

A CONTABILIDADE E O AMBIENTE LEGAL E REGULAMENTAR NA CHINA

Maria Celeste Baptista de Mello

Mestranda do Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFPE/UFRN)
Endereço: Universidade de Brasília – UnB
E-mail: mcbmello@globo.com
Telefone: (61) 3307-2568

Maria José Onofre Santos

Mestranda do Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFPE/UFRN)
Endereço: Universidade de Brasília – UnB
E-mail: mariajose@unb.br
Telefone: (61) 3307-2568

Jorge Katsumi Niyama

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Coordenador do Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFPE/UFRN)
Endereço: Universidade de Brasília – UnB
E-mail: jkatsumi@unb.br
Telefone: (61) 3307-2568

RESUMO

Este artigo apresenta as características da evolução e o estado atual da contabilidade na China, quanto ao ambiente legal, às estruturas de propriedade, econômica e contábil e à profissão contábil. Para este propósito, utilizou-se uma metodologia exploratória, por meio de literatura especializada e atualizada. Os aspectos relativos a regulamentação trazem fatos que influenciaram as práticas contábeis a partir da fundação da República Popular da China, quando prevaleciam os empreendimentos estatais e o papel da contabilidade se restringia apenas a uma ferramenta de controle administrativo do Estado, até a revisão, em 2002, dos Padrões Contábeis para Atividades Empresariais, em busca da harmonização com os padrões do IASB. Os aspectos relativos à profissão contábil abordam a sua evolução, em consequência do processo de reformas políticas, econômicas, sociais e culturais, destacando avanços importantes ocorridos entre 1918 e 2001, com destaque quanto a formação, a suspensão, o restabelecimento, o desenvolvimento e o reconhecimento da profissão na China. Conclui-se que, nos últimos anos, devido às reformas econômicas, a contabilidade na China tem buscado seguir padrões internacionais e a profissão contábil tem apresentado gradativo reconhecimento, embora ainda muito distante da realidade anglo-saxônica.

Palavras-chave: Ambiente contábil. Profissão contábil. Sistema legal. China.

ABSTRACT

This article presents characteristics of the evolution and the current state of accounting in China, as for the legal environment, the property, economic and accounting structure, and the accounting profession. Exploratory research methods have been applied to updated

specialized literature. Our study established that, since the foundation of the Popular Republic of China, characterized by strong governmental control of the economic activities, the Chinese legal and regulatory environment has affected accounting practices. In 2002, the Accounting Standards for Business Enterprises were issued as an attempt to converge with IASB international accounting standards. China's present day accounting is a result of a historical process which includes political, economic, social and cultural changes in the period between 1918 and 2001. We have concluded that Chinese accounting has undergone significant reforms in recent years and efforts have been made by Chinese authorities to adapt their accounting norms to the international financial reporting standards. Due to economic reforms, the Chinese accounting profession has been earning gradual recognition, despite its remaining still very distant from Anglo-Saxon rules.

Keywords: Accounting environment. Accounting profession. Legal system. China.

1 INTRODUÇÃO

A China vem promovendo profundas reformas econômicas a partir do final da década de 70. Como consequência, o emergente mercado acionário chinês tem despertado a atenção do mundo pela grande capacidade de atrair capital estrangeiro. Por outro lado, a China, até pouco tempo praticamente inacessível, abre-se aos poucos à concorrência e à competição externas, à medida que implementa os acordos comerciais que assumiu para a sua admissão à Organização Mundial do Comércio.

Devido às mudanças econômicas, a contabilidade na China tem evoluído significativamente, sustentada pelo sistema legal, que atua de forma ampla nos aspectos técnicos e profissionais da área contábil, transformando as características anteriores de um sistema contábil voltado para usuários *insiders* (pessoas bem informadas; usuários que pertencem a uma organização, por exemplo, gerentes), que tinham acesso privilegiado às informações das empresas, para um sistema voltado ao atendimento a usuários *outsiders* (pessoas estranhas; usuários que não pertencem à organização, por exemplo, acionistas minoritários) que, por não terem acesso direto às informações, buscam demonstrações contábeis com maior nível de evidenciação.

Aponta-se como problema de pesquisa a pouca disponibilidade de estudos contábeis de países em língua que não a inglesa (WALTON et al., 2003). Este artigo contribui para redução deste problema ao tratar da contabilidade na China. Ademais, Niyama (2005) entende que a contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é fortemente influenciada pelo ambiente em que atua, ressaltando que valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social refletem nas práticas contábeis de uma nação. Desta forma, é relevante identificar as características da contabilidade da China, que vem sofrendo mudanças ambientais.

Neste sentido, o objetivo deste trabalho é apresentar a contextualização e a situação atual da contabilidade na China, considerando aspectos políticos, econômicos e sociais relacionados à contabilidade. Valores culturais e tradição histórica não são objeto deste trabalho. Procedeu-se a uma pesquisa exploratória sobre a regulamentação da contabilidade, a profissão contábil e os princípios e padrões contábeis, por meio de revisão da literatura especializada e atualizada.

O artigo está organizado em quatro partes além desta introdução. Apresenta-se uma discussão sobre o ambiente legal e a estrutura de propriedade, seguida das características das estruturas econômica e contábil, além da profissão contábil. Após, além das conclusões da pesquisa, são sugeridos temas para novas pesquisas.

2 AMBIENTE LEGAL E ESTRUTURA DE PROPRIEDADE

Após a fundação da República Popular da China em 1949, todas as empresas privadas foram gradualmente substituídas por empreendimentos estatais e de natureza coletiva (AIKEN; LU, 1998). Por quatro décadas, a regra comunista proibiu a propriedade privada, o mercado de capitais organizado e livre e a operacionalização de um sistema de preços de mercado (ABDEL-KHALIK et al., 1999). O Estado passou a ser o maior, talvez o único, proprietário e a principal fonte de recursos financeiros, retendo ainda o direito de uso e a distribuição de todos os meios de produção.

Desde a sua ascensão, o Partido Comunista Chinês, embora não tendo autoridade formal, exerce o controle efetivo por meio da fruição de todas as posições importantes do Estado, agindo, inclusive, por meio do Congresso Nacional Popular da China, principal corpo legislativo do país.

No início da era maoísta, prevalecia, de forma marcante, a ideologia soviética, que se operacionalizava por meio de um planejamento centralizado de governo. Neste contexto, o papel da contabilidade se restringia a uma ferramenta de controle administrativo do Estado, servindo basicamente para examinar as metas governamentais sem considerar o custo. Conseqüentemente, as práticas contábeis eram regulamentadas pelo Estado e limitadas ao registro de transações e à função de controle.

O modelo contábil soviético proporcionou importante orientação para a economia planificada (HILMY, 1999). Da União Soviética, a China importou um Sistema Contábil Uniforme (*Uniform Accounting System – UAS*), o qual era, em muitos aspectos, determinado por políticas fiscais (XIAO et al., 2004). Os UASs promulgados na China são uma série de regulamentos contábeis para diferentes indústrias e tipos de estrutura de propriedade. O Ministério de Finanças estipulava alguns dos principais UASs, enquanto outras autoridades ministeriais do governo central emitiam os demais (JIASHU et al., 1997). As desordens políticas e econômicas ocorridas durante o movimento das massas do *Great Leap Forward*, em 1958, desorganizaram o poder do Estado. Em consequência, o Ministério de Finanças perdeu o controle que exercia sobre as práticas contábeis e os UAS foram erradicados.

Entretanto, a partir dos anos setenta, ocorreram marcantes mudanças no cenário econômico chinês, que chamaram a atenção da comunidade internacional (AIKEN; LU, 1998). As reformas econômicas que se observam neste período têm o objetivo de levar a economia centralizada chinesa para uma economia de mercado (Economia de mercado é entendida como aquela influenciada pela lei de oferta e procura) (JIAHSU et al., 1997). Estas reformas, particularmente as societárias, mudaram o cenário corporativo e alteraram profundamente o ambiente contábil (XIANG, 1998).

Com a mudança de foco da luta de classe para o desenvolvimento econômico, o Ministério de Finanças recuperou o controle da regulamentação contábil, restabelecendo os UASs baseados em setores industriais. Três razões são apontadas para explicar este restabelecimento: a) os UASs eram consideradas muito úteis; b) a abordagem da China para as reformas foi de experimentalismo e gradualismo; c) a China ainda operava um sistema de planejamento central (XIAO et al., 2004).

Na década de 80, duas importantes leis foram editadas. Em 1981, o Congresso Nacional Popular da China promulgou a Lei Contábil (*The Accounting Law of The People's Republic of China*), representando o mais alto nível de exigências legais para o exercício da profissão contábil no país. Esta lei estabeleceu os objetivos básicos da contabilidade, a responsabilidade estatutária dos contadores, a autoridade legal de padrões e normas contábeis, e os princípios contábeis fundamentais e procedimentos a serem seguidos na organização das atividades contábeis, delegando, ainda, autoridade ao Ministério de Finanças para normatizar e padronizar o arcabouço contábil (JIASHU et al., 1997).

Posteriormente, em 1985, para atender a nova política de abertura dos mercados, o Congresso Nacional Popular da China promulgou uma lei específica conciliando necessidades especiais de vários tipos de negócios com associação estrangeira. O Regulamento Contábil para *Joint Ventures* com Investimentos Chineses e Estrangeiros (*The Accounting Regulation for Joint Ventures with Chinese and Foreign Investments*) combinou a teoria contábil ocidental com a filosofia chinesa (HILMY, 1999), e adotou “princípios contábeis aceitos internacionalmente na extensão máxima possível dentro da economia socialista chinesa” (LEFEBVRE; LIN, 1990 apud JIASHU et al., 1997, p. 346).

Por outro lado, como resultado das reformas econômicas, que afrouxaram as relações entre empresas estatais e o governo central, as empresas passaram a ter maior poder e controle sobre as operações e a retenção de lucros (HILMY, 1999; LIN; CHAN, 2000). Assim, um maior grau de liberdade, ainda que dentro de metas centralizadas, foi dado aos gerentes das empresas estatais. Recompensas e a possibilidade de estabelecer bônus advindos dos resultados excedentes estimularam os gerentes a buscar a melhoria da eficiência empresarial. Os gerentes que transformavam empresas deficitárias em empresas rentáveis eram considerados heróis e reconhecidos por meio do *Wanyuanhu* – uma lista das pessoas honradas na China e equivalente ao *Hall of Fame* nos esportes norte-americanos (ABDEL-KHALIK et al., 1999). Para empresas com dificuldades financeiras, a China introduziu, em 1986, a lei de falências (ABDEL-KHALIK et al., 1999). Anteriormente, as empresas deficitárias eram socorridas com recursos públicos.

A China é um país onde o desenvolvimento econômico tem sido acompanhado por mudanças significativas no sistema político, mas dentro de uma estrutura de forte controle governamental (XIAO et al., 2004). Em decorrência, existe uma variedade de fontes legais que regem a contabilidade empresarial e os relatórios financeiros, entretanto, a maioria é consistente uma com as outras e primeiramente objetivam servir os interesses econômicos do Estado (JIASHU et al., 1997). Por exemplo, a Lei Contábil estipula que os contadores têm obrigação de: a) supervisionar as transações econômicas e financeiras das empresas em termos da legislação e regulamentos relacionados; b) proteger as propriedades e interesses do Estado em entidades comerciais; e c) assegurar a autenticidade e adequação dos livros contábeis e das informações divulgadas.

Esta Lei é decretada com o propósito de padronizar o comportamento contábil, assegurando que a documentação contábil seja autêntica e completa, fortalecendo o gerenciamento econômico e financeiro, melhorando os resultados econômicos e protegendo a economia de mercado socialista (art. 1º da Lei Contábil, redação de 31/10/1999).

A continuidade do envolvimento do governo na regulamentação contábil na China pode ser observada no Comitê de Padrões Contábeis Chineses (*Chinese Accounting Standards Committee – CASC*), estabelecido em 1988 como órgão consultivo amplamente controlado pelo Ministério de Finanças (XIAO et al., 2004).

No final de 1992, depois de quase dez anos de estudo e preparação, o Ministério de Finanças decidiu substituir os UASs por um conjunto de padrões contábeis oficiais similares aos Padrões Contábeis Internacionais (*International Accounting Standards – IASs*) e aos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (*Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*) dos países ocidentais. A promulgação dos Padrões Contábeis para Atividades Empresariais (*The Accounting Standards for Business Enterprises*) foi considerada um marco na contabilidade chinesa (JIASHU et al., 1997).

Ao mesmo tempo, o Ministério de Finanças também editou treze novas normas contábeis para os setores industriais, como um suplemento para facilitar a implementação dos Padrões Contábeis para Atividades Empresariais pelos diferentes segmentos produtivos

(JIASHU et al., 1997). Estas normas foram editadas para substituir aquelas emitidas por outras autoridades ministeriais ou para acomodar novos setores de indústrias emergentes resultantes das reformas econômicas, tais como empresas fabris, empresas comerciais, empresas de transporte, instituições financeiras não bancárias, empresas de serviço e turismo, indústrias aeronáutica e astronáutica, empresas de televisão e divulgação, empresas com operações no exterior etc.

Ademais, novas formas de propriedade de empresas e modelos de operação surgiram em consequência da reestruturação econômica (JIASHU et al., 1997). Empresas coletivas e privadas e empresas com investimento estrangeiro passaram a coexistir e competir com as empresas estatais (LIN; CHAN, 2000). Uma vez que a China permitiu aos seus cidadãos a propriedade e o funcionamento de empresas com fins lucrativos, o governo adotou, também, medidas para facilitar a formação de capital (ABDIEL-KHALIK et al., 1999). No início dos anos 90, foram instituídas as bolsas de valores chinesas. Em consequência, no final de 1992 e início de 1993, o governo chinês editou uma série de normas legais para apoiar a nova política econômica. A Regulamentação Contábil para Companhias Listadas Experimentalmente (*Accounting Regulation for Experimental Listed Companies*) mudou o modelo contábil tradicional de inspiração soviética para práticas contábeis ocidentais (CHEN; WANG, 2004; JIASHU et al., 1997). As companhias listadas na China são similares às companhias abertas no Brasil.

No mesmo ano em que a reforma contábil foi introduzida, 1993, o governo adotou o princípio da economia de mercado socialista, destacando o papel das empresas estatais como o principal suporte na economia de mercado (HILMY, 1999). O governo chinês permaneceu como o acionista majoritário das companhias listadas em bolsa, que, em sua maioria dominante, eram anteriormente empresas de propriedade do Estado (CHEN; WANG, 2004). Assim, embora a privatização de empresas na China tenha crescido, o Estado ainda é o principal proprietário – somente cerca de 20% das ações das empresas privatizadas são mantidas por investidores privados (ABDEL-KHALIK et al., 1999).

Com o intuito de reforçar a confiança dos investidores no emergente mercado de capitais chinês, o Ministério de Finanças aprovou e emitiu o primeiro conjunto de padrões de auditoria independente em 1995, regulando o desempenho das auditorias e harmonizando a prática de auditoria independente com as práticas internacionais (LIN; CHAN, 2000). Posteriormente, foram editados os demais conjuntos de normas relacionadas com a auditoria independente.

Em 1998, o primeiro regulamento para companhias listadas foi substituído pela Regulamentação Contábil para Companhias Listadas (*Accounting Regulation for Listed Companies*), visando eliminar importantes discrepâncias que ainda existiam entre os CPR GAAP (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos na República Popular da China) e os IAS (CHEN et al., 2002, CHEN; WANG, 2004). Além deste, outros importantes instrumentos legais foram instituídos:

- a) o Regulamento Contábil para Empresas com Investimentos Estrangeiros (*The Accounting Regulation for Enterprises with Foreign Investments*), que substituiu a regulamentação experimental anterior, com prescrições contábeis e requisitos de publicação para todo tipo de entidade comercial com investimento estrangeiro, tais como *joint venture* com investimentos chineses e estrangeiros, corporações ou associações comerciais com sócios chineses e estrangeiros e sucursal ou subsidiária de corporações estrangeiras operando na China;
- b) o Regulamento da Bolsa de Valores (*The Regulation on Securities Exchanges*) e o Manual Suplementar para Divulgação de Informação (*Supplementary Guidelines for Information Disclosure*) que especificam os tipos e usos da informação

contábil a ser publicada pelas empresas listadas publicamente no país (JIASHU et al., 1997); e

- c) a Lei para Contadores Públicos Certificados (*The Law of the People's Republic of China on Certified Public Accountants*).

Em 2000, o governo chinês revisou e expandiu a legislação de 1998, emitindo o Regulamento Contábil para Atividades Empresariais (*Accounting Regulation for Business Enterprises*), que rege a contabilidade financeira e os relatórios contábeis de todas as empresas, listadas ou não listadas (DELOITTE, 2002; CHEN; WANG, 2004). Em adição, devido às características específicas das instituições financeiras e das pequenas empresas, o Ministério de Finanças emitiu um novo Sistema Contábil para Instituições Financeiras e um novo Sistema Contábil para Pequenas Empresas, em vigor a partir de 2002 e 2005, respectivamente (DELOITTE, 2002).

3 ESTRUTURAS ECONÔMICA E CONTÁBIL

A economia chinesa se caracterizava, até a década de 70, por um sistema de financiamento baseado no crédito governamental e um fortíssimo controle estatal. A contabilidade, portanto, era inserida dentro dos limites das necessidades e interesses do Estado.

Anteriormente às reformas chinesas, os Sistemas Contábeis Uniformes (*Uniform Accounting System – UAS*) eram prescritivos, com regras básicas de registro, reconhecimento e mensuração específicas para cada setor industrial (XIAO et al., 2004). Estes sistemas uniformes, embora importados da União Soviética, têm sido considerados como uma tradição nacional chinesa (LI, 2001 apud XIAO et al., 2004). Consistiam apenas de relações de contas e detalhados procedimentos de registro contábil, sem o suporte de uma base conceitual. Conforme Nobes (1998), um sistema contábil pode ser entendido como um conjunto de práticas que são utilizadas em relatórios anuais publicados e que refletirão o contexto mais amplo no qual elas operam. Portanto, os UASs, inicialmente concebidos para empresas estatais, tornaram-se de difícil aplicação (JIASHU et al., 1997). Os velhos sistemas contábeis tinham sido projetados para satisfazer as necessidades de uma economia planificada, com objetivos completamente diferentes daqueles de uma economia orientada no mercado (NG et al., 2002).

O regime comunista chinês, contudo, com suas empresas estatais dominando a economia, permitiu às autoridades coordenarem tanto reformas microeconômicas em nível de produção individual, como um programa de estabilização macroeconômico (HILMY, 1999). E, quando a economia de mercado socialista foi adotada, surgiu, na China, um novo modelo de contabilidade, tentando conciliar o remanescente do planejamento e controle econômico central com as atividades empresariais orientadas para o mercado. Até aquele momento, as práticas contábeis chinesas eram guiadas pelos requisitos legislativos, pela regulamentação contábil do governo e pelos padrões contábeis oficiais (JIASHU et al., 1997), com seus demonstrativos financeiros destinados a usuários internos, especialmente o governo central.

O governo chinês, ao decidir que o conjunto de padrões contábeis baseados em transações deveria substituir os padrões contábeis baseados em setores industriais (JIASHU et al., 1997), promulgou legislação pertinente, onde especificou os princípios fundamentais de contabilidade e as diretrizes gerais para práticas contábeis, “incorporando a maioria dos princípios contábeis aceitos internacionalmente, modelados conforme os IASs” (JIASHU et al., 1997, p. 346). Embora a globalização do mundo econômico seja considerada a base na qual a China se apoiou para introduzir um número de convenções contábeis ocidentais, conforme ABDEL-KHALIK et al. (1999), as origens do interesse do governo chinês em padrões contábeis são encontradas tanto em necessidades internas como externas (XIAO et

al., 2004). Assim, após as reformas econômicas “a influência política, a natureza do mercado de capital e o efeito inercial da tradição contábil passam a formar o sistema contábil na China, tanto quanto em outras economias de transição” (XIAO et al., 2004, p. 195).

A reforma contábil, um componente natural da integração de medidas micro e macroeconômicas cuidadosamente planejadas (HILMY, 1999), move a China em direção a uma economia de mercado globalizado. Uma mais acentuada mudança ocorreu nos anos 90, a década em que mercados financeiros popularmente conhecidos como mercados de capitais emergentes atraíram o interesse de investidores mundiais com sua promessa de oferecer retornos substancialmente maiores do que os obtidos em mercados de capitais desenvolvidos (HILTON, 1994; PRICE, 1994 apud SAUDAGARAN; DIGA, 1997). Mercado de capital emergente é o mercado de capitais localizado em um país em desenvolvimento. A definição de país em desenvolvimento é dada pelo Banco Mundial. (SAUDAGARAN; DIGA, 1997). Para a China, a consequência foi um grande fluxo de recursos estrangeiros (ABDEL-KHALIK et al. 1999). O segmento de mercado de capitais no novo cenário econômico permitiu que as empresas finançassem suas necessidades, não só com a poupança doméstica, mas também com recursos externos.

No final de 2001, havia 1.600 companhias chinesas registradas em bolsas de valores com uma capitalização representando 45% do Produto Interno Bruto chinês (CSRC, 2000 apud XIAO et al., 2004). Dez anos antes, a China havia instituído as Bolsas de Valores de Shanghai e Shenzhen, respectivamente no final de 1990 e início de 1991. Estas bolsas foram estabelecidas para facilitar a negociação de parte do capital de empresas recentemente privatizadas, cuja propriedade o governo havia decidido ceder a investidores privados (ABDEL-KHALIK et al., 1999). A esse respeito, Bustelo e Lommen (1998) consideram benéfica para a economia e sociedade chinesas a decisão de substituir a planificação central por um sistema dependente, em muito maior medida, dos mecanismos de mercado, em que pese os efeitos negativos que foram observados (inflação, desemprego, distribuição de renda desequilibrada etc).

Inicialmente, as companhias listadas foram autorizadas a emitir somente ações-A, denominadas em moeda local e negociadas com cidadãos chineses. Em 1992, algumas companhias, a maioria das quais tinha emitido ações-A, puderam emitir ações-B, negociadas, neste caso, somente com investidores estrangeiros e denominadas em outras moedas (CHEN; WANG, 2004). As ações-B são negociadas em dólares dos Estados Unidos na Bolsa de Shanghai e em dólares de Hong Kong na Bolsa de Shenzhen. Ademais, como parte da grande revisão de sua economia, a China além de privatizar milhares de empresas estatais, listou muitas delas em bolsas no exterior (LIN; CHAN, 2000). Enquanto as ações A e B são negociadas apenas nas bolsas de Shanghai e Shenzhen, determinadas empresas chinesas obtiveram permissão para emitir ações do tipo H e N, que são vendidas para investidores estrangeiros na Bolsa de Valores de Hong Kong e na Bolsa de Valores de Nova Iorque, respectivamente (ABDEL-KHALIK et al., 1999).

A formação do mercado de capitais criou uma necessidade de informação contábil relevante para ajudar o fluxo de capital para usos mais eficientes (CHEN et al, 2002; CHEN; WANG, 2004). Além disso, o desenvolvimento da economia de mercado socialista, a privatização e um grande fluxo de investimento estrangeiro demandaram a inovação do sistema contábil chinês em harmonia com a prática internacional (LIN; CHAN, 2000).

Conquanto o mercado de ações seja uma força direcionadora por trás das reformas contábeis (CHEN; WANG, 2004), a inserção da China na Organização Mundial de Comércio – OMC, com o consequente crescimento das importações e exportações, e o acesso a créditos financeiros cedidos por organismos internacionais têm reforçado a necessidade de mudanças no sistema contábil. Quando a China tornou-se membro do Banco Mundial recebeu significativo e crescente financiamento. Tipicamente, a maioria dos convênios de empréstimos

bancários estipula o desenvolvimento de melhorias institucionais, financeiras e contábeis como condições para efetivar acordos de empréstimo (ABDEL-KHALIK et al., 1999). Assim, é de se notar que as reformas contábeis promovidas na China foram apoiadas pelo Banco Mundial e pelo Fundo Monetário Internacional (HILMY, 1999; JIASHU et al., 1997; NOBES, 1998; XIAO et al., 2004).

A legislação inicial destinada a empreendimentos associados à capital estrangeiro adotou princípios contábeis aceitos internacionalmente dentro dos limites da economia socialista chinesa (JIASHU et al., 1998). Em que pese a limitação encontrada, tal legislação contribuiu para a melhoria da contabilidade chinesa e promoveu o avanço da internacionalização contábil na China. Nobes (1998) reconhece que o sistema contábil da China está se movendo em direção a uma contabilidade voltada à evidenciação, devido ao surgimento de um mercado do tipo *outsider*, embora a China seja um país sem forte tradição de capital externo.

Contudo, a história do mercado chinês não tem sido suficientemente longa para permitir uma infraestrutura de capital, incluindo intermediários profissionais, direitos legais e proteção ao investidor (CHEN; WANG, 2004). De fato, o rápido crescimento do mercado de capitais favoreceu a colocação de padrões contábeis na China, porém com uma relativamente fraca demanda e oferta de padrões contábeis, por ser um mercado ainda fraco e imperfeito (XIAO et al., 2004). Segundo Hilmy (1999), as principais inovações trazidas pela reforma contábil de 1993 foram:

- a) Uma distinção clara entre custo do produto e custo do período - despesas financeiras e variações cambiais são custos do período. Anteriormente, as despesas administrativas, as despesas financeiras e variações cambiais relativas a financiamento de ativos permanentes eram incorporadas ao custo do produto;
- b) Depreciação - os métodos foram simplificados, a vida útil dos ativos foi reduzida e a depreciação acelerada, em alguns casos, foi permitida. Anteriormente, a vida útil dos ativos era muito longa e era estabelecida de acordo com os setores industriais;
- c) Conceito de capital próprio e de manutenção de capital - uso do conceito de capital próprio, formado por fundos governamentais, investimentos corporativos e/ou subscrições de investidores reflete a intenção de descentralização para reduzir o subsídio do Estado. Anteriormente, sob o Sistema de Fundos, o governo abastecia as empresas estatais com o Fundo Público de Ativos (*Public Asset Fund*) e nenhuma provisão era feita para a aplicação do conceito de manutenção de capital para determinar os lucros/prejuízos verdadeiros;
- d) Flexibilidade de transferências entre fundos - a estrutura dos fundos (fundo para ativo operacional, fundo para teste de novos produtos, fundo para emergência, fundo para bônus de empregados e fundo para benefícios de empregados) foi modificada e suas taxas reduzidas. Os superávits (lucros) podem ser retidos como reservas (reserva legal, reserva para bem público e qualquer outra reserva desejada pela empresa). Anteriormente, o capital investido pelo governo era dividido em apenas dois fundos (Ativos Fixos e Ativos Correntes) e nenhuma transferência era permitida entre fundos ou funções;
- e) Princípio do conservadorismo - permite a avaliação do estoque pela regra “custo ou mercado, o menor” em algumas empresas. A provisão para devedores duvidosos é permitida em determinadas situações e é considerada como despesa corrente.

A teoria contábil, que resultou dos novos parâmetros, permite que os investimentos estrangeiros sejam avaliados pelos credores e, ao mesmo tempo, satisfaz os objetivos

chineses. Não obstante as pressões externas, a contabilidade chinesa conservará alguns aspectos especiais em linha com suas próprias normas culturais e econômicas (AIKEN; LU, 1998). Talvez, a mais intrigante característica do desenvolvimento contábil na China é sua resposta às pressões políticas para aperfeiçoar as condições econômicas e a integração contábil com políticas micro e macroeconômicas (HILMY, 1999).

No sentido de reduzir, até eliminar, as discrepâncias existentes entre os CPR GAAP e os IAS, o Estado realizou revisões sucessivas nos dispositivos legais. Os Padrões Contábeis para Atividades Empresariais (*The Accounting Standards for Business Enterprises*), revisados em 2002, complementando o trabalho da China em desenvolver padrões contábeis em harmonia com os IASs (XIAO et al., 1997), relacionam treze princípios contábeis (os princípios foram extraídos, de forma resumida, do art. 11 dos Padrões Contábeis para Atividades Empresariais da China), conforme apresentados em seguida, que devem ser observados por todas as empresas na China:

- a) A informação contábil deve ser preparada com base em transações e eventos que tenham realmente ocorrido e deve refletir verdadeiramente a posição financeira, os resultados operacionais e os fluxos de caixa da empresa;
- b) A empresa deve contabilizar transações e eventos de acordo com suas substâncias econômicas e não deve meramente referir-se às suas formas legais;
- c) A informação contábil fornecida por uma empresa deve ser capaz de refletir a posição financeira, os resultados operacionais e os fluxos de caixa da empresa, no sentido de satisfazer as necessidades dos usuários da informação contábil;
- d) A empresa deve aplicar tratamentos contábeis consistentemente em todos os períodos contábeis. Os tratamentos contábeis não devem ser mudados arbitrariamente;
- e) A contabilidade da empresa deve cumprir com os tratamentos contábeis prescritos. A informação contábil deve ser comparável e preparada em bases consistentes;
- f) A informação contábil deve ser preparada tempestivamente, sem antecipação ou atraso;
- g) A informação contábil e financeira e os relatórios contábeis devem ser preparados de forma clara e concisa para que possam ser facilmente entendidos e utilizados;
- h) A informação contábil deve ser preparada de acordo com o regime de competência;
- i) As receitas devem ser confrontadas com os custos e despesas imputáveis ao mesmo período contábil;
- j) Os ativos devem ser registrados pelo custo histórico de aquisição. Se um ativo é gasto subsequente, a empresa deve fazer a correspondente provisão para a perda da capacidade;
- k) A empresa deve classificar razoavelmente gastos como despesas ou investimento. Se todos os benefícios que surgem dos gastos são realizados dentro do período corrente, ou ciclo operacional, o gasto deve ser classificado como despesa. Se os benefícios que surgem dos gastos serão realizados por vários períodos contábeis, ou vários ciclos operacionais, os gastos devem ser classificados como investimento;
- l) A empresa deve obedecer aos requisitos do conceito de prudência: não deve superavaliar ativos e receitas ou subavaliar passivos e despesas. Nenhuma provisão deve ser feita para reserva oculta;
- m) A empresa deve obedecer aos requisitos do conceito de materialidade. Deve avaliar a materialidade das transações ou eventos no processo contábil para determinar a forma pela qual eles serão contabilizados.

Alguns princípios adotados na China apresentam semelhança com os pressupostos básicos e características qualitativas do *International Accounting Standards Board* (IASB), como segue: confiabilidade (princípio chinês nº 1); primazia da essência sobre a forma (princípio chinês nº 2); compreensibilidade (princípio chinês nº 3); comparabilidade (princípios chineses nºs 4 e 5); oportunidade da informação (princípio chinês nº 6); neutralidade (princípio chinês nº 7); competência (princípios chineses nºs 8 e 9); prudência (princípio chinês nº 12) e materialidade (princípio chinês nº 13).

Contudo, estes esforços de aperfeiçoamento de princípios e padrões contábeis não encerram o processo de adequação de práticas contábeis, tendo em vista que o modelo econômico chinês ainda não se encontra perfeitamente amadurecido. Para Chen e Wang (2004), embora a China tenha feito notável progresso em colocar padrões dentro de um relativamente curto período de tempo, muitos problemas procrastinadores existem na área do ambiente informacional e da infraestrutura necessária para a produção e disseminação da informação contábil, tais como fraca governança corporativa, auditoria de baixa qualidade e ausência de contadores qualificados e profissionalismo.

4 PROFISSÃO CONTÁBIL

A contabilidade como profissão brotou diretamente do moderno setor econômico da China, quando a economia chinesa foi exposta às práticas ocidentais no início do século vinte (XU, 2003).

Quando a política de “abertura de portas” foi adotada em 1978, não somente transformou a economia chinesa, mas criou uma vasta demanda por contadores e serviços de auditoria (YEE, 2001). A partir deste evento, a profissão contábil começou a experimentar mudanças e a desenvolver-se. Yee (2001) considera que, na China, anteriormente, a profissão contábil não havia tido oportunidade de desenvolver-se pelo desprezo que o público tinha com a contabilidade.

Nos últimos vinte anos, entretanto, tem havido um extraordinário progresso, sugerindo uma mudança revolucionária nos valores da sociedade (YEE, 2001). Jiashu et al. (1997) observam que o aparecimento de empresas associadas a capitais estrangeiros e empresas do mercado acionário tem expandido os grupos de usuários e as necessidades de informação da contabilidade empresarial além das necessidades das autoridades governamentais. Em decorrência desta nova situação, ocorreu uma crescente internacionalização contábil na China, provocando a profissionalização da contabilidade. Profissionalização é o processo pelo qual um grupo obtém *status* e privilégios de profissão (XU, 2003).

Em um estudo de caso, Yee (2001) analisou a profissão contábil chinesa e observou que esta foi influenciada pelo ambiente econômico, político, cultural e social. Considerando os fatos ocorridos entre 1918 e 2001, Yee (2001) dividiu a história da profissão contábil na China em cinco fases distintas, como segue:

- a) emergência e formação da profissão (1918-1948);
- b) suspensão e contração (1949-1977);
- c) restabelecimento (1978-1985);
- d) desenvolvimento constante (1986-1993); e
- e) reconhecimento (a partir de 1994).

Depois que a Dinastia Qing foi destruída, o sistema econômico feudal começou a desintegrar-se. Com a queda do sistema feudal, a China vivenciou um período semi-colonial. Investidores estrangeiros foram para a China e os negócios e atividades com o ocidente floresceram. Tal crescimento atraiu os primeiros Contadores Públicos Certificados (*Certified*

Public Accountants – CPA) para a China. Para o propósito do estudo de caso, Yee (2001) considerou *accounting profession* como sendo *Certified Public Accountants* – CPA. Como resultado, em 1918, o governo chinês emitiu o Regulamento Provisório para Contadores, marcando o início do período de emergência e formação da profissão contábil no país.

Durante esta fase, o número de contadores públicos certificados multiplicou-se e associações profissionais foram organizadas (YEE, 2001; XU, 2003). Entretanto, a China, submetida a turbulências internas, foi envolvida em uma guerra civil e sofreu o domínio do Japão. Conseqüentemente, a despeito do reconhecimento oficial, existiram poucas oportunidades para os chineses promoverem atividades econômicas, o que retardou o crescimento da contabilidade e da profissão contábil na China.

A fundação da República Popular da China, em 1949, marca nova etapa no desenvolvimento da profissão contábil. Yee (2001) identificou-a como de suspensão e contração. Sob o regime comunista, não havia lugar para os serviços privados de contabilidade, que era considerada intelectual e pertencente à classe burguesa. Assim, a atividade contábil não era considerada importante e os contadores não eram vistos com respeito. Os CPAs perderam seu contexto social em uma economia socialista (CICPA, 1999; XU, 1995 apud YEE, 2001) e, como resultado, todo o sistema de reconhecimento e supervisão de contadores públicos certificados desfez-se (GAO, 1992 apud YEE, 2001).

De forma marcante, o movimento *Great Leap Forward*, lançado em 1958 na tentativa de alcançar um crescimento econômico substancial, foi um desastre para o desenvolvimento da contabilidade. A função da contabilidade durante este movimento não somente foi negligenciada, mas muitos conceitos e práticas contábeis absurdos também foram encorajados e aplicados (BAI, 1988 apud WEI; EDDIE, 1996 apud YEE, 2001). Por um breve período, entre 1962 e 1965, o desenvolvimento da profissão contábil teve uma sobrevida devido ao confronto ideológico com a União Soviética. Porém, a Revolução Cultural que se seguiu provocou a extinção da contabilidade em todas as empresas estatais e coletivas, a demissão dos profissionais contábeis e o fechamento de departamentos de contabilidade nas universidades (VAN HOEPAN, 1995 apud YEE, 2001). A Revolução Cultural, ocorrida no período de 1966 a 1976, tinha como propósito agir contra as tendências liberais que persistiam após a implantação do regime comunista (HILMY, 1999).

O restabelecimento da profissão contábil começou em 1978, quando o governo chinês promulgou o Regulamento Contábil para Funcionários Autorizados (*Accounting Staff Authorities Regulation*), que possibilitava a todo pessoal de contabilidade manter um título profissional (AIKEN et al, 1997 apud YEE, 2001).

Em muitos países ocidentais, a profissão contábil tem sido organizada por técnicos e associações profissionais que são razoavelmente independentes do Estado. A situação na China é diferente. Para Hao (1999 apud XU, 2003), o Estado foi o mais importante fator no crescimento da profissão contábil na China pós-Mao. Como os contadores chineses não se organizaram proativamente sozinhos, qualquer passo nessa direção foi conduzido por ordem estatal (HAO, 1999 apud YEE, 2001). O governo chinês instituiu novas leis e regulamentos que impulsionaram o restabelecimento do sistema de contadores públicos certificados, a reorganização da Sociedade Contábil da China (*Accounting Society of China* – ASC), abrangendo principalmente acadêmicos, e a formação de empresas de CPA. A primeira empresa de CPA criada, em 1981, foi Contadores Públicos Certificados de Shanghai (*Shanghai Certified Public Accountants*), então chamada de Consultores Contábeis de Shanghai (*Shanghai Accounting Consultants*) (YEE, 2001).

A fase chamada de desenvolvimento constante iniciou-se com a promulgação dos Regulamentos para Contadores Públicos Certificados (*Regulations of the People's Republic of China on Certified Public Accountants* - RCPA), em 1986. Pela primeira vez, na história do

desenvolvimento da profissão contábil, o *status* do CPA chinês foi legalizado. Ademais, aos CPAs foi delegada autoridade para formarem seu próprio órgão profissional.

De acordo com os RCPA, para obter o certificado de contador público, os candidatos, com educação de grau superior e, no mínimo, três anos de experiência prática, deveriam ser aprovados em exame (WEI; EDDIE, 1996 apud YEE, 2001). Esta regulação ainda instituiu os seguintes pontos:

- a) definiu CPAs como pessoas aprovadas pelo Estado para prática de auditoria, verificação contábil e trabalhos de consultoria contábil;
- b) os CPAs devem ser imparciais, objetivos e responsáveis pela acurácia e legalidade de seus relatórios;
- c) o estabelecimento de empresas de contabilidade pública, com as quais os CPAs devem se associar para desenvolvimento de seus trabalhos.

O Instituto Chinês de Contadores Públicos Certificados (*Chinese Institute of Certified Public Accountants – CICPA*) foi o primeiro órgão da profissão contábil fundado na China desde a instituição da República Popular da China (LIN; CHAN, 2000). Em 1988 foi criado como uma organização nacional de contadores públicos certificados sob a jurisdição do Ministério de Finanças. Entre suas tarefas, incluíam-se o registro de CPAs e de empresas de CPAs, além da educação e auto-regulamentação da classe. Todavia, o CICPA foi visto como uma “agência quase-governamental”, colocando em questão a independência dos CPAs chineses, pelo fato dos principais representantes serem funcionários públicos (YEE, 2001).

Não obstante as limitações encontradas, a China foi favorecida com a reforma econômica e começou a se transformar dentro da economia de mercado socialista. Tal transformação continua conduzindo mudanças para o *status* e o papel da profissão contábil. Com efeito, entendida a necessidade de serviços de auditoria independente no emergente mercado de capitais, a China empreendeu várias medidas legais para estabilizar a profissão de auditor independente.

Assim, a partir de 1994, começou o reconhecimento da profissão com a promulgação da Lei de Auditoria da República da China (*Auditing Law of the People’s Republic of China*) e da Lei dos Contadores Públicos Certificados (*Law of the Certified Public Accountants*). Conforme Lin e Chan (2000), a Lei de Contadores Públicos Certificados requer profissionais para desempenhar as seguintes funções: auditar as demonstrações financeiras de empresas, verificar a contribuição de capital, empenhar-se no trabalho de auditoria de empresas em fusão, cisão e liquidação e prover serviços profissionais especificados por lei e regulamentos.

Na China, empresas de contabilidade e auditoria eram tratadas separadamente. Isto ficava evidente pela coexistência do CICPA e da Associação Chinesa de Auditores Públicos Certificados (*Chinese Association of Certified Public Auditors – CACPA*), regulados, respectivamente, pelo Ministério de Finanças e pela Administração Estatal de Auditoria, o que provocava competição excessiva e duplicidade de auditorias (LIN; CHAN, 2000). Em 1995, o CICPA juntou-se à CACPA, mantendo a denominação de CICPA. Isto foi um passo significativo no sentido de unificar e fortalecer a profissão contábil chinesa. Por outro lado, juntamente com a Comissão de Valores Chinesa (*China Securities Regulatory Commission – CSRC*), o Ministério de Finanças tem conduzido uma revisão anual de qualificação profissional de auditores para companhias listadas (XIAO et al., 2004).

Como forma de estender o reconhecimento da profissão contábil internacionalmente, o novo CICPA aderiu à Confederação de Contadores da Ásia e Pacífico (*Confederation of Asia and Pacific Accountants – CAPA*) e à Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*). Conforme Tang (1999 apud YEE, 2001), o CICPA, no

final de 1997, era a segunda maior associação de CPAs no mundo, reunindo mais de 130.000 profissionais.

A expectativa é de que este número aumente, tendo em vista o interesse de estudantes universitários em procurar a contabilidade como carreira (VAN HOEPAN, 1995 apud YEE, 2001). Além disso, a legislação chinesa permite que cidadãos estrangeiros se inscrevam nos exames para CPA. O número de candidatos que se submeteram aos exames para contadores públicos certificados no ano de 2001, mais de 600.000 (CICPA, 2001 apud YEE 2001), esboça a importância que a profissão contábil alcançou na China. Pessoas de outras nacionalidades que obtêm o certificado, aproveitam os direitos dos CPAs chineses depois de trabalharem, no mínimo, dois anos para uma empresa de auditoria na China (LIN; CHAN, 2000).

É de se notar, porém, que o *status* da profissão contábil influencia positivamente na qualidade das demonstrações contábeis e na independência dos relatórios de auditoria (Niyama, 2005). Assim, embora o processo de profissionalização contábil na China tenha transformado uma ocupação com muito baixo *status* social em uma profissão que ganhou respeito em um período relativamente curto (YEE, 2001), a jovem profissão contábil chinesa não fornece ainda suporte suficiente para os padrões contábeis por causa da educação contábil deficiente e da falta de independência dos CPAs (XIAO; WEETMAN; SUN, 2004).

5 CONCLUSÕES

No artigo objetivou-se apresentar as características da evolução e o estado atual da contabilidade na China, quanto ao ambiente legal, às estruturas de propriedade, econômica e contábil e à profissão contábil. Para este propósito, foi utilizada uma metodologia exploratória, por meio de literatura especializada.

O cenário econômico da China passou por várias mudanças a partir da permissão da constituição de empresas de natureza privada e da abertura ao mercado de capitais. O desenvolvimento da economia de mercado socialista, a privatização, o comércio internacional e um grande fluxo de investimento estrangeiro, demandaram a inovação do sistema contábil chinês em harmonia com a prática internacional.

Embora ainda muito distante da realidade anglo-saxônica, os princípios e padrões contábeis chineses vêm sendo, gradualmente e por meio do sistema legal, ajustados em direção aos Padrões Contábeis Internacionais (IAS). Por ser a China um país de forte controle governamental, existe uma extensa legislação que dirige a contabilidade empresarial e as práticas profissionais de contadores e auditores.

Conclui-se com base na pesquisa realizada que, com a demanda crescente pela contabilidade, a profissão contábil, que não tinha representatividade nem respeito junto à população e ao governo, tem apresentado, nos últimos anos, um gradativo reconhecimento.

Um novo ambiente para o desenvolvimento do CPA chinês foi identificado pelo estudo. Novas pesquisas sobre a educação contábil na China são desejáveis para melhorar a compreensão da qualificação do CPA chinês. A influência de valores e tradições culturais na contabilidade chinesa, que não foram tratados neste estudo, também, oferece novas oportunidades de pesquisa.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KHALIK, A. Rashad; WONG, Kie Ann; WU, Annie. The information environment of China's A and B shares: Can we make sense of the numbers? *The International Journal of Accounting*, v. 34, n. 4, p. 467-489, 1999.

AIKEN, Maxwell; LU, Wei. The evolution of bookkeeping in China: integrating historical trends with western influences. *ABACUS*, v. 34, n. 2, p. 220-241, 1998.

BUSTELO, Pablo; LOMMEN, Yolanda Fernández. *Gradualismo y factores estructurales em la reforma econômica China (1978-1995)*. Trabalho Acadêmico. Biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense. Madrid. Outubro de 1998. Disponível em: <www.ucm.es/BUCM/cee/0036/03010036.htm>. Acesso em: 01 jun. 2005.

CHEN, Shimin; SUN, Zheng; WANG, Yuetang. Evidence from China on whether harmonized accounting standards harmonize accounting practices. *Accounting Horizons*, v. 16, n. 3, p. 183-198, 2002.

CHEN, Shimin; WANG, Yuetang. Evidence from China on the value relevance of operating income vs. below-the-line items. *The International Journal of Accounting*, v. 39, p. 339-364, 2004.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. *Development of accounting regulations in China*. Disponível em: <www.iasplus.com>. Acesso em: 01 jul. 2005.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. *The accounting system for business enterprises*. Disponível em: <www.iasplus.com/china/overview.htm>. Acesso em: 30 jun. 2005.

HILMY, Joseph. Communists among us in a market economy: accountancy in the people's republic of China. *The International Journal of Accounting*, v. 34, n. 4, p. 491-515, 1999.

JIASHU, Ge; LIN, Z. Jun; FENG, Liu. Accounting standards and practices in China. In: BAYDON, Nabil et al. (org.). *Accounting in the Asia-Pacific Region*. Singapura: John Wiley & Sons, 1997. p.p. 340-358.

LIN, Kenny Z.; CHAN, K. Hung. Auditing standards in China: a comparative analysis with relevant international standards and guidelines. *The International Journal of Accounting*, v. 35, n. 4, p.559-557, 2000.

NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas, 2005.

NG, Vincent; YUEN, Joseph; PACTER, Paul. Chinese accounting standards: the process of international harmonization. *China Financial Reporting Update – Deloitte Touche Tophmatsu*, Outubro/2002. Disponível em: <www.iasplus.com>. Acesso em: 30 jun. 2005.

NOBES, Christopher. Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *ABACUS*, v. 34, n. 2, p. 162-186, 1998.

SAUDAGARAN, Shahrokh M.; DIGA, Joselito G. Financial reporting in emerging capital markets: characteristics and policy issues. *Accounting Horizons*, v. 11 n. 2, p. 41-63, 1997.

WALTON, P; HALLER, A; RAFFOURNIER, B. *International accounting*. Londres: International Thomson Business Press, 2003.

XIANG, Bing. Institutional factors influencing China's accounting reforms and standards. *21st Congress in Antwerp*, 1998. Disponível em: <www.bham.ac.uk/EAA/ea98>. Acesso em: 01 jun. 2005.

XIAO, Jason Zezhong; WEETMAN, Pauline; SUN, Manli. Political influence and coexistence of a uniform accounting system and accounting standards: recent developments in China. *ABACUS*, v. 40, n.2, p. 193-218, 2004.

XU, Yin. Becoming professional: Chinese accountants in early 20th century Shanghai. *The Accounting Historians Journal*, junho/2003. Disponível em: <www.findarticles.com>. Acesso em: 08 jun. 2005.

YEE, Helen. The concept of profession: a historical perspective based on the accounting profession in China. *Accounting History International Conference*, 2001. Disponível em: <<http://www.deakin.edu.au/buslaw/aef/confs/deakinconf/ahico23>>. Acesso em: 30 jun. 2005.

Artigo recebido em 01/02/06 e aceito para publicação em 03/05/06.