

CONVERGÊNCIA INTERNACIONAL: UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS PADRÕES CONTÁBEIS DA CHINA E DO IASB

Jomar Miranda Rodrigues
PMIRPGCC - UNB/UFPB/UFPE/UFRN

Jorge Katsumi Niyama
PMIRPGCC - UNB/UFPB/UFPE/UFRN

Resumo

A China tem passado por constantes mudanças econômicas desde a instauração da República Popular da China em 1949, ano da edição dos primeiros padrões uniformes de contabilidade. Desde então, acompanhando estas mudanças, a contabilidade chinesa tem passado por diversas adaptações, pois era voltada a obtenção de informações para economia planejada e centralizada, até 1978, quando a reforma econômica, tornando-se uma economia de mercado. Entretanto, já em 1992 foram editados os padrões contábeis para as empresas na tentativa de convergência com os padrões internacionais de contabilidade editados pelo IASB. Em 2006, estes padrões foram revisados e melhorados, aumentando a convergência com os padrões internacionais, mas não em sua totalidade. Entretanto, o objetivo deste trabalho foi efetuar um comparativo entre as normas de contabilidade Chinesa e as normas internacionais de contabilidade. Para esse propósito, desenvolveu-se uma pesquisa exploratória e analítica sobre o desenvolvimento e processo de elaboração das normas de contabilidade Chinesas. Verificou-se que, dentre as 38 normas específicas da China, ainda pairam 13 divergentes, em sua maioria quanto aos critérios de reconhecimento e mensuração.

Palavras-chaves: Contabilidade Chinesa, Desenvolvimento da Contabilidade, Convergência Contábil.

1. Introdução

A China é um emergente que está com amplo destaque na economia mundial. Tal fato se deve ao ato iniciado a partir da reforma econômica, ocorrida em 1978. O crescimento do Produto Interno Bruto aumentou cerca de 15% ao ano, entre o início da reforma econômica e 2004, passou de 362 bilhões de yuan (moeda chinesa) para 13.688 bilhões de yuan, um crescimento de 37 vezes em 26 anos (NATIONAL BUREAU OF STATISTICS, 2005).

Entretanto, a China tem enfrentado constantes mudanças na política e na economia, pois tais mudanças têm assumido um papel fundamental para o desenvolvimento contábil e de forma a atender as necessidades do país e com finalidade de promover o plano de metas do governo central.

Após a abertura comercial a partir de 1978 e o desenvolvimento da economia de mercado na China, bem como sua crescente atuação no mundo globalizado, a convergência dos padrões contábeis chineses aos padrões internacionais de contabilidade tornou-se inevitável e necessária (adaptado de LI, 2006).

A convergência contábil é um dos maiores desafios diagnosticados pelos pesquisadores em diversos estudos. Dentre eles, McLeay, Neal e Tollington (1999) distinguem a convergência da padronização da contabilidade internacional, sendo que padronização subentende-se como um movimento global para uniformização, enquanto que a convergência

é entendida como movimento através da similaridade entre as escolhas entre as alternativas de tratamento contábil.

A regulamentação da contabilidade chinesa não foi executada de forma parcimoniosa, pois a primeira lei contábil foi editada no final de 1920 e início de 1930, com a reforma da contabilidade governamental, sendo esta uma cópia da lei japonesa (AIKEN; LU, 1998).

Entretanto, conforme Liu e Turley (1995), a China é um caso interessante do desenvolvimento contábil por diversas razões. A história da contabilidade na China reflete inúmeras influências, mas as tradições são bem diferente, quanto comparada com os países ocidentais, que são influenciados pelos padrões internacionais. As mudanças que foram introduzidas representam um redirecionamento fundamental da contabilidade chinesa. Tais mudanças tem sido necessária para favorecer os objetivos econômicos nacionais, que representa uma prioridade diferente daqueles países que tiveram o desenvolvimento contábil influenciado pelos padrões internacionais.

Já para Nobes e Parker (2004), o desenvolvimento da contabilidade na República Popular da China (RPC), assim como na Europa Oriental, tem sido direcionado por uma dramática reforma econômica, embora o caso da RPC não tenha sido acompanhado pela principal reforma política do país. A China moveu-se de um modelo planejado socialista para um “sistema socialista de economia de mercado”.

Nesse contexto, o objetivo do trabalho é analisar os padrões de reconhecimento, mensuração e evidenciação Chineses com os padrões internacionais de contabilidade, envolvendo os aspectos evolutivos da normatização dos padrões chineses, bem como a sua convergência com os padrões editados pelo IASB (*International Accounting Standard Board – Comitê Internacional de Padrões Contábeis*) por meio de revisão da literatura atualizada e especializada, bem como de recentes estudos em contabilidade realizados China. Para que este objetivo fosse concebido, procurou-se explorar as principais características econômicas que influenciaram o desenvolvimento dos padrões contábeis Chinês.

O presente artigo limita-se ao estudo comparativo das normas chinesas de contabilidade, editadas em 2006, com as normas internacionais de contabilidade, pois estudos sobre o ambiente legal e regulamentar, educação e profissão contábil já foram abordado em outros trabalhos (MELLO, SANTOS, NIYAMA, 2005; NIYAMA, *et al*, 2007).

O artigo está dividido em cinco seções. Após a introdução, é abordado um breve histórico do desenvolvimento da contabilidade chinesa, desde a criação da República Popular da China. A terceira seção apresenta o processo de regulamentação dos atuais padrões de contabilidade, um grande avanço da normatização da contabilidade chinesa. A quarta seção apresenta um comparativo entre os atuais padrões de contabilidade utilizados pela China com os padrões internacionais de contabilidade editados pelo IASB e as perspectivas normas para o futuro. Finalmente, a última seção apresenta as considerações finais e sugestões para estudos e pesquisas futuras.

2 . O Desenvolvimento da Contabilidade Chinesa

Antes da fundação da República Popular da China (RPC), em 1949, o comando da economia chinesa era altamente centralizado. O Estado manteve a propriedade, o direito de uso, bem como a distribuição de todos os meios de produção, conduziu a um rígido planejamento econômico e controle de toda população, desde o mais alto nível até o inferior (JIASHU; LIN; FENG, 1997).

Para Aiken e Lu (1998), o método de contabilidade chinesa tem se desenvolvido por dois mil anos, durante os quais tem incorporado diversas inovações, envolvendo desde a criação do sistema de entrada simples, na Dinastia Ocidental de Zhou (1100–771 a.c), até a criação dos sistemas contábeis englobando as partidas dobradas italianas.

No entanto, a história da contabilidade na República Popular da China é um caso especial por diversas outras razões. Com a formação da RPC, o passado do país foi completamente interrompido, incluindo o seu passado contábil, impactado pelo grande número de eventos políticos e econômicos que aconteceram após estabelecimento da RPC por Mao Tse Tung (HUANG; MA, 2001).

Assim, visando um direcionamento mais objetivo para o entendimento desta evolução, alguns períodos precisam ser analisados separadamente: o período anterior a instauração da RPC (até 1949); a Era Maoísta (1949 a 1978); e após a reforma econômica (a partir de 1978)

2.1. A Período anterior à República Popular da China (antes de 1949)

A China é uma das mais antigas civilizações do mundo, pois sua história contempla mais de 3,5 mil anos. Desde o estabelecimento do império do sistema feudal na Dinastia de Quin (221–206 a.c), a China tem suportado muitas mudanças propostas pelas dinastias, resultando em repressão de camponeses ou guerras entre as dinastias, seguidas por períodos de unificações e divisões dentro do país.

Mais tarde, no final da Dinastia de Qing (1644–1911), um líder revolucionário, Dr. Sun Yet-sem, formou o partido político, denominado Partido Nacionalista ou Kuomintang (KMT), que comandou, em 1911, a revolução que terminou com a Dinastia de Qing e estabeleceu a República da China (Republic of China – ROC), cujo estilo ocidental de república (HUANG; MA, 2001).

Neste momento, a República da China se encontrava comandada pelo poder militar, que era partidário e controlado por diversos líderes militares, que, de fato, eram os políticos com exércitos particulares, o que mostrava uma China dividida. Depois da morte do Dr. Sun (1925), seu sucessor, Chiang Kai-shek, provocou uma guerra entre os líderes militares, rompendo as segregações, e tornou-se uma China formalmente unificada.

Anterior ao estabelecimento da ROC, ainda na Dinastia Qing, o sistema de contabilidade por entrada simples já estava completamente desenvolvido, com suas próprias características. Mais tarde, outro sistema mais sofisticado foi desenvolvido, sob a influência do sistema Longmen, conhecido como Sistema Contábil “Four Feet”. Em seguida, a adoção do sistema de dupla entrada desenvolveu-se, mas inferiormente a contabilidade ocidental em dois pontos: conceitual e técnico. No nível conceitual, os chineses não compreendiam completamente o princípio subjacente da contabilidade italiana, que dava importância ao registro, à evidenciação das fontes de investimentos e ao retorno sobre o investimento. Já no nível técnico, os numerais chineses utilizados eram confusos e matematicamente menos manuseáveis em relação aos números hindu-arábicos utilizados no ocidente.

Entretanto, o sistema das partidas dobradas foi primeiramente utilizado pelo próprio governo, no Banco da China, em 1912. Em 1916, todo o sistema contábil da China foi convertido para o novo sistema, substituindo o tradicional sistema chinês. Após 1930, todas as agências governamentais, empresas de propriedade do governo e instituições financeiras modernas tinham adotado o sistema de contabilidade ocidental, havendo apenas poucas resistências a este sistema, por setores não governamentais, que resistiram em utilizar os símbolos ocidentais, várias contas e os números hindu-arábicos.

2.2. Era maoísta: 1949 – 1978

No período de instauração da República Popular da China (1949), a contabilidade era desenvolvida exclusivamente para servir as necessidades do Partido Comunista Chinês, até então liderado pelo General Mao Tse Tung. A economia chinesa era centralizada e planejada, e este período caracterizado por diversos movimentos de massa e políticos contra todas as imposições na vida dos chineses, quer sejam nos aspectos econômico, social ou cultural.

Entretanto, a “China de Mao” passou por quatro fases distintas, das quais eventos políticos associados a eventos econômicos determinaram a velocidade e direção do desenvolvimento da contabilidade e suas mudanças, conforme Huang e Ma (2001): a Fase de Estabelecimento (1949-1957), o Grande Salto Adiante (1958-1962), a Fase de Recuperação (1963-1965), e a fase da Revolução Cultural (1966-1978).

Na primeira fase a contabilidade desenvolveu-se acompanhado de uma nova sistemática (utilização de uma contabilidade uniforme), mas em 1949, o Departamento de Administração de Negócios Contábeis (Department of Administration of Accounting Affairs – DAAA), sob a gestão do Ministério das Finanças (Ministry of Finance – MOF) unificou o sistema contábil através de diferentes unidades econômicas e depois utilizou o sistema para auxiliar na recuperação da economia do país.

A tentativa em normatizar o sistema de contabilidade foi um enorme esforço do Ministério das Finanças, através de um Conselho Estatal, para utilização dos sistemas de contabilidade uniformes. Apesar do estabelecimento de princípios gerais, de demonstrações uniformes, livros e procedimentos contábeis específicos, as práticas contábeis ainda eram inconsistentes entre as empresas dos diversos setores.

Com objetivo de corrigir esta fragilidade, adotou-se a utilização de Fundos Contábeis (característica do socialismo, no qual o nome fundo divergia de capital), os quais tinham as seguintes características: não registravam os ativos intangíveis e as terras, que eram do Estado, não eram reconhecidas como ativo. Além disto, duas outras demonstrações acompanhavam o balanço patrimonial: a demonstração das receitas e a demonstração dos custos.

Já a segunda fase, do Grande Salto Adiante (1958-1962), foi marcada sob a influência movimento comunista internacional, quando o líder Mao Tse Tung, juntamente com o partido comunista e outros trabalhadores do partido congressista em Moscou, propuseram superar e ultrapassar a Grã-Bretanha na produção de aço e ferro, bem como noutros produtos industriais em 15 anos (ZHANG, 2005). Tal a proposta intensificou expressivamente a produção de aço em 85% em um ano, com o foco em dobrar a produção até o final de 1960 (HUANG; MA, 2001).

Este fato gerou uma necessidade de mão de obra (amplamente voltada à produção agropecuária) para que se intensificasse a produção de aço, fazendo com que as pessoas saíssem do campo e fossem para a cidade, gerando maior produtividade nas indústrias, e até atingindo as metas, mas prejudicando a produção agropecuária, gerando falta de alimentos e fazendo com que Mao Tse Tung perdesse o seu prestígio perante ao partido.

A contabilidade sofreu o seu principal retrocesso ao final desta fase. Com a crise de alimentos, o controle central tornou-se mais maleável e frágil, pois o Ministério das Finanças introduziu um sistema simplificado de procedimentos e regras contábeis, sendo que este sistema foi praticamente ignorado, uma vez que a quantidade de registros contábeis se

encontrava limitado, e até, em casos extremos, deixava-se de registrar os fatos passíveis de contabilização. Enfim, a contabilidade tornara-se estagnada e com funções limitadas.

Com a crise imposta pelo Grande Salto Adiante, o Governo Chinês não teve alternativa a não ser parar com os projetos de desenvolvimento iniciados anteriormente, o que fez com que os trabalhadores voltassem para o campo. Isto resultou num enorme esforço em debater o futuro do país. Iniciou-se a terceira fase, ou seja, a Fase de Recuperação (1963-1965), quando o setor industrial experimentou baixos níveis de produção e a taxa de investimento foi reduzida substancialmente, sendo substituídos por bens de consumo e bens industriais que poderiam ser utilizados pela produção agrícola.

Tais acontecimentos fizeram com que Mao Tse Tung perdesse sua credibilidade e autoridade perante ao partido, além de confessar-se responsável pelo insucesso político e econômico do período de 1958 a 1962. Passou, então, a planejar uma saída para derrotar seus inimigos políticos surgidos com tais insucessos.

Segundo Huang e Ma (2001), ao final desta fase, a contabilidade fortaleceu-se e recuperou sua importância (conforme visto anteriormente, entre 1958 e 1962 sofreu um retrocesso) e as regras e regulamentações contábeis para cada tipo de empresas foram restabelecidas, bem como o estabelecimento do método da dupla entrada, chamado de método do acréscimo e decréscimo, convergindo para uma utilização semelhante ao método das partidas dobradas ocidentais.

A fase de recuperação da crise ocasionada pelo “Grande Salto Adiante” foi um fenômeno natural, mas a tensão entre os líderes continuou e Mao aproveitou para restabelecer seu poder. Liu Shaoqi e Deng Xiaoping tiveram sucesso na implementação de uma série de políticas de recuperação da coesão social e da produção econômica, incentivando a produtividade no campo, bem como alguns incentivos à indústria, o que na visão de Mao Tse Tung criava um grau de desigualdade, especialização, hierarquia e dissonância com a sua visão socialista.

Com a intenção de recuperar a liderança suprema do Partido e do país, Mao Tse Tung propôs um movimento em massa e extraordinário, chamado de “Grande Revolução Cultural Proletária”. Este período, quarta fase, marca como a quarta fase da liderança imposta por Mao.

Em consequência, com a proposta de destruir o sistema que ele mesmo criou, Mao Tse Tung montou o seu poder em três elementos ou grupos da sociedade chinesa: os jovens, os intelectuais oportunistas e o exército. Como resultado desta revolução, Liu Shaoqi e Deng Xiaoping foram presos e detidos. Liu morreu em 1969 e Deng foi exilado até a morte de Mao Tse Tung.

Outra vez, a contabilidade teve um novo retrocesso, sendo que alguns profissionais foram exilados para o interior. Os mecanismos de controle financeiro e procedimentos contábeis feitos pelas empresas eram contrários aos entendimentos da revolução, sendo apropriadamente remodelados para promover o sucesso da revolução. A contabilidade estava sendo feita praticamente “sem livros contábeis” (BAI, 1988, apud LIU; EDDIE, 1995,).

Foi durante a Revolução Cultural, que todas as decisões eram tomadas, provavelmente, após a consideração detalhada dos princípios relevantes da doutrina em si. Isto conduzia a substituição da contabilidade por registro das partidas dobradas italianas (que se assemelhava ao capitalismo) por uma contabilidade específica segmentada pelo Estado (REN; ALEXANDER; KEDSLIE, 1995).

No entanto, segundo Zhang (2005), por causa da Revolução Cultural e apesar da contabilidade da China ser obrigatória e com características de um sistema em transição, o Governo Central promoveu a ruína do sistema contábil, tornando-o inexistente, pois os sistemas contábeis foram eliminados, a educação contábil estagnada e as faculdades de contabilidade foram substituídas por departamentos públicos. Todas as decisões eram supostamente tomadas após uma consideração detalhada dos princípios relevantes da doutrina contábil. Enfim, embora alguma contabilidade existisse, era extremamente fraca.

2.3. Período Pós-Reforma (após 1978)

Segundo Huang e Ma (2001), os Padrões Uniformes de Contabilidade foram revisados em 1981 (sendo editados em sua primeira versão em 1950s), incluindo contas adicionais, modificando as demonstrações financeiras e implantando novos procedimentos, além de apresentar, em sua primeira vez no balanço patrimonial, a evidenciação de empréstimos bancários e o patrimônio da empresa, bem como os tributos e lucros retidos na demonstração do resultado.

Segundo Scapens e Hao (1995), neste momento, a contabilidade internacional, baseado em convenções internacionais, começou influenciar a contabilidade na China, uma vez que as *joint ventures* utilizavam um sistema de contabilidade baseado nas convenções internacionais. Desse modo, a “Regulamentação Contábil para *Joint Ventures* que utilizam Investimentos Chineses e Estrangeiros” é a percussora do processo de reforma contábil, pois incluiu pela primeira vez, os seguintes elementos nos padrões chineses:

1. Os princípios contábeis (competência, custo histórico e consistência);
2. O conceito de capital;
3. Surgimento da equação contábil ‘Ativo = Passivo + Patrimônio’;
4. A distinção entre despesa de capital e despesa corrente;
5. A depreciação acelerada pode ser utilizada com autorização apenas;
6. Os métodos para reconhecer e contabilizar os ativos intangíveis e diferidos;
7. Os métodos para reconhecer e contabilizar ganhos e perdas cambiais;
8. A classificação dos custos em materiais diretos, mão-de-obra direta e despesas gerais;
9. A terceira demonstração financeira: a demonstração de variações na posição financeira, similar a demonstração do fluxo de caixa.

Este modelo contábil apresentou uma melhor convergência com conceitos de mensuração e evidenciação exigidos pela típica contabilidade ocidental. Com esta convergência e confiabilidade, o modelo foi decisivo para que investidores estrangeiros começassem a aplicar seus recursos na República Popular da China.

Este processo resultou na emissão, pelo Ministério das Finanças, dos Padrões Contábeis para Atividades Empresariais – ASBE (*Accounting Standards for Business Enterprise*), contemplando as normas e princípios contábeis aplicados as empresas, em 1992. Desde então o este ministério tem emitido padrões com finalidade de normatizar e regulamentar a contabilidade Chinesa. Estes padrões contemplam um padrão básico, mais 16 padrões específicos, envolvendo os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação.

Entretanto, em 2006, com a emissão dos “novos padrões contábeis da China”, o padrão básico, e os 16 padrões específicos, foram revisados. Além disto, mais 22 padrões específicos foram editados, com finalidade de atender as necessidades Chinesas.

Com este movimento de padronização, conforme Guliang e Rich (2006) “os novos padrões estão substancialmente na linha dos padrões internacionais (IFRS), embora muitas diferenças ainda permaneçam”.

3. O Processo de Regulamentação da Contabilidade Chinesa

Segundo Liu e Turley (1995) diferentes instâncias do Governo Chinês emitem uma variedade de regras e regulamentações contábeis, sendo que cinco se destacam e são primordiais neste processo:

1. Congresso Nacional Popular – que aprova as leis na República Popular da China;
2. Conselho Estatal – que edita normas sobre a administração das empresas;
3. Ministério das Finanças – que edita as regras e regulamentações contábeis;
4. Departamento de Tributação Estatal – que edita as leis de tributações;
5. Departamento de Auditoria Estatal – que edita as regulamentações para a auditoria das empresas.

O Ministério das Finanças, como descrito anteriormente, é o órgão responsável pela regulamentação das questões contábeis na China, cujos objetivos são: assegurar as informações contábeis aos investidores estrangeiros; possibilitar a transparência das demonstrações financeiras e a convergência dos padrões contábeis chineses às normas internacionais de contabilidade do IASB; reduzir os custos de capital para as empresas e suavizar o risco de crise financeira.

Além disto, destacam-se, dentre as diversas atribuições do Ministério das Finanças, a responsabilidade de:

1. Formular e implementar estratégias, políticas e procedimentos para o plano de desenvolvimento de médio-longo prazo e programas de reformas para as finanças públicas e tributação;
2. Traçar leis e regras para as finanças públicas, bem como para a gestão contábil e financeira, formulando e implementando regulamentações e regras fiscal, financeira e de gestão contábil;
3. Propor a legislação tributária;
4. Administrar e supervisionar despesas e o orçamento do governo central, para o melhor desenvolvimento econômico;
5. Promulgar e implementar os Princípios Gerais de Contabilidade para as Empresas;
6. Formular e implementar as regulamentações contábeis e os padrões contábeis para as empresas, bem como o sistema de tributação para as empresas, instituições públicas e indústrias;
7. Dirigir e monitorar as atividades das firmas de contabilidade e de contadores públicos certificados;
8. Dirigir e regulamentar as empresas de auditorias, tanto nacionais quanto estrangeiras, sendo estas revistas e aprovadas pelo ministério;
9. Executar outras determinações do Conselho Estatal.

Destarte, segundo Liu e Eddie (1995) o arranjo estrutural e institucional dos padrões contábeis na China são baseados no sistema político e legal, sendo o Congresso Nacional Popular responsável por emitir a lei contábil; o Conselho Estatal responsável por aprovar os padrões contábeis envolvendo a estrutura conceitual e os princípios gerais e o Departamento de Regulamentação Contábil do Ministério das Finanças, pela regulamentação das regras contábeis para diferentes segmentos, tais como: indústria, comércio, comunicação, transporte, financeiras, serviços, construção e agrícola.

Atualmente vinculado ao Ministério das Finanças, a China conta com um Comitê de Padrões Contábeis (*CASC – China Accounting Standards Committee*), o qual contribui para o desenvolvimento dos padrões contábeis e é responsável pela definição e melhoria dos padrões. Tem como principais atribuições e responsabilidades de prestar consultoria e recomendações:

1. Sobre o planejamento global, estrutura e desenvolvimento de padrões contábeis;
2. Na seleção dos principais tratamentos contábeis no processo de aperfeiçoamento e ajustes dos padrões contábeis;
3. Na estrutura conceitual da contabilidade financeira e demais teorias fundamentais relacionadas;
4. Na implementação dos padrões de contabilidade.

Três grupos de profissionais integram este comitê: profissionais em teoria da contabilidade, profissionais sobre os padrões contábeis aplicados as empresas e profissionais do governo e entidades não lucrativas.

Com isto, visando à melhoria (e transparência) da regulamentação dos padrões contábeis, o processo de regulamentação contábil consiste em quatro estágios, conforme definições do Conselho de Padrões Contábeis da China:

1. Novo projeto – conforme a necessidade do desenvolvimento da economia;
2. Preparação de uma minuta – contendo aplicações relevantes e problemas específicos;
3. Apreciação do público (audiência pública) – apurar possíveis ajustes necessários;
4. Lançamento do padrão contábil – implementação prática do novo padrão contábil.

Em caso de emenda significativa ao projeto, o procedimento deverá ser o mesmo, ou seja, percorrer os quatro estágios descritos anteriormente.

Assim, as regulamentações das normas chinesas ocorrem por conta do Ministério das Finanças, o qual emite um esboço que é analisado pelos usuários das informações contábeis e, após esta exposição, aprova e emite o padrão. Além disto, a educação contábil teve ampla ascensão após a abertura comercial dada por Deng Xioping, o qual deu um maior destaque a profissão contábil, mesmo esta não influenciando a emissão de normas contábeis, mas sim com possibilidade em estudar e emitir opinião quando das audiências públicas.

4. Comparativo entre os Padrões Chineses e os Internacionais de Contabilidade

Desde que a principal estrutura dos novos padrões de contabilidade Chineses (em 1992 e 2006) foi editada, as normas pode ser avaliadas com referencia em sua comparabilidade com as normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB (LIU; TURLEY, 1995).

Conforme Deloitte (2006, p. 4) “os novos padrões contábeis chineses podem ser divididos em dois níveis, o Padrão Básico e os Padrões Específicos, que formam um sistema completo”. Os padrões específicos ainda podem ser classificados em três categorias:

1. Padrões de reconhecimento e mensuração: Ativos Fixos, Ativos Intangíveis, Ativos Não Monetários, Benefícios a empregados, Combinação de Negócios, Contingências, Contratos de Construção, Custo de Empréstimos, Eventos após o encerramento do Balanço, *Hedging*, *Impairment* de Ativos, Inventário, Investimento em Propriedade, Investimentos de Longo Prazo, *Leasing*, Mudanças nas políticas contábeis, estimativas e erros, Pagamento em ações, Preço de transferências, Publicação em moeda estrangeira, Receitas, Reconhecimento e Mensuração de Instrumentos Financeiros, Reestruturação de dívidas, Subvenção Governamental, e Tributação sobre o Lucro;

2. Padrões de evidenciação e relatórios: Apresentação das Demonstrações Financeiras, Apresentação dos Instrumentos Financeiros, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstrações Financeiras Consolidadas, Demonstração Financeira Intermediária, Evidenciação das partes relacionadas, Lucro por ações e Relatórios por segmento;
3. Padrões para as indústrias especializadas: Ativos Ambientais, Contrato de Seguro e Resseguro, Extração de Gás e Petróleo, e Plano de Benefícios a Empregados.

Dentre os padrões contábeis descritos acima 13 padrões Contábeis Chineses (RPCGAAP) ainda apresentam divergências quanto aos critérios estabelecidos pelo IASB (IAS), que serão objeto de discussão a seguir

4.1. Análise e discussões

Apesar de Niyama (2005, p. 55) ter analisado apenas “transações que tem gerado maiores controvérsias em virtude da adoção de diferentes critérios de reconhecimento e mensuração à luz das normas internacionais e norte americanas”, trataremos destacamos todos os critérios divergentes, mas não abordaremos as discussões sobre recomendação para a primeira utilização dos novos padrões contábeis, por ser um assunto mais extenso.

Diante disto, dentre os padrões específicos chineses identificados como divergentes dos editados pelo IASB, verifica-se que: 10 referem-se aos critérios de reconhecimento e mensuração; enquanto que apenas 2 tratam dos critérios de evidenciação e relatórios.

Diversas comparações podem ser efetuadas para ilustrar as divergências entre as normas locais e as normas internacionais. Assim, destacamos dois momentos: Quanto aos padrões de reconhecimento e mensuração e quanto aos padrões de evidenciação e relatórios. As duas subseções seguintes tratam destes critérios.

4.1.1. Quando aos Padrões de reconhecimento e mensuração

Os padrões Chineses que envolvem os critérios de reconhecimento e mensuração são: Investimentos de Longo Prazo, Investimento em Propriedade, Ativos Fixos, Ativos Ambientais, Ativos Intangíveis, *Impairment* de Ativos, Pagamento em ações, Contratos de Construção, Custo de Empréstimos e *Leasing*.

a) Investimentos de Longo Prazo (ASBE 2 e IASs 27, 28, 31 e 39)

Conforme o padrão estabelecido pelo Ministério das Finanças, a forma de mensuração segue os seguintes métodos, para cada tipo de investimento em longo prazo:

1. Método da equivalência patrimonial para investimentos em Associados e *Joint Ventures*;
2. Método do Custo para investimentos em subsidiárias e outros investimentos relevantes que a empresa não detenha o controle ou influência, além de não existir cotação de mercado ou possibilidade de determinar confiavelmente o valor justo.

Diferentemente dos critérios do ASBE, os padrões internacionais editados pelo IASB tratam estes investimentos em padrões específicos. A IAS nº 27 exige que as empresas subsidiárias, associados e *Joint Ventures* controladas sejam mensuradas pelo custo ou de acordo com a IAS nº 39 (Instrumentos Financeiros).

Já a IAS nº 31 preconiza a consolidação proporcional ou a equivalência patrimonial, enquanto que o ASBE nº 2 segue apenas a equivalência patrimonial.

Tais fatos tornam diferentes os critérios entre os padrões chineses (ASBE) e os padrões internacionais editados pelo IASB. Além disso, o ASBE nº 2 ainda não dá nenhum tratamento contábil específico para os imóveis (e ativos) controlados conjuntamente.

b) Investimentos em Propriedade (ASBE 3 e IAS 40)

O IASB define como propriedade, em investimento, a “propriedade (terreno ou um edifício – ou parte de um edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário sob um arrendamento financeiro) para auferir aluguéis ou ganho de capital, ou ambos” (IBRACON, 2001, p. 990). Adicionalmente ao IASB, o ASBE nº 3 considera ainda o direito de uso da terra e construções.

Anterior a revisão dada pelo Ministério das Finanças da RPC, o método do custo era o único permitido. A partir de 2007, o método do valor justo poderá ser utilizado. As propriedades mantidas por *leasing* operacional poderão ser caracterizadas como investimentos em propriedades e, caso o critério seja conhecido, poderão utilizar o valor justo para avaliar o valor da propriedade.

c) Ativos Fixos (ASBE 4 e IAS 16)

Apesar de ter um conceito similar ao preconizado pelo IASB, o ASBE nº 4 reconhece os ativos fixos pelo valor de custo e da seguinte forma:

1. Os ativos imobilizados são reconhecidos pelo valor presente do preço de compra, ou seja, o valor dos pagamentos futuros descontado a valor presente;
2. Os custos de desmantelamento, remoção ou restauração de ativos são inclusos como parte dos custos inicial dos ativos fixos;
3. Os custos iniciais deverão ser capitalizados quando forem de provável geração de benefícios futuros para a empresa e forem confiavelmente mensuráveis.

A mensuração subsequente (custos subsequentes) deverão também ser capitalizados quando forem de provável geração de benefícios futuros e forem confiavelmente mensuráveis.

No entanto, embora a IAS nº 16 considere que o método da reavaliação possa ser utilizado para as mensurações subsequentes, o ASBE nº 4 estabelece que seja registrada uma provisão, estando estes ativos sujeitos ao teste de *Impairment* (recuperabilidade de ativos), estabelecido pelo ASBE nº 8, sendo que as perdas reconhecidas por este teste não podem ser revertidas (DELOITTE, 2006).

d) Ativos Intangíveis (ASBE 6 e IAS 38)

Para o ASBE, enquanto as despesas incorridas durante a fase de pesquisa são reconhecidas como resultado, as despesas incorridas durante o desenvolvimento deverão ser capitalizadas, observados os seguintes requisitos, como segue:

1. A possibilidade técnica de completar o desenvolvimento;
2. A disponibilidade de fontes adequadas para completar o desenvolvimento;
3. A probabilidade de futuros benefícios econômicos.

Assim, o tratamento atribuído ao reconhecimento de gastos com pesquisas e gastos com desenvolvimento, é similar às normas internacionais editadas pelo IASB, com uma pequena divergência quanto ao critério de mensuração subsequente.

O IASB permite o método da reavaliação como alternativo ao método do custo para mensuração de terras reconhecidas como ativos intangíveis, o ASBE estabelece que os gastos com desenvolvimento devam ser capitalizados, conforme visto, e estão sujeitos ao teste de *Impairment*, sendo que as perdas reconhecidas por este teste não podem ser revertidas.

e) Impairment de Ativos (ASBE 8 e IAS 36)

O padrão de contabilidade chinês define que o teste de *Impairment* (recuperação de ativos) seja aplicado a todos ativos fixos, intangíveis, investimentos em propriedade mensurados pelo custo e determinados investimentos patrimoniais (subsidiárias, associados, e *Joint Ventures*).

Esse é o principal confronto dos padrões editados pelo Ministério das Finanças chinês e os editados pelo IASB, pois o ASBE nº 8, que trata do *Impairment* de Ativos, estabelece que em caso de reconhecimento de uma perda por *impairment*, mesmo que haja alguma mudança externa, não será passível de reversão.

Além da reversão proibida, existe mais uma discrepância na nomenclatura do nome. A IAS nº 36 define que o valor recuperável deve ser para cada “item do ativo”. Caso isto não seja possível, requer que a entidade determine o valor recuperável para a “unidade geradora de caixa” à qual o ativo pertence. Já o ASBE nº 8 define a unidade geradora de caixa como um “Grupo de Ativos”, que é a menor unidade geradora de fluxos de caixa.

f) Pagamento em Ações (ASBE 11 e IFRS 2)

Os planos de opções de ações tornaram-se um elemento importante de recompensa aos executivos das empresas, pois passaram a motivar os executivos em busca do crescimento da empresa em que atuam (SCHROEDER; CLARK; CATHEY, 2005).

Neste contexto, similarmente ao IFRS nº 2, o ASBE nº 11 exige que as empresas reconheçam no resultado, os ganhos ou perdas decorrentes da recompensa a empregados ou colaboradores, efetuados com base em opções de ações.

Além de reconhecer o pagamento com opções de ações no seu resultado, o ASBE exige que as empresas efetuem mensurações subseqüentes com base no valor justo, sendo que na falta do valor justo ou se ele não puder ser confiavelmente mensurado, a empresa deverá utilizar a estimativa, como referência ao valor justo, do incremento em seu patrimônio.

Assim, observa-se similaridade parcial entre os critérios chineses de reconhecimento e mensuração, de recompensas pagas a funcionários na forma de ações, e os padrões internacionais.

g) Contratos de Construção (ASBE 15 e IAS 11)

Um contrato de construção é um contrato negociado para a construção de um ativo ou número de ativos inter-relacionados em termos de design, tecnologia e função (ASBE nº 15).

Os padrões chineses anteriores não capitalizavam os custos de empréstimos, sendo capitalizado com a revisão dos padrões chineses pelo Ministério das Finanças em 2006.

No entanto, conforme Deloitte (2006), a IAS nº 11 reconhece os custos diretamente incorridos com fiança da construção como parte dos custos contratuais, caso eles possam ser identificados e confiavelmente mensurados. Já o ASBE nº 15 exige que tais custos sejam

tratados como despesas quando incorridos. Esta é uma discreta divergência que ainda permanece entre os padrões chineses e os internacionais.

h) Custos de Empréstimos (ASBE 17 e IAS 23)

Segundo as normas internacionais de contabilidade, os custos de empréstimos são encargos financeiros decorrentes de empréstimos tomados por uma entidade, que incluem: juros sobre passivos, amortização de descontos de empréstimos, encargos decorrente de arrendamento mercantil e as diferenças cambiais decorrente de empréstimos em moeda estrangeira (IBRACON, 2001).

Este conceito é o mesmo estabelecido pelo Ministério das Finanças da RPC, sendo que o ASBE nº 17 reconhece também os custos de empréstimos para inventários e ativos intangíveis fato que promove divergência com as normas editadas pelo IASB.

Outro ponto a ser observado é que, enquanto os padrões chineses exigem que os custos de empréstimos sejam capitalizados, a IAS nº 23 trata os custos de empréstimos como despesas (preferencialmente) quando incorridos, ou capitalizados (tratamento alternativo), quando o critério de capitalização for conhecido.

Além disso, as obrigações financeiras decorrentes de *leasing* financeiro são tratadas no ASBE nº 21, enquanto que a IAS nº 23 inclui os encargos financeiros decorrente do *leasing* financeiro como custos de empréstimos e capitalizados na arrendatária (IBRACON, 2001).

i) Leasing (ASBE 21 e IAS 17)

O *leasing* é classificado, pelas normas chinesas, como *leasing* financeiro ou operacional se os riscos e benefícios, incidentes sobre a propriedade, puderem ser transferidos para a arrendatária.

O *leasing* financeiro deve ser refletido como ativo do arrendatário pelo valor justo ou pelo valor presente dos pagamentos mínimos contratuais: o que for menor. Adicionalmente, os custos iniciais indiretos devem ser reconhecidos juntamente com o bem arrendado.

No caso de haver evidências de uma transação de venda ou *leaseback* resultante do *leasing* operacional, o reconhecimento deverá ser pelo valor justo e a diferença entre a venda e o valor registrado deverá ser reconhecida no resultado no período corrente. Caso não haja nenhuma evidência, o valor será diferido e amortizado no prazo do arrendamento.

O ASBE nº 21 é similar a IAS nº 17. Entretanto, as normas internacionais especificam que os elementos de construção e terrenos de um arrendamento de construção e terrenos deverão ser considerados separadamente para a proposta de classificação do arrendamento, ou seja, como investimento em propriedade e utilizar o valor justo para mensurá-lo.

4.1.2. Quando aos Padrões de Evidenciação e Relatórios

No que se refere aos padrões Chineses de evidenciação e relatórios, conforme destacado anteriormente, apenas dois são destacados: Publicação em moeda estrangeira e Combinação de Negócios.

a) Transações em Moeda Estrangeira (ASBE 19 e IAS 21)

As normas de contabilidade chinesas determinam que as transações em moeda estrangeira sejam reconhecidas pela taxa de câmbio da data da transação. No encerramento do balanço, os itens monetários em moedas estrangeiras deverão ser convertidos pela cotação cambial da data de encerramento e os seus efeitos reconhecidos na demonstração do resultado. Já para os itens não monetários, a mensuração deverá ser feita com base no câmbio da data da transação, ou seja, pelo custo histórico.

A publicação em moeda estrangeira deverá seguir as regras estabelecidas pelo ASBE nº 19, sendo que os itens patrimoniais (ativo e passivo) deverão ser traduzidos pela taxa de conversão (cambial) do final do período, enquanto que os itens de resultado (receitas e despesas) deverão respeitar a data da transação. Todos os resultados deverão ser destacados dentro do patrimônio líquido da empresa.

As normatizações estabelecidas pelo Ministério das Finanças da RPC foram criadas em observância às normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB (IAS nº 21), o que gerou uma metodologia similar sobre os critérios de reconhecimento e mensuração dos efeitos das alterações nas taxas de câmbio.

b) Combinação de Negócios (ASBE 20 e IFRS 3)

A combinação de negócios é definida como a representação conjunta de entidades separadas em um único relatório. O ASBE nº 20 trata a combinação de negócios de duas maneiras: àquelas envolvendo entidades sobre o mesmo controle e sobre controles diferentes.

Para a combinação de negócios envolvendo entidades sobre o mesmo controle, o ASBE exige que o método da comunhão de interesses seja aplicado. Além disso, os ativos e passivos serão mensurados pelo valor registrado, exceto quando houver práticas contábeis diferenciadas, ocasião em que o ajuste deverá ser feito. Embora nenhum *goodwill* deva ser reconhecido, as diferenças entre valores contábeis e ações deverão ser reconhecidas no patrimônio líquido da empresa e o resultado da combinação de negócios deverá sensibilizar o resultado consolidado.

Já para combinação de negócios envolvendo entidades sobre controle diferentes, o método da compra deverá ser utilizado. Os ativos e passivos serão mensurados pelo valor justo e o *goodwill* é reconhecido pelo valor do custo, com amortização proibida, mas sujeitando-se ao teste de *impairment*. Já os resultados das operações de aquisição são incorporados na consolidação da demonstração de resultados.

As normas internacionais não abordam as questões pertinentes a combinação de negócios envolvendo entidades sobre controle diferentes, mas o tratamento é generalizadamente consistente com o IFRS nº 3, que trata da combinação de negócios envolvendo entidades sobre o mesmo controle (ERNST & YOUNG, 2006). Esta é a pequena divergência entre as normas editadas pelo IASB e o ASBE nº 20.

5. Considerações Finais

A República Popular da China tem sido de grande representatividade no comércio mundial, uma vez que, conforme o Produto Interno Bruto (PIB) ocupa a quarta posição na economia mundial (conforme The World Factbook – 2006). De outra forma, frente ao comércio mundial tem recebido amplo destaque. Com o crescimento acelerado, quando aumenta o seu Produto Interno Bruto em mais de 10% ao ano, os países que desenvolvem atos comerciais com ela tem tido maior atenção a política econômica lá praticada.

A contabilidade, como linguagem dos negócios, desenvolveu-se juntamente com a economia. A primeira tentativa de convergir os padrões contábeis, em meados de 1950s, já fora um grande passo para convergência das normas locais para as normas internacionais.

Entretanto, dois outros passos foram de fundamentais importâncias. O primeiro, em 1992, quando o Ministério das Finanças emitiu os padrões contábeis para as Empresas, contendo um padrão básico e uma serie de padrões específicos de contabilidade. Em segundo lugar, quando revisou estes padrões e acrescentou novos padrões. Tal fato melhorou a convergência com as normas internacionais de contabilidade, mas ainda deixando algumas diferenças.

Apesar do enorme esforço da China em convergir as normas contábeis com as normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB, conforme descrito neste trabalho, referentes à convergência dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação chineses com as normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB, ainda permanecem divergências.

Dentre as divergências que ainda pairam, foram identificadas 13, que ainda pairam por convergir com as normas do IASB. São elas: Investimentos de Longo Prazo, Investimento em Propriedade, Ativos Fixos, Ativos Ambientais, Ativos Intangíveis, *Impairment* de Ativos, Pagamento em ações, Contratos de Construção, Custo de Empréstimos, *Leasing*, Publicação em moeda estrangeira, Combinação de Negócios e recomendação para a primeira utilização dos novos padrões contábeis.

O comparativo de normas Chinesas de serve para verificar a convergência ou não com normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB. Entretanto, é interessante aprofundar o estudo no que tange a convergência da prática contábil Chinesa em contrapartida com os resultados obtidos com a utilização das normas do IASB.

Referências

AIKEN, Maxwell; LU, Wei. The evolution of bookkeeping in China: integrating historical trends with western influences. in ABACUS, Vol. 34, No. 2, 1998.

CONSELHO DE PADRÕES CONTÁBEIS DA CHINA. Disponível em: <<http://en.casc.gov.cn/internet/internet/en.htm>>. Acesso em: 26 mar. 2007

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. China's new accounting standards: a comparison witch PRC GAAP and IFRS. August, 2006. Disponível em <<http://www.iasplus.com/country/china.htm> > Acesso em: 23 abr. 2007.

ERNST & YOUNG. China boardroom briefing: new standars, new era. Special Edition on the New Accounting Standars. No. 1. March, 2006. Disponível em <www.ey.com/china> Acesso em: 21 mai. 2007.

GULIANG, Tang; RICH, Anne J. China's accounting reforms: a big step forward in 2006. In Asian Pacific Conference, 18th, 2006, Hawaii, Anais eletrônicos, 1 CD. Maui, Hawaii, 2006.

HUANG, Allen; MA, Ronald. Accounting in China in transition: 1949-2000. World Scientific Publishing, Singapore, 2001.

IBRACON. Normas internacionais de contabilidade 2001: texto completo de todas as normas internacionais de contabilidade e interpretações SIC existentes em 1º de janeiro de 2001. São Paulo: IBRACON, 2002.

JIASHU, Ge; LIN, Z. Jun; FENG, Liu. Accounting standards and practices in China. In. BAYDOUN, Nabil (Org.). Accounting in the Asia-Pacific region. Singapura: John Wiley & Sons, 1997.

LI, Xiao-Ming. Convergence of China GAAP to IAS. Journal of Modern Accounting and Auditing. Vol. 2, Num. 2, (Feb. 2006), p. 12-16.

LIU, Wei; EDDIE, Ian Alexander. Development in accounting regulation. In BLAKE, John; GAO, Simon (Edited). Perspectives on Accounting and Finance in China. London: Routledge, 1995.

LIU, Zhongwen; TURLEY, Stuart. A Comparison of international and chinese accounting standards. In BLAKE, John; GAO, Simon (Edited). Perspectives on Accounting and Finance in China. London: Routledge, 1995.

MCLEAY, Stuart; NEAL, David; TOLLINGON, Tony. International standardization and harmonization: a new measurement technique. Journal of International Management and Accounting. Vol. 10 (1), pp. 42-70, 1999.

MELLO, Maria Celeste Baptista de; SANTOS, Maria José; NIYAMA, Jorge Katsumi. A contabilidade e o ambiente legal e regulamentar na China. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5.º, 2005, São Paulo. Anais eletrônicos. São Paulo: FEA/USP, 2005. Disponível em < <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos52005/314.pdf> >. Acesso em: 28 mar. 2007.

NATIONAL BUREAU OF STATISTICS, 2005. China Statistical Yearbook. China Statistics Press. Disponível em <<http://www.stats.gov.cn/tjsj/ndsj/2005/indexeh.htm>>. Acesso em: 05 mai. 2007.

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

NIYAMA, Jorge Katsumi, SALES, Isabel Cristina Henriques, RODRIGUES, Jomar Miranda, OLIVEIRA, Pedro Henrique Duarte. Educação Contábil na China: Tendência e Perspectivas Pós-Reforma Econômica. Revista Brasileira de Gestão de Negócios (São Paulo). , v.9, p.1 - 13, 2007.

NOBES, Christopher; PARKER, Robert. Comparative international accounting. 8. ed. Londres: Prentice Hall Europe, 2004.

PENG, Xizhe. Demographic consequences of the great leap forward in China's provinces. Population and Development Review, Vol. 13, No. 4 (Dec., 1987), pp. 639-670

REN, Ming Chuan; ALEXANDER, David; KEDSLIE, Moyra. The trend of accounting reform in China. In BLAKE, John; GAO, Simon (Edited). Perspectives on Accounting and Finance in China. London: Routledge, 1995.

SCAPENS, Robert W.; HAO, Zhenping. Chinese accounting reform: reasons and effects. In BLAKE, John; GAO, Simon (Edited). Perspectives on Accounting and Finance in China. London: Routledge, 1995.

SCHROEDER, R. G.; CLARK, M. W; CATHEY, J. M. Financial accounting theory and analysis. New Jersey: John Wiley & Sons, 8a edição, 2005.

ZHANG, Guohua. Environmental factors in China's financial accounting development since 1949. Tese de Doutorado. Erasmus University Rotterdam, 2005.