

Educação Contábil na China: Tendências e Perspectivas Pós-Reforma Econômica

Jorge Katsumi Niyama

Doutor em Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. Coordenador do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB / UFPE / UFRN [jkatsumi@unb.br]

Isabel Cristina Henrique Sales

Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília – UnB [isabel.sales@eln.gov.br]

Jomar Miranda Rodrigues

Mestrando em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB / UFPE / UFRN [jomar@unb.br]

Pedro Henrique Duarte Oliveira

Mestrando em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB / UFPE / UFRN [pedroduarte@unb.br]

*Endereço dos autores: Fundação Universidade de Brasília
Campus Universitário Darcy Ribeiro, Asa Norte – DF, Cep.: 70.910-900*

Recebido em 07 de Novembro de 2006 / Aprovado em 30 de Março de 2007

RESUMO

Após as reformas econômicas ocorridas no final da década de 70, a Contabilidade na China tem evoluído significativamente, acarretando severas alterações no sistema educacional do país. O presente artigo tem como objetivo apresentar a evolução, tendências e perspectivas da educação contábil chinesa, considerando aspectos pré e pós-reforma. Para esse propósito, desenvolveu-se uma pesquisa exploratória sobre as principais características do sistema educacional chinês por intermédio de revisão da literatura atualizada e especializada, bem como de estudos sobre a reforma econômica nacional e seus principais reflexos na Contabilidade. Os aspectos relativos às reformas na educação, mudança curricular e aprimora-

mento da produção científica são apresentados como forma de alcançar os objetivos propostos. A melhoria da educação e o desenvolvimento das pesquisas contábeis vêm tornando essas mudanças mais compreensíveis para o mundo ocidental.

Palavras-chave:

Educação Contábil. China. Reforma Econômica.

ABSTRACT

Since the economic reforms in the end of the 70's, the accounting in China has been presenting a significant development, occasioning severe alterations in the country's education system. This paper has as prior objective to present the evolution, tendencies and perspectives of the

Chinese accounting education, considering pre and post-reform aspects. For that purpose, it was developed an exploratory research about the main characteristics of the Chinese education system, through a revision of the updated and specialized literature, as well as through studies on the national economic reform and its main reflexes in accounting. The aspects of the reforms in education, the curricular changes and the betterment of scientific production are presented as a way of reaching the proposed objectives. The improvement of education and the development of accounting researches are making the changes more comprehensible for the western world.

Key-words:

Accounting Education. China. Economic Reform.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade desempenha um importante papel no gerenciamento empresarial e no desenvolvimento econômico. Assim sendo, a Contabilidade é usualmente considerada como linguagem “dos negócios”, em que os principais agentes econômicos (players) buscam informações (principalmente de natureza econômico-financeira) sobre o desempenho operacional e os riscos envolvidos na realização de investimentos (NIYAMA, 2005).

Segundo Yunwei (1997), essas afirmações não eram plenamente reconhecidas na China até a recente reforma econômica de 1978, que contou com valiosas contribuições por parte dos contadores. As marcantes transformações no cenário econômico chinês chamaram a atenção da comunidade internacional, e os resultados se refletiram nas mais diversas áreas do conhecimento, inclusive na Contabilidade.

Durante a Revolução Cultural do Grande Proletariado (Great Proletariat Cultural Revolution), ocorrida no período que compreende o final dos anos sessenta e meados dos anos setenta, a Contabilidade chinesa experimentou grandes dificuldades. Dela era exigida apenas a simplicidade e a facilidade do entendimento

por parte dos usuários. A educação contábil era fraca, e a maioria dos departamentos de Contabilidade das instituições de ensino superior (institutions of higher learning) foi fechado (YUNWEI, 1997).

Logo após o início da campanha de modernização, no final da década de 70, concomitante ao período das reformas econômicas, oficiais do governo e administradores perceberam que contadores qualificados eram essenciais para o alcance de seus objetivos econômicos (JIASHU; LIN; FENG, 1997; YUNWEI, 1997). A partir desse momento, a Contabilidade assume posição de destaque, e a educação contábil experimenta um período de celeridade desenvolvimento. Em relatório divulgado em 1993, o Fundo Monetário Internacional avaliou a China como a terceira maior economia mundial, atrás apenas dos Estados Unidos e Japão, superando a Alemanha (WINKLE; HUSS; XI-ZHU, 1994).

Como justificativa da pesquisa, é apontada a escassa disponibilidade de estudos contábeis em países que não possuem o inglês como língua pátria. No Brasil, as pesquisas voltadas para a Contabilidade internacional ainda se apresentam “tímidas” comparativamente àquelas desenvolvidas em outros ramos da Contabilidade (WEFFORT, 2005). O estudo avança nessa discussão, buscando oferecer uma contribuição para a redução desse problema ao tratar da Contabilidade na China e os aspectos evolutivos do sistema educacional do país.

Quanto ao conteúdo, percebe-se que uma grande parte das pesquisas detém-se na constatação das diferenças nas normas e práticas contábeis entre os países, sem considerar aspectos intrínsecos de cada nação como, por exemplo, o sistema educacional.

Nesse sentido, o objetivo do trabalho é apresentar a evolução, tendências e perspectivas da educação contábil chinesa, considerando aspectos pré e pós-reforma econômica. Para tanto, desenvolveu-se uma pesquisa exploratória sobre as principais características do sistema educacional chinês por meio de revisão da literatura atualizada e especializada, bem como de

recentes estudos em Contabilidade realizados naquele país.

O presente artigo limita-se ao estudo dos aspectos educacionais contábeis na China, sem a intenção de contemplar aspectos tais como: ambiente legal e regulamentar, características atuais da profissão contábil, valores culturais, políticos e tradição histórica, os quais não são escopos dessa pesquisa.

O artigo está dividido em sete seções. Após a introdução, são apresentados os aspectos dos sistemas contábil e educacional chineses anteriores à reforma econômica. A terceira seção apresenta as características do antigo sistema educacional chinês e seu período transitório para uma nova estrutura. A quarta seção traz as razões para a mudança no ambiente econômico chinês e sua influência no sistema educacional. A quinta seção descreve a reforma da educação contábil chinesa. A sexta seção apresenta o desenvolvimento das pesquisas em Contabilidade e as tendências e perspectivas para o futuro. Finalmente, a sétima seção apresenta as considerações finais.

2 SISTEMAS CONTÁBIL E EDUCACIONAL CHINESES ANTERIORES À REFORMA ECONÔMICA

Durante a Era Maoísta, ocorreu um retrocesso forçado na profissionalização da China. Após esse período, a Contabilidade ressurgiu devido ao crescimento econômico do país. Segundo Xu e Xu (2003), foram três os principais fatores para a ascensão da Contabilidade: o desenvolvimento da indústria, dos bancos, das finanças e da educação; a presença estrangeira dominante na Xangai semicolonial, que acarretou tanto um modelo quanto uma fonte de competição para os contadores da região; e a promoção e o desenvolvimento da profissão pelo Estado. Desses, o papel do Estado é provavelmente o mais crucial.

Cabe ressaltar que na China perdurou como profissional contábil o característico guarda-livros, homens que como pré-requisito deveriam ser considerados alfabetizados. Utilizavam uma Contabilidade básica com o método das par-

tidas simples. Poucos eram os mais escolarizados que adotavam o método das partidas dobradas. Na área contábil não havia organizações profissionais, eram pouquíssimos os cursos de graduação, e o sistema contábil era orientado para a indústria (CHAN; ROTENBERG, 1999).

Por volta de 1910 e 1920, surgiram escolas de administração que seguiam os modelos ocidentais e japoneses. Apareceram os contadores profissionais formados no exterior com experiência em empresas que utilizam o método das partidas dobradas (XU; XU, 2003).

Os serviços oferecidos pelos contadores diversificaram-se com o passar dos anos e incluíram aspectos geralmente atribuídos a advogados em outros países. Isso fez com que os contadores chineses se sentissem participantes ativos e importantes na reconstrução e fortalecimento da economia nacional.

A fundação da Sociedade Chinesa de Pesquisa em Contabilidade, em 1934, foi um marco importante, representando o reconhecimento oficial da Contabilidade como um campo de conhecimento que requer pesquisas e estudos especializados (XU; XU, 2003).

3 O LEGADO DO ANTIGO SISTEMA EDUCACIONAL

Em contraste a muitas universidades ocidentais, os programas de Contabilidade, economia e finanças nas universidades chinesas eram altamente especializados, geralmente orientados para a indústria. Em 1986, a Comissão Estadual de Educação constatou que havia 80 diferentes tipos de especialidades. Existiam 10 grandes divisões dentro da Contabilidade: Contabilidade, Contabilidade Financeira, Industrial, Agrícola, Comercial, Material, Gerencial, Bancária, Turística e Petrolífera. Dentro de cada uma dessas divisões havia, ainda, uma série de especialidades (YUNWEI, 1997).

Diversos fatores contribuíram para essa situação. A partir dos anos cinquenta, o governo e a economia chinesa passaram a utilizar informações desagregadas para alimentar o sistema de planejamento centralizado. Desde o início da Era Maoísta já prevalecia, de forma marcan-

te, a ideologia soviética que se operacionalizava por meio de um planejamento centralizado de governo. Nesse contexto, o papel da Contabilidade restringia-se a uma ferramenta de controle administrativo do Estado, servindo fundamentalmente para examinar metas governamentais. (MELLO, SANTOS e NIYAMA, 2005).

Nesse sistema, a maioria das organizações governamentais e grandes corporações eram obrigadas a executar as políticas e diretrizes impostas. Havia pouca oportunidade, ou mesmo necessidade, para essas empresas se comprometerem com uma mentalidade independente, tomarem iniciativas ou serem economicamente responsáveis.

Altamente especializada e vocacionalmente orientada, a educação gerencial e financeira parecia apropriada para preparar profissionais que executassem funções limitadas. Tal particular situação prevaleceu na fase inicial desse período, quando a demanda por gestores qualificados aumentou nitidamente.

Outro fator, que marcou o período inicial da República Popular da China, foi a decisão de seguir o modelo soviético de educação superior. Tal modelo consistia em um grande número de institutos altamente especializados, que visavam uma rápida expansão do número de gestores que preenchessem as necessidades de uma economia planificada. Essa peculiar situação resultou, entre 1951 e 1957, na principal reorganização do sistema educacional chinês.

Existia, a partir desse momento, um pequeno número de "universidades abrangentes" e um grande número de "institutos especializados". O Instituto de Finanças e Economia de Xangai (que se transformou posteriormente na Universidade de Finanças e Economia de Xangai), por exemplo, era formado por departamentos de economia e finanças de 21 universidades e institutos da China Oriental, em 1952. A subsequente campanha de modernização reverteu essa decisão.

Um terceiro fator que contribuiu para esse cenário foi o fato de que muitas universidades e faculdades eram administradas e financeiramente patrocinadas por linhas de crédito

ministeriais. Os ministérios patrocinadores queriam garantir os graduados em economia e finanças para aquelas empresas sob seu amparo. Esse "departamentalismo" servia para contrair o aprimoramento organizacional e curricular.

4 MUDANÇA PARA UMA ECONOMIA DE MERCADO

Após a morte de Mao Tse-Tung em setembro de 1976, Deng Xiaoping (vice - primeiro ministro a partir de 1973, mas preso pela repressão Mao) retornou ao seu posto, passando a colaborar com o primeiro ministro Chou En-lai na elaboração do plano de modernização da economia chinesa (OLIVEIRA, 2004).

As reformas econômicas, iniciadas a partir da década de setenta, trouxeram alterações estruturais para a economia nacional. As mudanças observadas nesse período tinham o objetivo de transformar a economia centralizada chinesa em uma economia de mercado, influenciada pela lei de oferta e procura (JIASHU; LIN; FENG, 1997). As empresas estatais estavam sendo convertidas em modernas empresas voltadas para o mercado.

Em conseqüência, alterações no conhecimento e nas práticas contábeis tornaram-se essenciais, o que conduziu a mudanças no sistema educacional contábil da China. Os contadores demonstraram dificuldade em realizar mudanças naquele cenário, resultando em uma grande demanda de novos graduados em Contabilidade.

Segundo Yunwei (1997), os principais fatores da reforma econômica que influenciaram a Contabilidade foram as mudanças nas funções governamentais, a diversificação dos negócios, o desenvolvimento da Contabilidade e a internacionalização das atividades econômicas. (Grifos nossos que serão discutidos no decorrer desta seção).

4.1 Mudanças nas funções governamentais

A reforma econômica alterou o papel estatal chinês de gerenciamento direto para um gerenciamento indireto das empresas. Como resultado das reformas, as companhias passaram a ter maior

poder e controle das operações e da retenção de lucros (HILMY, 1999; LIN; CHAN, 2000). Assim, o Estado empregava, principalmente, macropolíticas que estabeleciam diretrizes gerais para o desenvolvimento das organizações. Tal situação permitiu às empresas assumirem uma ampla faixa de responsabilidades.

Logo, 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 (MELLO; SANTOS; NIYAMA, 2005). Essa descentralização provocou uma iniciativa ao estabelecimento de padrões contábeis que se adaptavam a cada empresa ou setor econômico.

4.2 Diversificação dos negócios

Durante o período da reforma econômica, o governo chinês enfatizou a melhoria da agricultura coletiva. Isso foi impulsionado pela reforma agrária que estipulou um contrato de responsabilidade com o objetivo de distribuir as terras produtivas. O governo obtinha o direito a 9% da produção por um período de 15 anos, prorrogável por mais 30 anos. Isso beneficiou mais de 900 milhões de pessoas, com mais de 220 milhões de contratos e com menos de 3% de descumprimento (OLIVEIRA, 2004).

O processo de reforma abrangiu outros domínios. O governo transferiu para as empresas públicas parte da responsabilidade que detinha, iniciando um processo de descentralização da tomada de decisões acarretando uma maior responsabilidade das companhias pelos resultados econômicos obtidos (OLIVEIRA, 2004).

O ambiente empresarial experimentou grandes mudanças durante esse período. Primeiro surgiram diferentes estruturas empresariais, tais como empresas estatais combinadas com empresas coletivas e privadas. Essas empresas passaram a coexistir e a competir com as empresas estatais (LIN; CHAN, 2000). Assim, houve um impacto direto na Contabilidade que deveria se adaptar às diversas estruturas empresariais.

A criação das bolsas de valores em Xangai e em Xenzen (1990 e 1991, respectivamente) foram acontecimentos decisivos na história da economia nacional. Nesse momento houve uma clara distinção entre as tipologias das ações a serem negociadas nas bolsas, coexistindo ações de propriedade exclusivamente chinesa e ações voltadas para investidores estrangeiros (CHOI; MEEK, 2005). Foram listadas 323 companhias nos dois mercados de ações ao final de 1995. Em 1998, eram 745, dobrando o capital de ações nesse momento. (TANG; LAU, 2000).

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

4.3 Desenvolvimento da contabilidade

O sistema regulamentar contábil chinês consistia em dois principais componentes: a Lei da Contabilidade (Accounting Law), publicada em 1985, que expunha amplamente as funções da profissão, a organização do trabalho, os direitos e obrigações, assim como as responsabilidades legais, e mais de quarenta sistemas contábeis determinados por diversas autoridades governamentais.

O primeiro desafio para o desenvolvimento da Contabilidade foi a sua aplicação em entidades com investimentos estrangeiros. Inicialmente, foram criadas regulamentações para joint-ventures e em seguida para empresas com acionistas. Como resultado, foi aprimorado o tratamento diferencial por parte da Contabilidade, agora adaptada a diferentes estruturas empresariais.

Em 1992, o Ministério das Finanças promulgou os Padrões Contábeis para Empresas (Accounting Standards for Business Enterprises - ASBE) e os Princípios Financeiros Gerais para Empresas (General Financial Prin-

ciples for Enterprises - GFPE). Com o objetivo de suprir tanto as necessidades nacionais quanto internacionais por informações contábeis, princípios anglo-americanos foram adaptados e acrescentados ao ASBE como substituição ao rígido modelo soviético adotado desde 1949 (CHEN; TRAN, 1995 apud CHAN; ROTENBERG, 1999).

O GFPE e o ASBE são similares. O primeiro padroniza as práticas financeiras, enquanto o segundo padroniza a Contabilidade e divulgação financeira das empresas. Ambas formam a base para uma nova estrutura regulamentar contábil e financeira.

4.4 Internacionalização das atividades econômicas

A reforma econômica conduziu à expansão gradativa das atividades econômicas. Milhares de joint-ventures, com investimentos estrangeiros, estabeleceram-se em território chinês. As empresas locais ampliaram seus horizontes de atuação, passando a emitir títulos de dívida (bonds) no mercado internacional, com o intuito de financiar diversos projetos internos.

O intercâmbio econômico com outros países possibilitou a utilização de práticas e convenções internacionais de negócios em adição àquelas já aplicadas na China. A internacionalização das atividades econômicas proporcionou um acentuado movimento para promoção de uma harmonização com os padrões internacionais de Contabilidade. Esse desenvolvimento, segundo Yunwei (1997), pode ser dividido em três estágios distintos: a influência de forças externas, o impacto das forças internas e a introdução das práticas internacionais nos padrões contábeis chineses.

4.4.1 A influência de forças externas

A entrada de investimentos estrangeiros em diversas formas, incluindo joint-ventures e empresas com capital exclusivamente estrangeiro, resultou na principal dificuldade para os investidores que se depararam com um sistema contábil incompatível. A atualização de acor-

do com as tendências internacionais tornou-se uma questão urgente.

Diversas publicações foram destinadas ao estudo das teorias, padrões e práticas da Contabilidade ocidental. Foi desenvolvido um estudo comparativo pelas Universidades da Califórnia, Los Angeles e Xangai envolvendo os sistemas contábeis chineses e ocidentais. A partir dos resultados (1983), o Ministério das Finanças emitiu um regulamento provisório (Tentative Accounting Regulation for Joint-Ventures Using Foreign Capital) para as joint-ventures que possuíam capital estrangeiro. Após um período de dois anos de experiência, o Ministério promulgou o Regulamento Contábil para Joint-venture, o Plano de Contas e os Pronunciamentos Contábeis (Accounting Statements), sendo os dois últimos componentes de um regulamento único. Esses regulamentos tornaram-se as primeiras normas contábeis formuladas em conformidade com as práticas contábeis internacionais. Elas resultaram em mudanças que incluíam a adoção de:

- a) elementos contábeis patrimoniais (ativo, passivo e patrimônio líquido) em substituição aos conceitos tradicionais de fontes e aplicações de recursos (fund sources and applications);
- b) a equação contábil 'ativo = passivos + patrimônio líquido' em substituição à equação contábil tradicional (fontes de recursos = aplicação de recursos);
- c) princípios contábeis tais como competência, consistência, custo histórico, confrontação das receitas com custos e despesas;
- d) demonstrações contábeis ocidentais, incluindo o balanço patrimonial, a demonstração do resultado e a demonstração do fluxo de caixa;

Apesar da relevância da aplicação dessas regulamentações no setor de investimentos estrangeiros, não se deve atribuir a elas uma maior ênfase no desenvolvimento da Contabilidade da China como um todo. Essas normas tornaram-se a base para futuras reformas contábeis.

4.4.2 O impacto das forças internas

Ao final de 1992, o Ministério das Finanças emitiu as Regulamentações Contábeis Provisórias para Joint Stock Companies. Esses regulamentos adotavam práticas contábeis internacionais que foram incorporadas às Regulamentações Contábeis para Empresas com Investimentos Estrangeiros (Accounting Regulation for Enterprises with Foreign Investments). Adicionalmente, as seguintes convenções foram incorporadas:

- a) práticas contábeis internacionais relacionadas ao patrimônio – incluindo a emissão de ações, distribuição de dividendos e retenção de lucros;
- b) evidenciação de eventos relevantes (materiais);
- c) demonstrações financeiras provisórias e consolidadas;
- d) contabilidade para empresas em liquidação ou em descontinuidade.

Com essas regulamentações, os chineses aproximaram-se das práticas contábeis internacionais. Ademais, assim como nas práticas internacionais, foram requeridas informações complementares das empresas emissoras de ações em bolsas de valores estrangeiras relacionadas a: transações externas; provisão para devedores duvidosos; contratos de longo prazo; investimentos de longo prazo; impostos diferidos; itens contingentes; e eventos subsequentes.

4.4.3 Introdução das práticas internacionais nos padrões contábeis chineses

Ao emitir os Padrões Contábeis para Empresas (1992), o Ministério das Finanças assinalou a intenção de estabelecer uma estrutura conceitual para a Contabilidade chinesa. A norma adotou as quatro premissas contábeis internacionalmente aceitas – entidade, continuidade, periodicidade e denominador comum monetário. Foram estabelecidas exigências qualitativas para a informação contábil e diretrizes para a mensuração e a evidenciação. Essa foi a primeira tentativa em regulamentar o financial reporting das empresas chinesas por meio de padrões contábeis.

Durante esse período, dois outros projetos intensificaram a adoção de padrões contábeis em conformidade com as normas internacionais. No primeiro, a firma Deloitte, Touche & Tomatsu foi apontada como uma consultora contábil para a China. A principal tarefa da companhia era introduzir experiências adquiridas em outros países e avaliar se os exemplos observados eram aplicáveis à realidade chinesa. No segundo projeto, foram realizadas diversas conferências internacionais sobre padrões contábeis. Drafts foram amplamente divulgados no intuito de que fosse assegurada a consistência com os padrões contábeis internacionais.

5 A REFORMA DA EDUCAÇÃO CONTÁBIL CHINESA

Vários foram os obstáculos para a reforma na educação chinesa, incluindo a falta de recursos humanos e financeiros, o currículo inadequado, o baixo status e pobres condições de moradia dos professores e a pouca importância dada à educação, já que retornos imediatos estavam disponíveis em outros investimentos. Muitos desses desafios começaram a receber tratamento em consequência à reforma econômica (CHAN; ROTENBERG, 1999).

A falta de profissionais capacitados dificultava o crescimento econômico, o que ressaltou a necessidade de um novo currículo educacional para a capacitação dos contadores. Outra grande deficiência do sistema era a excessiva especialização profissional. Para acompanhar as rápidas mudanças no ambiente prático, foi necessária uma focalização no estudo dos princípios gerais.

Os principais temas da reforma na educação contábil procuraram capacitar os estudantes a compreenderem as realidades e complexidades das economias nacionais e internacionais, a estarem atualizados sobre as diferentes visões de assuntos importantes, a saberem como adquirir novas informações, a formarem seus próprios julgamentos e a expressarem suas opiniões articuladamente e de forma clara.

5.1 Expansão do currículo

A Comissão Estadual de Educação (State Education Commission) tomou a iniciativa de reverter a alta especialização buscando estabelecer um novo currículo para a educação financeira e econômica. Para isso, foi realizado em 1987 um seminário tendo como colaboradores professores universitários nacionais e estrangeiros.

Previamente ao evento, foi desenvolvida uma pesquisa que documentava o status dos programas vigentes, assim como uma análise das atuais e futuras necessidades de forças de trabalho para os ministérios, empresas, institutos de pesquisas e outras organizações. Ao mesmo tempo, os professores estrangeiros observavam os processos educacionais, o que resultou em sugestões preliminares.

A discussão do seminário foi desenvolvida com base no resultado das pesquisas e nos relatórios dos especialistas. Como consequência, foi criado um programa que relacionava o mínimo a ser exigido academicamente, consistindo em seis áreas básicas e quatro aplicadas (Contabilidade Elementar, Financeira, Custos e Administração, e Auditoria) (YUNWEI, 1997).

O sistema antigo era formado por quatro áreas fundamentais: Princípios Contábeis, Contabilidade Industrial, Administração Financeira para Empresas Industriais e Análise de Atividades Econômicas. Essas matérias foram mantidas por algumas universidades em decorrência da falta de materiais e professores capacitados para aplicar as mudanças e, ainda, porque os estudantes continuavam a utilizar o conhecimento antigo em locais que ainda não tinham sofrido as consequências da reforma econômica (CHAN; ROTENBERG, 1999).

O novo currículo, hoje adotado pela maioria das universidades, apresenta grande similaridade com os empregados nos Estados Unidos. As disciplinas gerais, por exemplo, incluem política econômica, micro e macroeconomia, matemática, estatística, Contabilidade e informática. As áreas aplicadas são compostas por Finanças Públicas, Desenvolvimento Econômico, Comércio e Finanças Internacionais.

Os módulos livres dispõem de áreas gerais para a escolha livre do estudante (YUNWEI, 1997).

5.2 Reforma na educação contábil

Apenas recentemente as universidades chinesas criaram departamentos de Contabilidade. Anteriormente, os grandes departamentos das universidades e institutos mantinham-se sob jurisdição do Ministério das Finanças. Conseqüentemente, a reforma inicial ocorreu nessas instituições. O Ministério encorajou especificamente a identificação dos objetivos e diretrizes para a educação contábil, o aperfeiçoamento dos professores, das provas e dos métodos de avaliação, a revisão do currículo, a mudança de um sistema baseado em semestres para um baseado em créditos e a ênfase à ética (YUNWEI, 1997).

A Comissão Estadual de Educação selecionou dois departamentos-chave de Contabilidade, um na Universidade de Finanças e Economia de Xangai (SUFE) e outro na Universidade de Xamen, para guiarem a reforma. Seus objetivos eram: adquirir conhecimentos para desenvolver programas de mestrado, doutorado e bacharelado que alcançassem os padrões internacionais; procurar soluções para os problemas práticos e teóricos que surgissem durante a reforma econômica; contribuir com as tomadas de decisões significativas à nação; receber visitantes estrangeiros e encarregar-se de projetos de pesquisa de alto nível; participar de diversas atividades acadêmicas de intercâmbio para presenciar resultados de pesquisas internacionais; e explorar novas idéias de pesquisa contribuindo para o desenvolvimento da Contabilidade (COOPER; TANG; CHOW, 1994 apud CHAN; ROTENBERG, 1999).

Para se graduar em Contabilidade na SUFE, os estudantes devem cumprir 163 créditos (2.739 horas-aula), sendo 55% do curso voltado para disciplinas gerais, cerca de 30% consistindo em cursos aplicados e aproximadamente 15% reservados a módulos livres. Em adição a esses percentuais existe a monografia de conclusão do curso (YUNWEI, 1997). Essas exigências curriculares apresentam semelhanças

às adotadas no Brasil. Tomando como exemplo uma universidade pública, observa-se que o número de horas-aula exigido é de 2.790 – incluindo a monografia de conclusão do curso –, o que equivale a 186 créditos, sendo 75% em matérias obrigatórias, 12% em optativas e 13% em módulo livre. A diferença entre as cargas horárias é de apenas 51 horas-aula, reafirmando a proximidade entre os sistemas educacionais contábeis sino-ocidentais.

Os novos materiais desenvolvidos para as aulas chinesas vieram principalmente do uso direto de livros ocidentais, de novos textos e de materiais de treinamento para certificação internacional (YUNWEI, 1997).

Várias universidades organizaram livros baseando-se no novo currículo adotado, que envolvia Contabilidade Fundamental, Financeira, Administrativa, Contabilidade de Custos, Auditoria, Sistemas de Informações Contábeis e Contabilidade Internacional.

6 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA EM CONTABILIDADE

A pesquisa contábil na China difere notadamente da pesquisa desenvolvida nos Estados Unidos, principalmente em relação à metodologia de pesquisa e à profundidade das análises. Diversos fatores contribuem para esse cenário.

Inicialmente, a estrutura da educação contábil chinesa definia que os professores deveriam expor o conhecimento de “como fazer”. Conseqüentemente, o treinamento em metodologias sofisticadas de pesquisas era defasado.

O desejo chinês de possuir universidades reconhecidas mundialmente modificou essa perspectiva. O sistema de classificação das universidades no país levava em consideração as pesquisas e publicações como forma de incentivo. Para que assumissem posição de destaque, eram estimuladas a publicar artigos em periódicos de referência.

O número de periódicos contábeis tem crescido consideravelmente nas últimas décadas. Um rápido exame dos artigos publicados nesses periódicos revela que a maioria dos papers é de natureza descritiva. A defasagem dos métodos de pesquisa e a dificuldade de acesso às informações empresariais contribuem para esse cenário (NEEDLES, 1995)

A literatura contábil chinesa raramente inclui pesquisa empírica, uma vez que há pouca familiaridade com a técnica. Outras metodologias de pesquisa também são pouco exploradas pelos pesquisadores chineses, como a estatística, a econometria, a ciência comportamental e os estudos psicológicos, assim como os estudos relacionados à utilização de informações contábeis no mercado de capitais.

Segundo Needles (1995), os tipos de metodologias utilizadas em pesquisas contábeis internacionais poderiam ser classificados em: mercado de capitais (capital market), dedutivo descritivo (deductive descriptive), empírico descritivo (empirical descriptive), empírico analítico (empirical statistical), histórica (historical), modelagem (modeling) e teórica (theoretical). A tabela I apresenta as metodologias aplicadas em pesquisas contábeis na China.

Tabela I – Métodos utilizados em pesquisas contábeis na China

Métodos de Pesquisa	1966-1977	1978-1992	1993-1998
Mercado de Capitais			1
Dedutivo descritivo	1	33	40
Empírico descritivo			3
Empírico analítico			1
Histórico	1	4	6
Modelagem			
Teórica			1
Total	2	37	52

Fonte: Adaptado de JI (2000).

Segundo Ji (2000), um melhor entendimento sobre a evolução das metodologias de pesquisa na China seria proporcionado pela divisão em três grandes períodos: pré-reforma (1966-1977), pré-internacionalização (1978 a 1992) e atual (1993-1998).

De 1966 a 1977, havia dois artigos publicados, um utilizando o método dedutivo descritivo e outro utilizando o método histórico. Nos 37 papers publicados de 1978 a 1992, a metodologia aplicada estava restrita aos métodos descritivo ou histórico.

A gama de metodologias utilizadas a partir de 1992 aumentou consideravelmente. Dos 52 artigos publicados após essa data, a grande maioria ainda adotava a metodologia descritiva ou histórica. Entretanto, alguns papers já aplicavam o método empírico ou utilizavam o mercado de capitais como fonte primária para produção. Nesse sentido, começaram a surgir os primeiros trabalhos empíricos chineses que utilizavam o idioma inglês.

Conforme demonstrado na tabela I, o método mais utilizado nas pesquisas em Contabilidade na China era o descritivo. Existem diversas razões para a utilização dessa metodologia. Primeiro, a pesquisa contábil na China ainda se apresentava em um estágio inicial e a própria Contabilidade não era plenamente entendida pelos estudantes orientais, principalmente a Contabilidade gerencial. Segundo, dados vinculados à informação contábil na China ainda eram sigilosos, o que dificultava a produção de pesquisas confiáveis. Essa situação está sendo gradualmente contornada com a introdução do sistema acionário, que exige evidenciação de certas informações para o público. Terceiro, a maioria dos pesquisadores contábeis na China ainda estava sob influência da teoria marxista e preferiam o debate ideológico. Os trabalhos desenvolvidos, mesmo em parceria com estudantes ocidentais, ainda são restritos em decorrência dos antigos métodos de pesquisa. (JI, 2000).

Esforços no sentido de aumentar o rigor metodológico utilizado nas pesquisas em Contabilidade incluem mudanças nos cursos de metodologia de pesquisa dos programas de douto-

rado, dos intercâmbios estudantis e dos cursos de formação de professores.

Um reduzido número de universidades chinesas tem introduzido métodos mais sofisticados de pesquisa em seus programas de doutorado. A Universidade de Xangai, por exemplo, incluiu em seu programa métodos de pesquisa que abrangem as seguintes áreas: Contabilidade empírica, positiva, mercado de capitais, Contabilidade Comportamental, Teoria da Agência e Informação Econômica, Estudo de Eventos e Pesquisa Analítica. A adoção de novas metodologias parece lenta em virtude de poucas universidades possuírem tais cursos e, ainda, da presente relutância dos pesquisadores em aceitá-las (YUNWEI, 1997).

Outro fator aliado a esse processo são as atividades de intercâmbio entre os estudantes chineses e estrangeiros. Os alunos são expostos a outros sistemas educacionais e a novos assuntos ainda pouco desenvolvidos na China. Os corpos docentes dos departamentos de Contabilidade das universidades chinesas continuam a ser enviados para o exterior, seja como visiting scholars ou para obtenção de títulos (mestrado e doutorado).

Da mesma forma, um grande número de estudantes ocidentais tem visitado a China com o intuito de promover seminários ou lecionar por curtos períodos de tempo. Nesse sentido, novas informações relacionadas às práticas contábeis, à educação e à pesquisa são trazidas como forma de promover um aprimoramento do sistema contábil chinês. Tais atividades têm exercido grande impacto na reforma educacional contábil no país.

A instituição, em 1995, da Associação dos Professores Chineses de Contabilidade (Chinese Accounting Professor's Association) foi o marco para o desenvolvimento da educação e da pesquisa contábil no país. Seu objetivo é promover o intercâmbio entre os educadores das universidades chinesas e estrangeiras e, ainda, estimular o desenvolvimento permanente de um elo entre pesquisa, educação e prática contábil.

Vários fatores contribuíram para o sucesso da Associação, dentre eles o amplo apoio

prestado pelo Ministério das Finanças, pela Sociedade de Contadores da China e pelo Instituto Chinês de Contadores Públicos Certificados (Chinese Institute of Certified Public Accountants), além da extensa assistência de acadêmicos contábeis. Mais de 130 professores contadores de aproximadamente 60 universidades estavam presentes em sua primeira reunião anual e cerca de 200, na segunda. Seu Conselho (presidente, vice-presidente, secretário geral) é composto por representantes de todas as universidades com programas de doutorado em Contabilidade (YUNWEI, 1997).

A atitude aberta da Associação envolve forte cooperação com instituições acadêmicas de diferentes países. Essa cooperação tenciona elevar o nível da educação contábil chinesa. Diversos funcionários da Associação Americana de Contabilidade (American Accounting Association) têm participado ativamente em cada reunião anual, assim como vários diretores da Associação Chinesa de Professores Contadores da América do Norte (Chinese Accounting Professor's Association of North America).

Fortes orientações para pesquisa são evidenciadas pela apresentação de modernas metodologias como a pesquisa empírica, a pesquisa em mercados de capitais e o primeiro doctoral consortium, realizado em 1996.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde o início da Era Maoísta a Contabilidade na China restringia-se a uma ferramenta de controle administrativo do Estado, que servia fundamentalmente para o exame de metas governamentais. Os programas educacionais contábeis eram voltados para a indústria e apresentavam 10 grandes divisões, característica do sistema educacional altamente especializado.

Mudanças ideológicas têm desempenhado um importante papel na reforma da educação contábil. Por um longo período, a Contabilidade ocidental foi considerada suspeita para os chineses. Uma ciência social a serviço dos interesses de algumas classes era inaceitável, por isso, muitos conceitos e ideologias ocidentais foram rejeitados.

Com o início da República Popular da China, houve a adoção do modelo soviético de educação superior, criando um grande número de institutos especializados que visavam o treinamento célere de gestores para suprir as necessidades de uma economia planificada.

A partir da década de 70, as reformas econômicas trouxeram alterações estruturais para a economia nacional. O papel estatal chinês de gerenciamento direto foi alterado para um gerenciamento indireto das empresas. A descentralização provocou uma iniciativa ao estabelecimento de padrões contábeis que se adaptavam a cada empresa ou setor econômico. Além disso, o desenvolvimento da economia socialista, as privatizações e um grande número de investimentos estrangeiros demandaram a inovação do sistema contábil.

A reforma da educação buscou capacitar os profissionais para o novo ambiente de crescimento econômico, o que levou à criação de um novo currículo para as universidades equiparado aos ocidentais. A Comissão Estadual de Educação selecionou dois departamentos-chave nas universidades de Xangai e Xamem para conduzir a reforma. Seus objetivos eram principalmente buscar ferramentas e conhecimentos internacionais para aplicação no país e auxiliar na resolução de problemas que surgissem durante a reforma econômica.

Com isso, os chineses passaram a reconhecer a Contabilidade como uma ferramenta gerencial útil para a tomada de decisão e veiculação de informações econômicas. Perceberam, também, que a participação no mercado externo exigia a adoção de uma "linguagem internacional dos negócios".

O desenvolvimento das pesquisas contábeis na China tem proporcionado a estudantes e educadores uma oportunidade única no sentido de aprimorar as práticas e aproximá-las dos padrões internacionais. Pesquisadores ocidentais têm demonstrado crescente interesse na Contabilidade do país e vêm desenvolvendo vários trabalhos em parceria com estudantes chineses.

Novas pesquisas sobre a profissionalização contábil são desejáveis no sentido de melho-

rar a compreensão da qualificação do profissional chinês. Análises empíricas sobre o aumento da complexidade das transações comerciais, o mercado de capitais, a influência de valores e as tradições culturais na Contabilidade, não tratados nessa pesquisa, também oferecem novas oportunidades de estudo.

REFERÊNCIAS

- CHAN, M. W. L.; ROTENBERG, W. Accounting, accounting education, and economic reform in the people's republic of China. **International Studies of Management & Organization**, Amonk, v. 29, n. 3, p. 37-53, Fall 1999.
- CHEN, S.; WANG, Y. Evidence from China on the value relevance of operating income vs. below-the-line items. **The International Journal of Accounting**, Oxford, v. 39, n. 4, p. 339-364, 2004.
- CHOI, F. D. S.; MEEK, G. K. **International accounting**. 5th ed. EUA: Prentice Hall, 2005.
- DOWNES, J.; GOODMAN, J. E. **Dicionário de termos financeiros e de investimento**. São Paulo: Nobel, 1993.
- HILMY, J. Communists among us in a Market Economy: accountancy in the People's Republic of China. **The International Journal of Accounting**, Oxford, v. 34, n. 4, p. 491-515, 1999.
- JI, X.-D. Evaluation of research on chinese accounting issues. **Managerial Finance**, Patrington, v. 26, n. 5, p. 41-62, 2000.
- JIASHU, G.; LIN, Z. J.; FENG, L. Accounting standards and practices in China. In: BAYDOUN, N. (Org.). **Accounting in the Asia-Pacific region**. Singapura: John Wiley & Sons, 1997.
- LIN, K. Z.; CHAN, K. H. Auditing standards in China: a comparative analysis with relevant international standards and guidelines. **The International Journal of Accounting**, Oxford, v. 35, n. 4, p. 559-577, 2000.
- MAOTSÉ-TUNG. In: Wikipedia: a enciclopédia livre. [2006]. Disponível em <http://www.wikipedia.org>. Acesso em: 25 mar. 2006.
- MELLO, M. C. B.; SANTOS, M. J. O.; NIYAMA, J. K. A contabilidade e o ambiente legal e regulamentar na China. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA/USP, 2005. Disponível em < <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos52005/314.pdf> >. Acesso em: 25 mar. 2006.
- NEEDLES, B. A profile, annotated bibliography, and index of accounting research on developing countries: 1965-1990. **The International Journal of Accounting**, Oxford, v. 30, n. 2, p. 107-128. 1995.
- NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.
- NOBES, C.; PARKER, R. **Comparative international accounting**. 8th ed. London: Prentice Hall Europe, 2004.
- OLIVEIRA, C. T. **China: o que é preciso saber**. São Paulo: Aduaneiras, 2004.
- TANG, Q.; LAU, A. Accounting reforms in China: a transition from state plan and control-oriented system to capital market-oriented system. **Managerial Finance**, Patrington, v. 26, n. 5, p. 80, 2000.
- WEFFORT, E. F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005.
- WINKLE, M. G.; HUSS, H. F.; XI-ZHU, C. Accounting standards in the people's republic

of China: responding to economic reforms. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 8, n. 3, p. 48-57, 1994.

XU, Yin; XU, Xiaoqun. Becoming professional: Chinese accountants in early 20th century Shanghai. **Accounting Historians Journal**, Tuscaloosa, v. 30, n. 1, p. 129-153, 2003.

YUNWEI, T. The recent accounting development and internationalization of accounting education in China. **Issues in Accounting Education**, Sarasota, v. 12, n. 1, p. 219-227. 1997.

NOTAS

- i A educação contábil vinha sofrendo mudanças desde a Revolução Cultural, encerrada em 1976 (NOBES; PARKER, 2004).
- ii Sistema educacional, para fins dessa pesquisa, limita-se à educação superior, compreendendo ainda programas de mestrado e doutorado.
- iii Tratados como *bookkeepers* ou *men of account office*.
- iv *Shanghai University for Finance and Economics*.
- v Mao Tsé-Tung (1893-1976) foi um político, revolucionário e governante comunista da República Popular da China. Foi o responsável pela reunificação da China desde que o país foi dominado por estrangeiros, na Guerra do Ópio (1840). Iniciou a chamada Revolução Cultural que culminou com humilhantes purgas políticas, prisão e tortura de milhões de pessoas, numa destruição massiva de grande parte do milenar legado cultural da China (WIKIPEDIA).
- vi Forma de organização comercial que combina características de companhia e de sociedade de responsabilidade ilimitada (DOWNES; GOODMAN).
- vii Documento que antecede a norma contábil. Serve como um mecanismo para o recebimento de sugestões, comentários e críticas prévios à publicação.
- viii Em 1992, a China promulgou o primeiro padrão contábil, o qual indicava que as reformas contábeis estavam iniciando uma nova Era e mostrava o desejo chinês em harmonizar suas regulamentações com aquelas implementadas internacionalmente.
- ix Profissional acadêmico que passa por um período no exterior, como pesquisador visitante, estudando os processos educacionais.
- x Evento que tem como objetivo promover a integração e o intercâmbio de idéias entre os participantes de cursos de doutorado.