, не достигло 100%. Соответственно выполнение соответствующих законов и правил все еще нуждается в усилении [6].

С учетом вышеизложенного укажем, что на основе проведенного сравнительного анализа рассмотрены различия и сходства аудиторских заключений по финансовой отчетности публичных компаний, составляемых по требованиям российского и китайского законодательства.

Во время сравнения стандартов, посвященных аудиторскому заключению, был выделен ряд существенных изменений, в том числе изменения формального характера. Авторами предложено уточнить название Международного стандарта 700 «Формулировка мнения независимого аудитора и предоставление отчета по финансовой отчетности» и перевод раздела «Аудиторские мнения и отчетность». Было выявлено, что в английском языке слова «заключение аудитора» и «мнение аудитора» переводятся одним выражением «audit opinion». Однако понятие «аудиторская мысль», «аудиторское заключение» и «аудиторский отчет» имеют относительное подчинение и требуют более глубокого исследования. Последняя редакция Международных стандартов аудита уделяет большое внимание профессиональному суждению и скептицизму аудитора. Поэтому их использование и методику внедрения также необходимо детально исследовать. Принципиальное значение приобретают изменения относительно условий предоставления

модифицированного мнения аудитора в редакции МСА 2010 г. Именно связь между требованиями к мнению аудитора и суждению относительно всеохватности влияния на финансовую отчетность имеет, на наш взгляд, самое актуальное значение.

Список литературы

1. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации».
2. Редько О. МСА в вопросах без ответов, или сложности перевода / О. Редько // Бухгалтерский учет и аудит. - 2018. - № 12. - С. 44-49.
3. Зубик С. Виды аудиторских заключений и особенности их составления / С. Зубик, О. Серeda, О. Колотило // Бухгалтерский учет и аудит. - 2019. - №1. - С. 35- 40.
4. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ (редакция от Редакция от 26.11.2019)
5. Czemkowski R., Green W. and Wang Y., The value of audit qualifications in China, J. Managerial Auditing. - 2019. - №25. - p. 404-426.
6. Dai D.Y., He Q., The financial statements of Listed Companies in 2018, J. Friends of Accounting. - 2019. - № 10. - p. 45-50.
7. Hu B., Jing M., A comparative study of non-standard audit opinions of listed companies based on data analysis from 2017 to 2019, J. Friends of Accounting. - 2019. - № 23. - p. 117-120.
8. Lorenzo Riccardi. China Accounting Standards: Introduction and Effects of New Chinese Accounting Standards for Business Enterprises. - Publisher: Springer Verlag, Singapore; 1st ed. 2016. 337 p.