

УДК 657.1

Редченко К.І.

*доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедру аудиту  
Львівської комерційної академії***РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КИТАЇ:  
ІСТОРІЯ ТА СУЧАСНІСТЬ****DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN CHINA:  
PAST AND PRESENT****АНОТАЦІЯ**

У статті розглянуто актуальні проблеми розвитку бухгалтерського обліку в Китаї. Досліджено історичні аспекти зародження облікової професії та особливості китайської системи подвійного запису «Ворота Дракона». Проаналізовано еволюцію обліку та звітності в Китаї в умовах різних суспільно-політичних формацій. Зроблено висновки про вплив економічних, соціокультурних та інших чинників на сучасний бухгалтерський облік в Китаї та його наближення до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

**Ключові слова:** історія бухгалтерського обліку, Китай, реформи, регулювання обліку та звітності, Міжнародні стандарти фінансової звітності.

**АННОТАЦИЯ**

В статье рассмотрены актуальные проблемы развития бухгалтерского учета в Китае. Исследованы исторические аспекты зарождения учетной профессии и особенности китайской системы двойной записи «Ворота Дракона». Проанализирована эволюция учета и отчетности в Китае в условиях различных общественно-политических формаций. Сделаны выводы о влиянии экономических, социокультурных и других факторов на современный бухгалтерский учет в Китае и его приближение к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** история бухгалтерского учета, Китай, реформы, регулирование учета и отчетности, Международные стандарты финансовой отчетности.

**ANNOTATION**

Actual problems of development of accounting in China are reviewed. Historical aspects of the accounting profession and features of the Chinese system of double entry «Dragon Gate» are researched. The evolution of accounting and reporting in China in terms of various socio-political formations is analyzed. The conclusions about the impact of economic, socio-cultural and other factors on a modern accounting in China and its alignment to the requirements of International Financial Reporting Standards are presented.

**Keywords:** history of accounting, China, reforms, accounting and reporting regulation, International Financial Reporting Standards.

**Постановка проблеми.** Протягом останніх років Китай стрімко увірвався до когорти світових лідерів у сфері економіки та нових технологій. Дешеві людські ресурси, великий виробничий та науково-технічний потенціал зробили Китай надзвичайно привабливим об'єктом для міжнародних інвесторів. Останніх не відлякує навіть дивне поєднання елементів ринкової економіки і комуністичної ідеології, яка досі зберігається у Китаї: за даними Міністерства торгівлі Китаю, у 2013 р. прямі іноземні інвестиції у китайську економіку досягли рекордної позначки 117,6 млрд. доларів.

Для забезпечення потреб іноземних інвесторів у повній та об'єктивній інформації ще на початку 1990-х років уряд Китаю ініціював реформування власної системи бухгалтерського обліку. Через 15 років реформ (у 2007 р.) всі китайські компанії, зареєстровані на біржі, були зобов'язані подавати фінансову звітність згідно нових національних стандартів (Chinese Accounting Standards, CAS). Ці стандарти були позитивно сприйняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) та визнані нею як такі, що «в цілому наближені» до Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS).

Обов'язкове запровадження CAS позитивно вплинуло на прозорість та інформативність фінансової звітності публічних китайських компаній. Ця перевага особливо помітна у виробничому секторі, який найбільше впливає на економічний розвиток Китаю та світову економіку в цілому. Разом з тим глобальні тенденції та конвергенція обліку не зачепили більшість невеликих китайських підприємств, які продовжують знаходитися під сильним впливом традицій та політичної ідеології. Протягом останніх десятиліть в Китаї фактично співіснують два різних світи – модерний світ конкуренції і великого бізнесу та застаріла комуністична система, у межах якої ідеологічні установки і правила є важливішими, ніж економічна доцільність. Конфлікт цих двох світів значною мірою віддзеркалюється у проблемах розвитку бухгалтерської професії, яка має у Китаї глибоке та самобутнє коріння.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Основою менталітету китайської нації є конфуціанство, яке протягом більше 2 тис. років визначало ставлення людей до історії своєї країни, її культури і традицій. Китайці мають один з найвищих рівнів історичного самоусвідомлення, знання історії своєї країни [1, с. 83]. Проте для іноземців протягом століть Китай залишався закритою країною, про яку було відомо небагато і небагато. Саме цим можна пояснити той факт, що перші відомості про суспільне та господарське життя, фінансову систему, основи діловодства та обліку Китаю стали відомі широкому світовому загалу лише у середині XIX – на початку XX ст. (Н.Я. Вічурін, О. Франке, А. Цоттолі, Г. Шлегель).

Наукові дослідження другої половини ХХ ст., присвячені історії і традиціям бухгалтерського обліку у Китаї, пов'язані з прізвищами таких відомих вчених, як Ю Лян Джао, Деніел МакДональд, Роберт Гарделла. Ці вчені дослідили численні джерела з історії Китаю, порівнюючи його облікові традиції з відомою західною практикою. Проблеми, пов'язані з особливостями розвитку обліку та контролю в Китаї, розглядаються також у працях багатьох українських, російських та казахських вчених: Ф.Ф. Бутинця [2], М.Р. Лучка [3], А.А. Мазуренко [4], Т.В. Ножкіної [5], С.Н. Поленової [1], Ф.С. Сейдахметової [6] та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** У дослідженій нами вітчизняній та зарубіжній науковій літературі досить повно і змістовно відображено фактологічну інформацію про стан обліку і контролю у Китаї. Проте залишається нерозв'язаною проблема виявлення історичних чинників його розвитку у різних політико-економічних формаціях. Цей напрямок, на наше переконання, потребує ґрунтовного та всебічного вивчення та аналізу.

**Мета статті** полягає у дослідженні історичних передумов та сучасних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку в Китаї, враховуючи вплив економічних, політичних та соціокультурних чинників.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Хоча перші згадки про бухгалтерський облік у Китаї відносять до 3 500 р. до н. е. [7] або навіть до 4 000 року до н. е. [8], на сьогодні збереглося небагато письмових джерел, які висвітлюють його ранню історію. Це пояснюється тим, що навчання бухгалтерській професії з найдавніших часів аж до кінця ХІХ ст. здійснювалося традиційним і досить архаїчним способом – майстер (вчитель) навчав своїх учнів, передаючи їм свої знання та досвід. Такий спосіб навчання існував через зневагу до обліку з боку привілейованих прошарків суспільства, внаслідок чого бухгалтери перебували на одній з найнижчих сходинок суспільної ієрархії. Протягом сотень років бухгалтер залишався малозначущою фігурою, що належала до «найнижчого соціального класу» [9, с. 354–355]. Бухгалтерів вважали жадібними людьми, які принципово нічим не відрізняли від звичайних злодіїв, тому бути бухгалтером вважалося ганебним [10, с. 7].

Це призводило до того, що бухгалтерами ставали переважно люди незначного походження й небагаті. Відомо, що молодий Конфуцій, працюючи комірником, писав у своїх листах, що до його функцій входить і бухгалтерська робота: виписування та облік квитанцій, ведення рахунків і контроль за своєчасністю здійснення оплати. Пізніше у деяких своїх настановах Конфуцій згадував важливість обліку як джерела історичної пам'яті [11, с. 125].

Разом з тим ще в епоху правління династії Чжоу (1122–256 рр. до н. е.) у Китаї сформува-

лася досить розвинена на той час система державного рахівництва. Китайський облік формувалася під впливом економічних, географічних, природних, ментальних та інших чинників. Значна територія, багаторівнева ієрархія чиновників, великі потреби імператорського палацу та уряду обумовлювали необхідність складної системи перерозподілу матеріальних благ.

У Китаї існувала система резервних фондів (загальний, спеціальний і власне резервний фонд). Визначались не тільки фонди – обумовлювалися також джерела їх формування, мета використання, а також періодичність стягнення і максимальна ставка кожного податку. Контроль здійснювався шляхом звітування за наслідками ревізій, які проводилися кожні десять, тридцять днів і щорічно, а також шляхом призначення ревізорами людей, які знаходилися вище в ієрархії імперської служби, ніж ті чиновники, яких вони перевіряли. Цілоком імовірно, що за недотримання норм і розтрата коштів чиновників чекало суворе покарання.

Таким чином, облік в епоху династії Чжоу був добре адаптований до соціально-політичної системи. Вже тоді на практиці використовувалися деякі принципи і методи обліку та контролю, які застосовуються досі (наприклад, резервні фонди, періодичний контроль та звітність, незалежність державного ревізора-аудитора від особи, яка перевіряється, тощо).

Система бухгалтерського обліку поступово вдосконалювалася і в період династії Цин (1644–1911 рр.) була повністю сформована. Вона мала низку особливостей і суттєво відрізнялася від європейських форм бухгалтерського обліку. Реєстрація операцій здійснювалася в окремих колонках, а записи робилися згори донизу і зліва направо (відповідно до правил китайського правопису).

В останні роки династії Мін (1368–1644 рр.) в Китаї була розроблена своєрідна система подвійного запису. Ця система відома як «Ворота Дракона». Тоді ж з'явилося таке поняття, як «рахунок», і сформувалася стандартна схема відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках.

У системі «Ворота Дракона» всі операції були згруповані і реєструвалися на чотирьох рахунках: «Отримано», «Сплачено», «Наявність» і «Володіння». Доходи записувалися на рахунок «Отримано», витрати – на рахунок «Сплачено». Збільшення активів і зменшення зобов'язань реєструвалося на рахунок «Наявність», а операції, пов'язані із зменшенням активів і збільшенням зобов'язань, фіксувалися на рахунок «Володіння».

Операції, пов'язані з рахунками «Отримано» і «Наявність», розташовувалися у верхній частині бухгалтерської книги під назвою «Прихід», а рахунки «Сплачено» і «Володіння» – у нижній частині бухгалтерської книги під назвою «Розхід».

Принцип подвійного запису передбачав, щоб суми записів, відображених у верхній та нижній

частинах бухгалтерської книги, були адекватні (рівні). На дагу складання бухгалтерського звіту виводилися підсумки по кожному з чотирьох рахунків системи «Ворота Дракона», після чого здійснювалася перевірка з допомогою рівняння балансової ув'язки:

Отримано – Сплачено = Наявність – Володіння

Балансовий метод розрахунку прибутку за рік в системі «Ворота Дракона» отримав назву «улаштування» [12, с. 8].

З часом на основі «Воріт Дракона» була розроблена більш складна система обліку, що отримала назву «Чотири ноги». Ця нова система передбачала складання певного аналогу звіту про прибутки і збитки (Cai Xian Jie Ce), в якому всі доходи розташовувалися у верхній частині, а витрати, втрати і податки – у нижній. Прибуток являв собою перевищення загальної суми доходів, зафіксованої у верхній частині звіту, над загальною сумою записів у його нижній частині. Відповідно, збиток виникав тоді, коли загальна сума витрат, втрат і податків перевищувала сукупні доходи.

Система «Чотири ноги» не обмежувалася складанням звіту про прибутки і збитки. Як і в європейських країнах, у Китаї існував еквівалент балансового звіту (Cun Chu Jie Ce). У ньому капітал та зобов'язання записувалися у верхній частині, а активи – у нижній. Прибуток, який брали зі звіту про прибутки і збитки, фіксувався у верхній частині китайського балансу, а збитки – у нижній частині. Верхня частина балансу називалася Tian Fan («небо»), а нижня – Di Fan («земля»). Процес балансування двох частин називався Tian Di He («урівноваження неба і землі»).

Використання систем «Ворота Дракона» і «Чотири ноги» було притаманним у першу чергу імператорським та феодалним господарствам, які застосовували їх майже без змін протягом століть. Сучасна система бухгалтерського обліку почала формуватися в Китаї лише у другій половині XIX ст., після перетворення цієї величезної держави у напівколонію провідних європейських країн (Великобританії та Франції). В той час у китайських портових містах швидкими темпами відкривалися концесії британських і французьких фірм. Одночасно з припливом капіталу і нових технологій у Китай були завезені європейські методи бухгалтерського обліку. Їх почали викладати у китайських університетах, хоча ці спроби часто переривалися численними зовнішніми і внутрішніми конфліктами аж до 1949 р., коли було створено Китайську Народну Республіку (КНР).

Початок законотворчої активності у сфері бухгалтерського обліку Китаю було закладено публікацією у 1914 р. першої частини закону «Про бухгалтерський облік». У наступні роки були видані інші положення, які регламентували сферу обліку та звітності [6, с. 74].

У другій половині XX ст. система бухгалтерського обліку в КНР формувалася виключно

під впливом комуністичної ідеології та потреб планової економіки. Діяльність з регламентування бухгалтерського обліку була централізована і передана під контроль Міністерства фінансів Китаю, яке з 1951 р. володіло виключним правом розробляти форми обліку та звітності для державних підприємств. До середини 1970-х років на облік взагалі звертали мало уваги, через що він знаходився в жалюгідному становищі. Показовим фактом є те, що за часів «культурної революції» (1966–1976 рр.) навіть подвійний запис вважався «ворожим» капіталістичним методом.

Серйозний поворот намітився лише в другій половині 1970-х років. Політика «відчинених дверей», проголошена китайським урядом в 1976 р., дозволила бухгалтерській професії набутти визнання у суспільстві і посісти гідне місце в економіці, науці та освіті. Значний прогрес було досягнуто також у напрямі гармонізації національної системи обліку з міжнародними стандартами. Зокрема, у 1980-х роках Міністерство фінансів Китаю розробило декілька нормативних документів для регулювання діяльності спільних підприємств, які були адаптовані до вимог міжнародної практики бухгалтерського обліку.

У 1992 р. Міністерство фінансів затвердило Інструкції з бухгалтерського обліку для приватних підприємств і підприємств з іноземними інвестиціями, які фактично стали основою майбутніх стандартів бухгалтерського обліку. У цьому ж році внаслідок швидкого зростання ринку цінних паперів Китаю було розроблено Систему бухгалтерського обліку для закритих акціонерних товариств, яка пом'якшила існуючі протиріччя.

Поява цих документів була істотною подією у сфері регулювання бухгалтерського обліку в Китаї, оскільки ними було введено нові правила обліку та елементи фінансової звітності, які у багатьох аспектах відповідали міжнародній практиці. Але збереглися і відмінності, які стосувалися:

- сумнівної заборгованості;
- правил списання зношеного обладнання;
- розкриття інформації про фінансовий стан у щорічній звітності.

Сьогодні у Китаї триває процес врегулювання законодавчої бази та приведення облікової діяльності у відповідність з міжнародною практикою та очікуваннями іноземних інвесторів. Але цей процес певною мірою гальмується наявністю складних протиріч між економічним лідерством та соціалістичною формою державного устрою Китаю, що не дозволяє цій країні посісти чільні позиції у сфері обліку та звітності.

**Висновки.** Специфічні риси бухгалтерського обліку в Китаї були сформовані протягом десятиліть під сильним впливом політичних, економічних та соціокультурних чинників. Конфуціанська доктрина підштовхувала людей дотримуватися правил та вчила відповідальності; політична ідеологія змушувала більше дбати



про збереження соціалістичної власності, ніж про прибуток; статус одного із світових економічних лідерів зумовлював перехід до міжнародно визнаних стандартів та правил ведення бізнесу. Тому китайський шлях реформування бухгалтерського обліку – це симбіоз міжнародних стандартів та місцевих особливостей, пов'язаних з домінуванням комуністичної партії у політичному та економічному житті країни.

На основі проведеного дослідження можна припустити, що існуючий розрив у рівні транспарентності фінансової звітності компаній Китаю та країн Заходу буде зберігатися ще довго, незважаючи на очевидне зближення китайської системи обліку з IFRS та лібералізацію національного законодавства.

На нашу думку, предметом наступних наукових дискусій буде характер і глибина майбутніх китайських реформ у сфері бухгалтерського обліку та контролю, оскільки стрімке падіння індексів на фондових біржах Китаю (у так званий «чорний понеділок», 24 серпня 2015 р., індекси впали на рекордні 8,5%) може стати першим кроком до затяжної економічної рецесії і, як наслідок, підвищеної обережності інвесторів та міжнародних партнерів. Це висуває нові вимоги до прозорості та інформативності фінансової звітності китайських компаній, а також якості законодавчого та нормативного регулювання у цій сфері.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Поленова С.Н. Природа регулювання бухгалтерського учета в Китае / С.Н. Поленова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6. – С. 82–92.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посіб.] / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: Рута, 2003. – 544 с.
3. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посіб.] / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – К.: Знання, 2006. – 311 с.
4. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: [учеб. пособ.] / А.А. Мазуренко; под ред. проф. Л.И. Ушвицкого. – М.: КНОРУС, 2009. – 236 с.
5. Ножкина Т. В. Международный аудит: [учеб. пособ.] / Т.В. Ножкина. – Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ, 2007. – 127 с.
6. Сейдахметова Ф.С. Развитие учетной системы в Китайской Народной Республике / [Ф.С. Сейдахметова, Б.А. Жуматаева, Л. Ган] // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2012. – № 4. – С. 73–79.
7. Chatfield M. A History of Accounting Thought / M. Chatfield. – Hinsdale: Dryden Press, 1974. – 314 p.
8. Aiken M. Historical Instances of Innovative Accounting Practices in Chinese Dynasties and Beyond / M. Aiken, W. Lu // The Accounting Historians Journal. – 1993. – Vol. 20, № 2. – P. 163–186.
9. van Hoepan M. A. Accounting in China: A case of vanishing cultural influence, in Perspectives on Accounting and Finance in China / J. Blake, S. Gao (editors). – London: Routledge, 1995. – P. 349–368.
10. Guo D. Y. Chinese Accounting History / D. Y. Guo. – Beijing: China Finance and Economics Publishing House, 1988. – Vol. 2.
11. Choi F. D. S. International Accounting / F. D. S. Choi, C. A. Frost, G. K. Meek; [4th ed.] – New York: Pearson Education, 2002. – 540 p.
12. Huang A. Accounting in China in Transition: 1949–2000 / A. Huang, R. Ma // Accounting and Business in Asia. – Singapore: World Scientific, 2001. – Vol. 2. – 138 p.