

Дуліна О.В.Одеський регіональний інститут державного управління
Національної академії державного управління при Президентові України**СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ КИТАЙСЬКОЇ НАРОДНОЇ РЕСПУБЛІКИ: ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК СХІДНИХ ЦІННОСТЕЙ ТА ЧІТКОГО ПОЛЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПОСАДОВЦІВ**

У статті розглянуто систему внутрішнього контролю (далі – СВК) Китайської Народної Республіки. Проаналізовано основні аспекти її функціонування та виокремлено ціннісні складові. Відображено бінарну природу впливу цінностей на роль розвитку СВК. Визначено ключові перешкоди до розвитку незалежного внутрішнього аудиту. Проведено паралелі з вітчизняними практиками, обґрунтовано адаптивні аспекти.

Ключові слова: система внутрішнього контролю, внутрішній аудит, досвід Китайської Народної Республіки, східні цінності.

Постановка проблеми. Україна, обравши вектор європейської інтеграції за орієнтир свого подальшого розвитку, активно здійснює пошук шляхів переходу до європейських стандартів джерелом якого досить часто стає вивчення досвіду зарубіжних країн. При цьому досить раціональним видається вибір саме європейських країн або країн, що обрали проєвропейський вектор розвитку. Однак, щодо функціонування системи внутрішнього контролю важливим також є дослідження кращих практик інших країн. Враховуючи той факт, що за основу більшість розвинених країн нині обирає модель СВК за зразком COSO, важливим є застосування мультикультурної траєкторії вивчення та адаптації елементів зарубіжного досвіду. Однією з країн, де рівень ефективності контролю за витратами бюджетних ресурсів є досить ефективним, є Китайська Народна Республіка (далі – КНР). Динаміка розвитку економіки цієї країни досить активна, при цьому попри глобалізаційні тенденції їй вдається зберегти власну культурну та ціннісну ідентичність. Відтак дослідження шляхів впровадження кращих світових практик зі збереженням власної ідентичності та пошук шляхів розвитку вітчизняної системи внутрішнього контролю видається досить актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням досвіду Китайської Народної Республіки щодо розвитку системи внутрішнього контролю у вітчизняній науці публічного управління та адміністрування увага не приділялася. В основу нашого дослідження покладено аналіз нормативної бази та напрацювань Джин Л., Бін Л.,

Гул Ф., Самі Х, Женг С., Жао Дж. щодо розвитку СВК, внутрішнього аудиту, ролі та функцій аудиторів у КНР. Дослідження Ліу Дж., Ванг Ю., Вонг М. присвячені ролі звичаїв та традицій у публічному управлінні КНР. Напрацювання Хофстеда Дж. відображають роль звичаїв та традицій у культурі взаємовідносин публічного та приватного секторів. Попри наявні наукові пошуки у зарубіжній науковій практиці вітчизняними науковцями досвід функціонування та розвитку СВК залишено поза колом пошуків, однак, на наш погляд, він може стати джерелом векторів розвитку для вітчизняної практики.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз досвіду КНР у забезпеченні сталого функціонування та розвитку СВК, виокремлення елементів звичаєвості та визначення їх ролі, окреслення адаптивних аспектів досвіду.

Виклад основного матеріалу дослідження. До 80-х років минулого сторіччя нагляд за діями органів державної влади і бюрократії в основному залежали від внутрішнього нагляду партії і особистої відповідальності державних службовців, а роль аудиту політично та адміністративно нівелювалася. У 1983 р. було засновано Національне аудиторське бюро Китаю (CNAO) та створено офіси резидентів у державних міністерствах та комісіях, а також у деяких регіонах, з відповідними аудиторськими установами на рівні провінцій, муніципалітетів та округів [1]. CNAO разом з резидентами та відповідними офісами на місцевих рівнях сформувавши структуровану багаторівневу державну систему аудиту з широким спектром діяльності.

У 1990-х роках було закладено нормативну основу Китайської системи внутрішнього контролю (СВК), так було прийнято Закон «Про аудит» Китайської Народної Республіки, Положення про виконання Закону про аудит Китайської Народної Республіки та ряду стандартів аудиту та інших нормативних актів, закони та нормативні акти, що стосуються бухгалтерського обліку, включаючи Закон «Про бухгалтерський облік», Закон «Про сертифікованих громадських бухгалтерів» і Закон «Про цінні папери». Роль останніх була досить значною для залучення інвесторів на територію Китаю, оскільки правова система була досить непривабливою та непрозорою для закордонних резидентів.

Поряд з постійним вдосконаленням державного аудиту, також розроблена теорія систем аудиту та основні цінності аудиторських установ. До введення Закону «Про аудит» та Положення про виконання Закону «Про аудит» правові рамки державного аудиту не були ні повними, ні досконалими, а основні завдання аудиту були нечіткими. Отже, тривалий час державні аудиторські установи переважно діяли як органи фінансового нагляду.

Функція фінансового та економічного нагляду за державним аудитом по-справжньому була встановлена після прийняття цих двох нормативних актів. Колишній генеральний аудитор Лі Цзіньхуа відзначив, що суть державного аудиту – це «інструмент, який сприяє демократії та верховенству права», і висуває концепцію, що аудит є «сторожем» державної власності. Нинішній генеральний аудитор Лю Цзяї успадкував ідею про те, що аудит повинен сприяти демократії та верховенству права, а також запропонував, щоб, крім того, що діяти як «сторожовий пес», аудиторські установи повинні бути «імунною системою», що гарантує безпеку всієї соціальної, економічної та фінансової системи [2]. Як «імунна система», державний аудит повинен бути чутливим до всіх ризиків і «вірусів», які можуть перешкоджати економічному і соціальному розвитку. І теорія «сторожового пса», і «імунної системи» акцентують увагу на значній ролі державної аудиторської системи у виявленні та запобіганні недоліків при реалізації державних функцій, але теорія «імунної системи» більше уваги приділяє ролі профілактики та відновлення, ніж виявленню порушень.

На відміну від розвинених західних країн, Китай впровадив виконавчу модель державного аудиту. Згідно з Конституцією Китаю та Законом «Про аудит», аудиторські установи здійснюють

нагляд за допомогою аудиту урядових відомств, державних грошових установ, підприємств та інших установ, але сама система аудиту є частиною виконавчої гілки держави, що означає, що перевіряючий та ті, кого перевіряють не є повністю незалежними один від одного. На державному рівні Бюро підпорядковується безпосередньо прем'єр-міністру, тоді як місцеві органи аудиту знаходяться під подвійним керівництвом адміністративних керівників органів виконавчої влади відповідних рівнів та аудиторських установ на вищого рівня. Тоді як їх робота головним чином координується аудиторськими установами вищого рівня, кадрові питання та матеріальне забезпечення вирішуються відповідними органами виконавчої влади, що робить місцеві аудиторські установи ще менш незалежними [3].

Активний розвиток СВК зумовив проведення низки аудитів та у 2003 році спричинив так звану «бурю аудиту», що була викликана оголошенням результатів аудиту. Широкий суспільний резонанс викликаний результатами проведених перевірок та виявленими недоліками зробив державний аудит широко відомим громадськості в Китаї та в усьому світі. Роль державного аудиту в «виявленні порушень і боротьбі з корупцією» значною мірою посилилася внаслідок цієї бурі. Після більш ніж 20-річного розвитку інституту державного аудиту Китаю стали одним із найважливіших інституційних елементів для нагляду за використанням урядових коштів, зміцнення національного фінансового та економічного порядку, а також сприяння прозорості та підзвітності уряду.

Проте система державного аудиту Китаю також має деякі особливості: окрім проведення розслідувань і надання рекомендацій, аудиторські установи мають право накладати адміністративні санкції та штрафи на органи, що перевіряються; перевіряти усунення недоліків, виявлених за результатами перевірок та примусово супроводжувати процес усунення таких недоліків. Так, згідно зі статтею 41 Закону «Про аудит» Китайської Народної Республіки, «якщо виявлено порушення державних нормативних актів, що регулюють державні та фінансові доходи та видатки, воно повинно бути розглянуте та покаране у встановленому Законом порядку. Орган аудиту в межах своїх статутних функцій і повноважень повинен прийняти рішення про проведення аудиту або виносити на розгляд департаменту свої пропозиції щодо того, як розв'язати проблему або покарати порушників» [4]. Стаття 45 додатково визначає заходи, які необхідно вжити. Завдяки цим особливим власти-

востям функції органів державного аудиту в Китаї не обмежуються виявленням шахрайства та звітністю, а й містять дієві важелі для виправлення будь-яких неналежних або незаконних дій в економічних і фінансових операціях.

Порівняно з розвиненими західними країнами Китай має слабкий інститут і слабку систему підзвітності. Проте, органи аудиту Китаю уповноважені накладати адміністративні та інші санкції на перевірені органи, де було виявлено незаконні дії. Іншими словами, на додаток до виявлення та звітування про неправомірні дії та неправильну поведінку, аудиторські установи Китаю можуть покарати та виправити їх. Аудиторські установи залучені до процесу виправлення кількома способами. Вони можуть:

- безпосередньо накладати санкції;
- передавати справи до відповідальної сторони та вносити пропозиції щодо санкцій та покарань, які повинні бути введені;
- вносити пропозиції щодо того, як усунути недоліки в державній адміністрації та як удосконалити державні установи;
- перевірити виконання аудиторських рішень та результатів виправлення.

При цьому для Китайської СВК виправлення важливіше, ніж виявлення шахрайства у звітності, оскільки останнє є лише покаранням порушень, а виправлення неправильної поведінки дає результат з часом та виражається у підвищенні ефективності діяльності органів публічної влади.

Кількість порушень, виявлених під час урядового аудиту, є відображенням того, скільки порушень існує в державних операціях. Проте аудиторський звіт, що розкриває ці порушення, далеко не достатній для стримування корумпованих бюрократів та їх потенційних послідовників. Ключем до розвитку СВК у Китаї є підзвітність. Тобто, до виокремлення відповідальності важливо визначити права та обов'язки кожного урядового відомства пов'язані з ним державні установи та окремі державні установи, і для чіткого покарання.

Повне і своєчасне запровадження санкцій про прийняття рішень, покарання та прийняття рішень щодо вирішення проблеми або усунення порушень та усунення недоліків – ось три складові діяльності системи внутрішнього контролю Китаю.

Економічні реформи, що розпочалися у 1980-х роках трансформували наявну СВК та стимулювали зростання ринку аудиторських послуг. Протягом усього процесу китайський уряд підтримував жорсткий контроль за професіями у

сфері фінансового контролю та ринком аудиторських послуг. На відміну від англо-американських країн, де фінансові та бухгалтерські професії мають тенденцію до саморегулювання, в Китаї вони регулюються урядом. З 2000 року Міністерство фінансів (Мінфін) розпочало програму створення незалежних фірм з проведення аудиту та фінансового контролю. Саме з того часу завершилися офіційні відносини між інвестиційними фірмами та державними установами [5]. Тим не менш, китайський уряд досі володіє адміністративним впливом на ліцензування бухгалтерських фірм, кваліфікаційних іспитів та щоденних операцій фірм через такі агенції, як Мінфін та Китайський інститут сертифікованих професійних аудиторів (КІСПА).

КІСПА була створена як допоміжний підрозділ Мінфіну, а його кадрові та фінансові ресурси адмініструються Мінфіном. Міністерство фінансів делегує КІСПА адміністративну відповідальність за реєстрацію сертифікованих аудиторів та сертифікованих аудиторських фірм, проведення професійних експертиз та управління навчальними програмами. КІСПА також несе відповідальність для формулювання та впровадження кодексів етики СПА та розробки стандартів аудиту. Після схвалення Мінфіну ці кодекси та стандарти стають авторитетними документами, які є обов'язковими для всіх СПА. Таким чином, КІСПА по суті виступає як агент уряду, а не як саморегульована професійна асоціація.

Крім того, існують занепокоєння з приводу дефіциту кваліфікованих кадрів, враховуючи розмір китайської економіки. Незважаючи на різке зростання китайських СПА, у порівнянні з аналогами в англо-американських країнах, Китай має мало кваліфікованих СПА. Нині загальна кількість СПА становить близько 200 000, з них 98 000 – у громадській практиці [6]. Це все ще невелике число в світлі зростаючого попиту на незалежні аудиторські послуги.

Уряд може впливати на призначення аудитора, хоча традиційна асоціація між урядом та аудиторами була офіційно розірвана ще до 2000 року. Це втручання має різні форми, включаючи адміністративні правила та рекомендації щодо вибору аудиторської фірми.

Вплив уряду на призначення аудиторів також зафіксовано в літературі. Наприклад, Лін К. та Фразер Дж. [7] вважають, що на додаток до нормальних факторів, таких як зміни в управлінні або операціях, вплив урядових установ ускладнює оцінку ризику в аудиторській діяльності в

Китаї. Крім того, унікальна податкова практика Китаю також впливає на незалежність аудиторів. Кожен рік, місцеві податкові інспекції повинні заповнити певну суму збору податків, яка була заздалегідь визначена провінційними та національними відомствами. Для збору цих податків податкові органи, як правило, впливають на терміни та суму визнання податкових зобов'язань, що, по суті, відображає результат переговорів між податковими працівниками та керівництвом підприємства. Одним з поширених способів маніпулювання податковими зобов'язаннями є контроль за видачею рахунків-фактур.

Актуалізуючи мультикультурну траєкторію впровадження зарубіжного досвіду та необхідність пошуку кращих зразків становлення СВК в Україні нами було враховано також необхідність визначення окремих ціннісних та світоглядних особливостей та їх впливу на СВК. Наявна в країні культура, цінності та особливості значно впливають на систему внутрішнього контролю. Значна кількість західних дослідників [8,9,10] зазначають, що коли роль та завдання аудитора англо-американська зразка імпортується в інші культури, вони трансформуються відповідно до культур країн-адапторів.

Конфуціанська філософія відіграє найважливішу роль у китайських культурах. Конфуціанство підкреслює взаємозалежні і гармонійні відносини. Ці конфуціанські цінності в значній мірі відображені поширеністю унікального культурного конструкту Китаю, «guanxi», який формально перекладається як відносини або зв'язки [11]. Китай – це суспільство орієнтоване на наявні в ньому взаємозв'язки, в якому «гуанси» людини з іншими є важливим фактором. Розвиток і підтримка «гуаньси» є соціальною нормою, яка домінує в усіх сучасних бізнесових і соціальних заходах у Китаї [12].

У моделі культури Хофстеда Г. [13] рейтинг Китаю в культурних вимірах істотно відрізняється від рейтингів Сполучених Штатів, Сполученого Королівства та Австралії. Наприклад, щодо розмірів індивідуалізму, Сполучені Штати, Австралія та Сполучене Королівство має найвищі оцінки (91, 90 і 89 відповідно), тоді як у Китаї низький бал – 20. Різниця показує, що зв'язки між особами в США, Австралії та Великобританії, як правило, слабкіші, ніж ті, що в Китаї. Ці культурні відмінності, ймовірно, матимуть значні наслідки для діяльності аудиторів, та СВК в цілому.

Так, роль «guanxi» у виборі аудитора є досить значним. Більш того, «guanxi» часто переплітається з втручанням уряду. Кім «guanxi», врахо-

уватиметься також якість і репутація бухгалтерської фірми. Попри спроби здійснення прозорих державних закупівель у Китаї все ще значну роль відіграє «guanxi». По-перше, «guanxi» є важливим для запрошення до участі в торгах, а також є критичним у визначенні кінцевих результатів.

Окрім «guanxi» в КНР важливу роль також відіграє «xinuoyong» – персональна довіра. Так, при здійсненні діяльності працівники державного сектору враховують два цих фактори – репутацію та персональну довіру, вони, по суті, відіграють визначальну роль. Це відображає сутність впливу ментальності на функціонування СВК, оскільки обидва цих фактори можна за певних умов вважати корупційними, однак в умовах КНР вони відіграють радше конструктивну роль. Так «guanxi» – вибудовується роками та цінується, що обумовлює підвищений рівень відповідальності, тоді як «xinuoyong» – виступає стримуючим фактором щодо шахрайств та зловживань.

Китайські аудитори часто знаходяться під тиском, щоб допомогти своїм клієнтам у фінансовій звітності. Такі послуги можуть загрожувати незалежності аудитора. Хоча аудиторам дозволяється консультувати клієнтів з питань фінансової звітності, надання певних видів послуг може створити загрозу для оцінки.

Чинний Кодекс етики для китайських аудиторів був виданий у лютому 2010 року, в якому було встановлено вимоги щодо незалежності для проведення аудиту та перевірки. Так, для оцінки існування та ступеня загрози для об'єктивності, необхідно враховувати принаймні три фактори: суттєвість оцінки фінансової звітності, залучення клієнта до визначення та затвердження методик оцінки та інші важливі судження, а також суб'єктивність, пов'язану з оцінкою.

Важливим результатом діяльності аудитора також є той факт, що конче необхідним результатом аудиторської перевірки є не лише надання роз'яснень та зауважень аудитором, а й детальна конкретизація і алгоритмізація дій щодо усунення наявних порушень. Ці ситуації тісно пов'язані з традиціями в Китаї. За умови браку знань у посадовців, недостатності навичок щодо застосування нових стандартів, вони, ймовірно, будуть консультуватися зі своїм аудитором.

Аудиторам необхідно надавати конкретні поради своїм клієнтам, водночас їх близькість до клієнта може ускладнити аудиторам можливість оцінити своїх клієнтів і таким чином може погіршити незалежність аудитора. Близькість між аудиторами та їхніми клієнтами також поширена

в інших частинах світу, а відомчість може використовуватися як механізм контролю. Проте, з огляду на обмежений професіоналізм, така близькість скоріше загрожує незалежності аудитора.

Китайський уряд активно залучається до вибору аудиторів. Guanxi (особисті зв'язки), пов'язані з політичним впливом, є значним у призначенні аудиторів, що підриває об'єктивність та нейтральність аудиторів. Низький юридичний ризик не дає аудиторам стимулу до утвердження своєї незалежності. Жорстка конкуренція на ринку аудиторських послуг ще більше послаблює позиції аудиторів у відносинах з клієнтами. Відтак у Китаї в основному використовують економічний підхід до незалежності аудиторів, а локальна реалізація цієї конструкції виявляється досить відмінною від аудиторської незалежності, як це визначено в міжнародних кодексах етики.

Висновки. Підсумовуючи досвід Китайської Народної Республіки щодо розвитку системи внутрішнього контролю зазначимо, що ключовими адаптивними аспектами для України є: необхідність визначення чіткого поля відповідальності посадовців, оскільки однією з проблем є розмитість поля відповідальності, що зрештою призводить до зниження ефективності як всієї діяльності, так і контролю. Другим аспектом є реальна та персональна відповідальність за виявлені зловживання, порушення, низьку якість прийнятих управлінських рішень, при чому можливість визначення персонального переліку відповідальних безпосередньо аудитором, що надасть змогу

накладати санкції за такі порушення. Третім аспектом є необхідність створення умов для розвитку аудиторської діяльності, оскільки у вітчизняній практиці маємо складнощі з цим аспектом. Окремим блоком, що чітко прослідковується на прикладі КНР, є вплив звичаїв та традицій на усі сфери публічного управління. Зокрема у КНР це елементи репутації та персональної довіри, роль яких є визначальною при прийнятті будь-яких управлінських рішень. З огляду на світові стандарти ці два елементи є складовими корупційних діянь, адже ці суб'єктивні фактори є неціновими критеріями при відборі партнерів з бізнесу, але в реаліях КНР вони служать елементом системи стримувань та противаг, так як фактично приватний партнер, цінуючи свою репутацію та надану йому довіру забезпечує належну якість реалізованих ним дій, тоді як саме ці два фактори цінуються більше матеріальних благ. Відповідно для вітчизняних умов також варто врахувати необхідність виокремлення традиційних елементів, що можуть складати особливості функціонування вітчизняної СВК. Наприклад, низький рівень ініціативності щодо проведення аудитів, недовіра та небажання надавати інформацію перевіряючим є хоч і деструктивним, але багато в чому традиційним елементом вітчизняної СВК, який потрібно долати шляхом роз'яснювальної роботи щодо практичної цінності проведення таких перевірок. Відтак шляхи перетворення внутрішніх традиційних особливостей вітчизняної СВК у її сильні сторони є перспективою подальших наукових розвідок.

Список літератури:

1. Gong T. Audit for accountability in China: an incomplete mission. *The Australian Journal of Public Administration*. 2009. No 68 (1). P. 5–16.
2. Jin Liu, Bin Lin Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data China. *Journal of Accounting Research*. 2012. No 5. P. 163–186.
3. Zheng S.Q., Yin P. Position of auditing office, auditing compromise and efficiency of auditing decisions. *Auditing Research*. 2010. № 6. P. 53–58.
4. Zhao J.S., An analytical framework for government audit quality characteristics in China. *Auditing Research*. 2005. № 4. P. 65–68.
5. Feng J.K. Research on national audit system directed by Accountable government. *Auditing Research*. 2005. № 6. P. 13–18.
6. Gul F.A., Sami H. & Zhou H. Auditor disaffiliation program in China and auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2009. № 28 (1). P. 29–51. URL: <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2009.28.1.29>.
7. Chinese Institute of Certified Professional Accountants (CICPA). *CICPA individual members exceed 0.2 million*. 2014. URL: http://www.cicpa.org.cn/news/201408/t20140804_45617.html.
8. Lin K.Z. & Fraser I.A. M. Auditors' ability to resist client pressure and culture: perceptions in China and the United Kingdom. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 2008. № 19 (2). P. 161–183.
9. Sucher, P. & Katarzyna, K. A construction of auditor independence in the Czech Republic: Local insights. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 2004 № 17(2). P. 276–305. URL: <http://dx.doi.org/10.1108/09513570410532456>.
10. MacLulich K. & Sucher P. A local realization of auditor independence construct in Poland: Counteracting 'iron curtain' syndrome in academic writing. *Critical Perspectives on Accounting*. 2005. № 16 (5). P. 593–612. URL: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2003.08.002>.

11. Liu J., Wang Y. & Wu L. The effect of guanxi on audit quality in China. *Journal of Business Ethics*. 2011. № 103. P. 621–638. URL: <http://dx.doi.org/10.1007/s10551-011-0884-z>.

12. Wong M. Guanxi management as complex adaptive systems: A case study of Taiwanese ODI in China. *Journal of Business Ethics*. 2010. № 91 (3). P 419–432. URL: <http://dx.doi.org/10.1007/s10551-009-0093-1>.

13. Hofstede G. *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations across Nations*. (2nd ed.). 2001. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КИТАЙСКОЙ НАРОДНОЙ РЕСПУБЛИКИ: ВЗАИМОСВЯЗЬ ВОСТОЧНЫХ ЦЕННОСТЕЙ И ЧЕТКОГО ПОЛЯ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ДОЛЖЕСТВЕННЫХ ЛИЦ

В статье рассмотрена система внутреннего контроля Китайской Народной Республики. Проанализированы основные аспекты ее функционирования и выделены ценностные составляющие. Отобразена бинарная природа влияния ценностей на роль развития СВК. Определены ключевые препятствия к развитию независимого внутреннего аудита. Проведены параллели с отечественными практиками, обоснованы адаптивные аспекты.

Ключевые слова: система внутреннего контроля, внутренний аудит, опыт Китайской Народной Республики, восточные ценности.

INTERNAL CONTROL SYSTEM OF THE PEOPLE'S REPUBLIC OF CHINA: INTEROPERABILITY OF EASTERN VALUES AND A CLEAR FIELD OF LIABILITY OF OFFICIALS

The article deals with the internal control system of the People's Republic of China. The main aspects of its functioning are analyzed and the value components are singled out. The binary nature of the influence of values on the role of the development of ICS is shown. The key obstacles to the development of independent internal audit are identified. These are conducted parallels with domestic practices, and these are grounded adaptive aspects.

Key words: internal control system, internal audit, experience of the People's Republic of China, oriental values.