

Panorama atual da contabilidade, na República Popular da China

Carlos Antônio De Rocchi¹

RESUMO

A China é berço da mais antiga civilização contínua do mundo, com um registro histórico que já soma quatro mil anos. Este trabalho analisa a evolução histórica da contabilidade naquele país, como forma de entender seu atual estágio de desenvolvimento.

A História da Contabilidade Chinesa foi dividida em três períodos, e se demonstra que, dez séculos antes do início da era cristã, a civilização chinesa já havia desenvolvido o "suan-pan" (ou ábaco), uma eficiente máquina de calcular que ainda continua sendo utilizada, inclusive na Coreia, Japão e Singapura. e que, ainda anteriormente ao início da era cristã, o filósofo chinês Meng-Ko (371-289 a. C.), mais conhecido por Meng-Tzu (Mestre Meng) já demonstrava as vantagens da divisão do trabalho e sugeria técnicas que agora estão incorporadas à administração da produção.

Comenta-se a seguir a introdução forçada das práticas contábeis britânicas com enfoque microeconômico e baseada em práticas comerciais e no pragmatismo durante o século XIX, desestimulando a continuação das práticas contábeis autóctones, situação que perduraria até a fundação da República Popular da China em 1º de outubro de 1949.

O período de mudanças profundas e radicais que se seguiu à fundação da República Popular da China e a implantação de um regime comunista radical, conduzem à adoção de uma economia centralizada e planejada que, em um primeiro momento, adapta a contabilidade ao modelo soviético. Entretanto, logo surgem profundas divergências políticas entre Moscou e Beijing, e o governo chinês reformula totalmente suas políticas econômicas em março de 1955, em consequência das quais a contabilidade chinesa fica reduzida, praticamente, a uma simples técnica de controle de caixa.

Quando a economia chinesa começou a dar sinais de abertura a partir de 1984, a Contabilidade Chinesa também entrou em um processo de modificações profundas e radicais, como consequência direta e natural dessa abertura. A Contabilidade Chinesa, com vistas à globalização e abertura da Economia, ingressa na sua atual grande fase, denominada com o afase da normalização Contábil.

O trabalho se conclui com uma apreciação crítica do atual panorama chinês, onde se questiona se as novas normas contábeis chinesas não irão apenas um pequeno número de empresas que são dirigidas desde o exterior, e se critica a limitada independência e autonomia profissional dos contadores, de modo especial, dos auditores.

Palavras-chave: Contabilidade; Contabilidade – República Popular da China; Contabilidade – História

¹ Consultor Associado de *Análise Assessoria Contábil* (Porto Alegre, RS) Membro da *Academy of Accounting Historians* e do *Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO)*

1 O AMBIENTE HISTÓRICO-GEOGRÁFICO

A China é berço da mais antiga civilização contínua do mundo, com um registro histórico que já soma quatro mil anos. Quando se iniciou a Era Cristã, os chineses já haviam vivido sob uma sucessão de dinastias que os unificaram e tinham construído a Grande Muralha para protegê-los. A expansão territorial do império atingiu o ápice durante os séculos XIII e XIV d.C., quando se estendia até as Filipinas e a Somália.

No século XVI, os portugueses fundaram Macau e conseguiram o monopólio do comércio entre a China e a Europa. Entretanto, em 1820 a dinastia mandchú fechou o país à penetração europeia, estabelecendo que apenas a Inglaterra poderia negociar com ele, através de Cantão. Apesar do privilégio, a Grã Bretanha provocou e venceu a Guerra do Ópio (1839-1842), forçando a China a abrir seus portos e conceder benefícios extraterritoriais aos britânicos que, além disso, ocuparam Hong-Kong.

Em 1885 a China se viu forçada a renunciar ao Anã, o atual Vietnã. E entre 1894-1895 envolveu-se numa guerra com o Japão pelo domínio da Coréia onde, derrotada, teve que ceder Taiwan, a península de Liaotung e as ilhas Pescadores. Em 1911 a dinastia mandchú foi derubada, sendo proclamada a república.

Invadida pelo Japão em 1931, a China vive um período conturbado por guerrilhas e confronto de facções rivais até 1º de outubro de 1949, quando Mao Tse Tung funda a República Popular da China e obriga seu principal opositor a refugiar-se em Taiwan. É estabelecido um governo comunista fechado, que somente começaria a dar sinais de abertura econômica a partir de 1984.

2 AS TRÊS GRANDES FASES DO DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE CHINESA

Para facilidade de estudo, a História da Contabilidade Chinesa pode ser dividida em três períodos:

- a) o período dos Registros em Hieróglifos;
- b) o período dos Registros em Partida Dobrada: e,
- c) o período da normalização, com vistas a globalização e abertura da economia.

2.1 O período dos Registros em Hieróglifos

Um dos primeiros precursores da Administração Científica foi o filósofo chinês Meng-Ko (371-289 a.C.), mais conhecido por Meng-Tzu, (Mestre Meng). Ao lidar com modelos conceituais de gerenciamento familiar, ele demonstrou as vantagens da divisão do trabalho e sugeriu técnicas que agora estão incorporadas à administração da produção.

Dez séculos antes do início da era cristã, a civilização chinesa já havia desenvolvido o "Suan-pan" (ou ábaco), uma eficiente máquina de calcular que ainda continua sendo utilizada, inclusive na Coreia, Japão e Singapura. A simples existência deste instrumento já faz supor a existência da profissão de Contador e de procedimentos sistematizados de inventariação, bem como o desenvolvimento de alguma técnica de escrituração e registro.

É fato comprovado e documentado que tal sistema de contabilidade existiu e alcançou, durante a dinastia Chao (1122-256 a. C.) um alto grau de sofisticação e funcionalidade, que não chegaria a ser igualado até a introdução do Método das Partidas Dobradas, no século XIX.

Não encontramos informações sobre o emprego de tal sistema contábil no setor empresarial. Entretanto, na área governamental, a contabilidade chinesa pré cristã era administrada pelo Contador Imperial, sendo empregada no controle e acompanhamento dos planos governamentais e na avaliação dos funcionários encarregados de sua execução.

2.2 O período dos registros em Partidas Dobradas

Este período pode ser subdividido em duas fases:

2.2.1 A Fase da Exploração Colonialista (1839 - 1949)

Obtido o monopólio comercial, a Inglaterra logo introduziu suas práticas contábeis com enfoque microeconômico e baseada em práticas comerciais e no pragmatismo. Sendo o principal, senão o único, objetivo do Império Britânico a exploração dos recursos naturais e humanos do país, desinteressou-se e deve ter desestimulado a Contabilidade Governamental Chinesa. E estando a atividade econômica sob o controle de capitais ingleses, a Contabilidade Empresarial logo se moldou aos procedimentos europeus.

2.2.2 A Fase da Socialização Radical (1949 - 1985)

Com a fundação da República Popular da China em 1º de outubro de 1949, o país ingressa em um período de mudanças profundas e radicais.

Numa economia centralizada e planejada que *teoricamente* aboliu a propriedade privada, desaparecem as diferenças entre Contabilidade Empresarial e Contabilidade Governamental. Em um primeiro momento, o governo comunista chinês tratou de adaptar sua contabilidade ao modelo soviético. Entretanto, as divergências políticas entre Moscou e Beijing logo começariam a surgir e, a partir de 1º de março de 1955 ocorreram amplas reformas econômicas, ao final das quais a contabilidade chinesa estava reduzida, praticamente, à técnicas de controle de caixa (SMITH, 1951).

Neste ambiente, a evidenciação contábil ficou reduzida a três técnicas:

- a) Controle de caixa;
- b) Controle de créditos;
- c) Controle de transferências.

Cada departamento do governo e cada unidade de produção deveria abrir e movimentar uma conta individual, junto ao Banco Central. A movimentação financeira entre unidades de produção ficava submetida a fortes restrições, e o pagamento das transações deveriam ser efetuada, preferencialmente, por transferências através do Banco Central.

2.3 O período da normalização, com vistas à abertura da Economia

A terceira e atual grande fase é a normalização contábil, com vistas a globalização e abertura da economia. Para Huang e Ma (1999), a história da República Popular da China – e por extensão sua contabilidade – deve ser subdividida em dois sub-períodos: a China Maoista (1949-1978) e a China de Deng (de 1979 até o presente).

A economia chinesa começou a dar sinais de abertura a partir de 1984. E, conseqüência direta desta abertura, a contabilidade chinesa também entrou em um processo de modificações radicais.

Em 21 de janeiro de 1985 o Governo Chinês promulgou a nova "Lei de Contabilidade da República Popular da China", com vigência a partir de 1º de maio de 1985, e reproduzida no Anexo I. Seguiram-se uma série de novas leis e regulamentos, que estão relacionados na Quadro 1.

Quadro 1

Regulamentos e Padrões Contábeis Chineses	Data da promulgação	Início da vigência
Lei de Contabilidade da República Popular da China	21.01.1985	01.05.1985
Regulamentação contábil da República Popular da China para as Empresas com Investimentos Estrangeiros	24.06.1992	01.07.1992
Plano de Contas e Regulamentação Contábil das Empresas Industriais com Investimentos Estrangeiros	25.05.1992	01.07.1992
Normas de Contabilidade para as empresas comerciais em geral	30.11.1992	01.07.1993
Normas de Contabilidade para as empresas comerciais - Evidenciação das Associações e Transações Correlatas	22.05.1997	01.01.1997
Normas de Contabilidade para as empresas comerciais - Demonstração do Fluxo de Caixa	20.03.1998	01.01.1998
Normas de Contabilidade para as empresas comerciais - Fatos relevantes ocorridos após o encerramento do Balanço	20.05.1998	01.01.1998
Normas de Contabilidade para as empresas comerciais - Rendimentos	20.06.1998	01.01.1999
Normas de Contabilidade para as empresas comerciais - Investimentos	24.06.1998	01.01.1999
Normas de Contabilidade para as empresas comerciais - Modificações nas políticas contábeis e estimativas contábeis, e correções na contabilidade	25.06.1998	01.01.1999
Normas de Contabilidade para as empresas comerciais - contratos de construção	25.06.1998	01.01.1999
Padronização Contábil para Reestruturação dos débitos das Empresas Comerciais	06.12.1996	01.01.1999

FONTE: o autor

3 AS ATUAIS REGULAMENTAÇÕES E OS NOVOS PADRÕES CONTÁBEIS CHINESES

A "Lei de Contabilidade da República Popular da China" e os novos ordenamentos correlatos decorrem da Política das Quatro Grandes Modernizações, introduzida no início da década de 1980, quando foram criadas as Zonas Econômicas Especiais – ZEE e incentivado o retorno à propriedade privada rural. Tais reformas se inseriam na "**economia socialista de mercado**", onde o país conserva o regime de partido único e muitas outras características do que se convencionou designar por regime marxista.

A lei de contabilidade chinesa lista, no artigo 2º, as seguintes categorias de entidades contábeis: agências governamentais, organizações públicas, instituições, entidades comerciais e industriais, empresas, e empreendimentos por conta própria. Nas três primeiras categorias, a relevação contábil deve seguir as normas e preceitos da Contabilidade Governamental e, nas seguintes, os da Contabilidade Empresarial (ENTHOVEN, 1977).

Contrariamente ao que ocorre com a nova padronização contábil imposta às empresas, é extremamente difícil obterem-se informações sobre a Contabilidade Governamental Chinesa. Aliás, governos autoritários dificilmente concordam em tornar públicas suas prestações de contas. Quanto à publicidade em torno da nova Contabilidade Empresarial Chinesa, a facilidade de acesso à nova legislação e normas contábeis chinesas se deve, na opinião do autor, mais ao desejo de instruir futuros investidores estrangeiros das Zonas Econômicas Especiais, que divulgar técnicas e procedimentos.

3.1 O novo Plano de Contas Uniforme

Aliás, a estrutura do novo Plano de Contas Uniforme, de uso obrigatório para todas as empresas que operam na República Popular da China, e esquematizado no Quadro 2, parece confirmar a acertiva anterior. É indiscutível que ele foi planejado principalmente para controlar as "joint ventures" autorizadas a operar nas Zonas Econômicas Especiais – ZEE. E, sendo a economia chinesa tanto ou mais centralizada do que foi a soviética, nada mais natural que a aplicação do modelo logo tenha sido estendida à todos os outros tipos de empresa.

No Quadro 3 estão listadas instruções padronizadas para adaptação do plano básico a diversas situações especiais ou extraordinárias.

Merece registro o fato do novo Plano de Contas Uniforme Chinês seguir o Princípio das Demonstrações Contábeis Condensadas, ao invés do Princípio da Circulação de Valores, adotado na quase totalidade dos Planos de Contas com abrangência nacional e uso obrigatório.

Quadro 2

(continua)

Capítulo II Plano de Contas		
Classes	Grupos de Contas	Contas principais
I - Ativo	11-14 Ativos Circulantes	1101 - Caixa em numerário
		1111 - Caixa em bancos
		1121 - Apólices negociáveis
		1131 - Títulos a receber
		1141 - Contas a receber
		1151 - Provisão para maus devedores
		1161 - Antecipação do Impostos sobre lucros
		1171 - Adiantamentos aos fornecedores
		1181 - Contas Intercompanhias
		1191 - Outros valores a receber
		1201 - Despesas pagas antecipadamente
		1301 - Materiais comprados
		1401 - Matérias primas
		1411 - Containers
		1421 - Materiais de baixo custo e vida curta
		1431 - Variações de custos nos materiais
		1441 - Materiais fora do processamento
		1451 - Bens semi processados
		1461 - Produtos prontos
	1471 - Bens vendidos em prestações	
	1491 - Provisão para quebras de inventários	
	15 - Investimentos a Longo Prazo	1501 - Investimentos a longo prazo
		1511 - Fundos para expansão
	16 - Ativos Fixos	1601 - Ativos Fixos
		1611 - Depreciações acumuladas
	17 - Construções em andamento	1701 - Construções em andamento
	18 - Ativos Intangíveis	1801 - Direitos de ocupação do solo
	1811 - Propriedades tecnológicas e patentes	
	1821 - Outros ativos intangíveis	
19 - Outros Ativos	1901 - Despesas de organização	
	1911 - Perdas cambiais durante o período de demarragem	
	1921 - Perdas sobre investimentos diferidas	
	1931 - Outras despesas diferidas	

Quadro 2

(continuação)

2 - Passivos	21 - Passivos Correntes	2101 - Dívidas de curto prazo
		2111 - Títulos a pagar
		2121 - Contas a pagar
		2131 - Dívidas de competência do exercício
		2141 - Impostos a pagar
		2151 - Dividendos a pagar
		2161 - Adiantamentos recebidos de compradores
		2171 - Outros valores a pagar
		2181 - Despesas de competência do exercício
		2191 - Bônus do fundo de bem estar do quadro funcional e dos trabalhadores
22 - Passivos a Longo Prazo	2201 - Empréstimos a Longo Prazo	
	2211 - Debentures a pagar	
	2212 - Prêmios e descontos sobre debentures a pagar	
3 - Participação dos Investidores	3101 - Capital integralizado	
	3102 - Investimentos restituíveis	
	3111 - Capital excedente	
	3121 - Fundos provenientes da administração central	
	3201 - Fundos de reserva	
	3211 - Fundos para expansão da empresa	
	3221 - Lucros capitalizados como retorno do investimento	
	3301 - Lucro do exercício corrente	
3311 - Lucros não distribuídos		
4 - Custos	4101 - Custos de produção	
	4201 - Despesas de manufaturamento	
5 - Ganhos e Perdas	51-52 Ganhos e Perdas Operacionais	5101 - Vendas
		5102 - Descontos e abatimentos sobre as vendas
		5111 - Impostos sobre as vendas
		5121 - Custo das vendas
		5131 - Despesas de vendas
		5141 - Despesas gerais e de administração
5151 - Despesas financeiras		
55-56 Ganhos e Perdas Extra Operacionais	55-56 Ganhos e Perdas Extra Operacionais	5201 - Receitas por outras operações
		5211 - Despesas por outras operações
		5501 - Receitas extra operacionais
		5601 - Despesas extra operacionais

FONTE: HUANG; MA (1999), LIU; ZHANG (1997)

Quadro 3

Notas:

- 1 A empresa poderá omitir qualquer das contas acima listadas, se não efetuar as transações a ela correspondentes
- 2 A empresa poderá adicionar as seguintes contas aos títulos elencados acima, se tal for necessário ao atendimento de suas necessidades:
 - 2.1 A conta "1155 - Caixa pequena" poderá ser utilizada pelas empresas que adotarem um fundo fixo para empréstimos
 - 2.2 As empresas que adotarem custos atualizados diariamente para os materiais poderão empregar a conta "1302 - Materiais em trânsito", em substituição à conta "1301 - Materiais Comprados"
 - 2.3 As empresas que adotarem custos normalizados e que contabilizarem diariamente as existências de bens semi elaborados poderão acrescentar as contas "1452 - Variações de custo dos produtos semi processados" e "1462 - Variações de custo dos produtos terminados".
 - 2.4 Empresas que faturam proporcionalmente ao progresso da produção ou volume de fabricação completado poderão adicional a conta "4301 - Custo de produção dos trabalhos transferidos"
 - 2.5 Empresas que revendem bens adquiridos no exterior sem qualquer processamento poderão acrescentar a conta "1472 - Consignações no exterior"
 - 2.6 Empresas com ativos fixos que ficarão inoperantes por obsolescências, avarias, etc., poderão acrescentar a conta "1621 - Ativos Fixos à disposição"
 - 2.7 Empresas com ativos fixos adquiridos através de operações de arrendamento mercantil deverão acrescentar as contas "1631 - Ativos Fixos sob arrendamento", "1641 - Depreciação Acumulada de - Ativos Fixos sob arrendamento" e "2221 - Obrigações financeiras com operações de arrendamento"
 - 2.8 Se a empresa desconta títulos em bancos e ocorrer que o banco não assume o título em conta do não recebimento, poderá ser acrescida a conta "1136 - Títulos a receber descontados"
 - 2.9 A conta "4101 - Custos de produção" poderá ser subdividida em "4102 - Custos da produção principal" e "4103 - Custos da produção auxiliar". A conta "4201 - Despesas de manufaturamento" poderá ser subdividida em "4202 - Despesas de oficina" e "4203 - Despesas de administração da fábrica"
 - 2.10 Poderá ser acrescentada a conta "1116 - Quota para compra de cambio no exterior" para registrar o valor autorizado para aquisição de moeda estrangeira
 - 2.11 A empresa poderá acrescentar as contas "5701 - Despesas de liquidação" e "5801 - Ganhos e perdas com a liquidação", para registrar os resultados ocorridos quando do encerramento de suas atividades
- 3 A depender de uma situação particular, contas de sintetização, tais como "compradores", "materiais para processar", "consignações recebidas", "quota utilizável de câmbio" (originalmente em moeda estrangeira), "ativos fixos sob leasing operacional" (excluído aqueles em leasing financeiro), poderão ser detalhadas para cada contrato específico

FONTE: HUANG; MA (1999), LIU; ZHANG (1997)

3.2 As novas Demonstrações Contábeis Chinesas

O Planejamento Contábil Chinês também prevê as formas de evidenciação e de prestação de contas impostas às entidades contábeis. Conforme listado na Quadro 4, são três tipos de demonstrações:

- a) o Balanço Patrimonial, que deverá ser levantado mensal, trimestral e anualmente, com o formato indicado no Quadro 5;
- b) a Demonstração de Resultados, que também deverá ser levantada mensal, trimestral e anualmente, e com o formato indicado no Quadro 6;
- c) a Demonstração das Alterações na Posição Financeira, que deverá ser levantada anualmente e com o formato indicado no Quadro 7. Referida demonstração poderá ser substituída pela Demonstração do Fluxo de Caixa, elaborada no formato indicado no Quadro 8.

As novas Demonstrações Contábeis Chinesas apresentam algumas peculiaridades que as diferenciam de suas congêneres americanas e européias, e que serão comentadas a seguir.

3.2.1 O Balanço Patrimonial

Conforme se viu no Quadro 5, o Balanço Patrimonial Chinês classifica as contas do Ativo por grau decrescente de liquidez, e as contas do passivo e de situação líquida patrimonial em ordem decrescente de exigibilidade.

Uma interessante e singular característica do Balanço Patrimonial Chinês é que o modelo AJI-01 reserva duas colunas para o registro do valor monetário do saldo das contas;

- a) a primeira delas registra os valores contabilizados no Balanço de Abertura do Exercício, e que foi levantado quando do encerramento do ano fiscal anterior; e,
- b) a segunda demonstra os valores encontrados por ocasião do levantamento do respectivo balanço, seja ele o mensal, o trimestral ou o anual.

Chama atenção o destaque dado ao saldo da conta "1701 - Construções em andamento", formando um específico grupo. O fato parece demonstrar os esforços do governo chinês em promover a industrialização acelerada do país.

Com relação às contas de Situação Líquida Patrimonial, os chineses optaram pela denominação de "Participação dos Investidores".

Quadro 4

Capítulo IV - Formato e periodicidade das Demonstrações Contábeis

Demonstrações Contábeis		
Número de código	Denominação da Demonstração Contábil	Periodicidade da Demonstração
AJI-01	Balanço Patrimonial	Mensal, trimestral e anual
AJI-02	Demonstração dos Resultados	Mensal, trimestral e anual
AJI-03	Demonstração das Alterações na Posição Financeira (substituído pela Demonstração do Fluxo de Caixa)	Anual
Suplementos ao Balanço Patrimonial		
AJI-01 Sup. 1	Inventário das Existências	Anual
AJI-01 Sup. 2	Inventário dos Ativos Fixos e Depreciação Acumulada	Anual
AJI-01 Sup. 3	Inventário das Construções em Andamento	Anual
AJI-01 Sup. 4	Inventário dos Ativos Intangíveis e de outros Ativos	Anual
AJI-01 Sup. 5	Inventário das Contas em moeda estrangeira	Trimestral, anual
Suplementos à Demonstração dos Resultados		
AJI-02 Sup. 1	Demonstração da Apropriação do Lucro	Anual
AJI-02 Sup. 2	Demonstração do Custo das Mercadorias Manufaturadas e do Custo das Mercadorias Vendidas	Anual
AJI-02 Sup. 3	Demonstração dos Custos de Produção, Vendas e Custos de Venda dos Principais Produtos	Trimestral, anual
AJI-02 Sup. 4	Demonstração das Despesas de Manufaturamento	Anual
AJI-02 Sup. 5	Demonstração das Despesas de Venda	Anual
AJI-02 Sup. 6	Demonstração das Despesas Gerais e de Administração	Anual
AJI-02 Sup. 7	Demonstração das Receitas e Despesas Extra Operacionais	Anual

FONTE: HUANG; MA (1999), LIU; ZHANG (1997)

Quadro 5

Form AII-01	Balço Patrimonial			Empresa		Unidade monetária	
	Levantado em			Passivos e Participação dos Investidores	Linha	Ao início do ano	Ao final do período
Ativos	Linha	Ao início do ano	Ao final do período				
Ativos Circulantes				Passivos Correntes			
Caixa em numerário	1			Dívidas de Curto Prazo	42		
Caixa em bancos	2			Títulos a pagar	43		
Apólices negociáveis	4			Contas a pagar	44		
Títulos a receber	5			Dívidas de competência do exercício	45		
Contas a receber	6			Impostos a pagar	46		
(-) Provisão para maus devedores	7			Dividendos a pagar	47		
Adiantam. a fornecedores	8			Adiantamentos de clientes	48		
Outras contas a receber	10			Diversos valores a pagar	50		
Despesas pagas antecipadamente	11			Despesas de competência	51		
Existências	12			Fundo de bem-estar social	52		
(-) Provisão p/quebras de inventário	13			Passivos de longo prazo vencendo durante o ano	53		
Investimentos c/ prazo de maturação dentro do ano	15			Outros passivos correntes	54		
Outros ativos circulantes	16			SOMA	55		
SOMA	17			Passivos a longo prazo			
Investimentos a longo prazo				Empréstimos	56		
Investimentos longo prazo	18			Debentures a resgatar	57		
Valores a receber nos próximos anos	20			Ágios e descontos sobre debentures	58		
SOMA				Dívidas vincendas nos próximos anos	59		
Ativos fixos				SOMA	60		
Valor de aquisição	21			Outros passivos			
(-) Depreciação acumulada	22			Ganhos em operações de câmbio	61		
= Valor líquido do ativo fixo	23			Ganhos nos investimentos, diferidos	62		
Ativos fixos à disposição	27			Impostos diferidos	63		
SOMA				Outros créditos diferidos	64		
Construções em andamento				Ganhos cambiais não amortizados	65		
Construções em andamento	28			SOMA	66		
Ativos Intangíveis				Total dos passivos	67		
Direito de ocupação do solo	29			Participação dos Investidores			
Direitos de propriedade	30			Capital registrado	68		
Outros ativos intangíveis	31			Capital realizado, incluindo:			
SOMA	32			Investimentos chineses	69		
Outros ativos				Investimentos estrangeiros	70		
Despesas de organização	33			(-) Investimentos recuperados	71		
Perdas cambiais	34			Capital excedente	74		
Perdas s/investimentos diferidas	35			Fundos de reserva	75		
Outras despesas diferidas	36			Fundo para expansão			
Deságios cambiais ainda não amortizados	38			Lucros capitalizados como retorno do investimento	76		
SOMA	40			Lucros do exercício	77		
				Lucros não distribuídos	80		
				SOMA			
Total dos Ativos	41			Total dos Passivos e das participações dos Investidores	81		

FORNE: HUANG; MA (1999), LIU; ZHANG (1997)

Notas Explicativas	
1	Material recebido de clientes, para processamento:
2	Recebimentos em consignação
3	Mercadorias recebidas para terceiros
4	Faturas a Notes receivable discounted with recourse
5	Ativos Fixos sob operação de leasing
6	Pagamento de impostos sobre importação, no corrente exercício

3.2.2 A Demonstração de Resultados

Da mesma forma que o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultados do Exercício (Form. AJI-02), destinada a completá-lo, também deverá ser levantada mensal, trimestral e anualmente. Assume a estrutura vertical, e não apresenta maiores singularidades, a não ser o colunamento empregado na demonstração dos valores monetários.

Conforme se viu no Quadro 6, o Form. AJI-02 evidencia e compara três classes de valores: os do período corrente (mês, trimestre ou ano), acumulados durante o exercício, e os acumulados para a mesma situação, durante o exercício anterior.

Outra singularidade da Demonstração de Resultados do Exercício Chinesa é a adição de notas explicativas particulares, relacionadas única e exclusivamente com os valores nela consignados.

3.2.3 A Demonstração das Alterações na Posição Financeira

O terceiro Demonstrativo Contábil obrigatório pela legislação chinesa é a Demonstração das Alterações na Posição Financeira (Form. AJI-03). Conforme demonstrado no Quadro 7, trata-se de um balanço das origens e aplicações de recursos.

Da mesma forma que ocorre com o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados do Exercício, a lei foi extremamente detalhista quanto à Demonstração das Alterações na Posição Financeira, que deverá ser elaborada anualmente e por ocasião do encerramento do exercício.

Cabe entretanto observar que a legislação chinesa permite a substituição desta Demonstração das Alterações na Posição Financeira por uma Demonstração do Fluxo de Caixa, bem mais simplificado e fácil de elaborar. Entretanto, a Demonstração do Fluxo de Caixa deverá evidenciar três categorias de fluxos:

- a) o fluxo monetário decorrente das atividades operacionais;
- b) o fluxo monetário decorrente das atividades de investimento; e,
- c) o fluxo monetário decorrente das atividades de financiamento.

Diferentemente que com outras demonstrações, a Normalização Contábil Chinesa mostrou-se bastante liberal quanto ao formato da Demonstração do Fluxo de Caixa.

Quadro 6

Form AJI-02	Demonstração dos Resultados	Empresa			Acumulado, ano anterior
	Levantado em:	Linha	Período corrente	Acumulado, ano corrente	
Itens					
	Vendas	1			
	Incluindo: Vendas para exportação	2			
	Menos: Descontos e Abatimentos sobre as Vendas	3			
	Vendas líquidas	4			
	Menos: Impostos sobre as vendas	5			
	Custo das vendas	6			
	Incluindo: Custo das vendas para exportação	7			
	Lucro Bruto	8			
	Menos:	9			
	Despesas com vendas	10			
	Despesas Gerais e de Administração	11			
	Despesas financeiras				
	Incluindo: Despesas com juros (menos os Juros Ativos)	12			
	Perdas com exportações (menos: ganhos com exportação)	13			
	Resultado para o total das operações	14			
	Mais:				
	Resultado com outras operações	15			
	Resultado operacional	16			
	Mais:				
	Resultado de investimentos	17			
	Resultado extra operacional	18			
	Menos: Despesas extra operacionais	19			
	Mais: Ajustes para resultados e despesas para os próximos exercícios	20			
	Resultado antes de impostos	21			
	Menos: Impostos sobre os lucros	22			
	Lucro líquido	23			

FORNE: HUANG; MA (1999), LIU; ZHANG (1997)

Notas Explicativas	
1	Vendas para exportação:
	01 – Efetuadas em outras moedas que não o Renmimbi (nomes e valores envolvidos na transação)
2	Valores registrados em Renmimbi não atualizado:
	No exercício corrente:
	Fora do exercício corrente

Quadro 7

(continua)

Form A11-03	Demonstração das Alterações na Posição Financeira		Empresa:	Unidade monetária
	Exercício findo em:			
Fontes e Aplicações do Capital de Trabalho		Aplicações do Capital de Trabalho		
		Valor	Valor	
Origens do Capital de Trabalho:			Adições aos Ativos Correntes:	
	Lucro líquido do Exercício (+) Ingressos não afetando o Capital de Trabalho:	1	Caixa	48
	Depreciação dos Ativos	2	Caixa em Bancos	49
	Amortização dos Ativos Intangíveis e de outros ativos, menos amortização de outros passivos fixos escriturados (subtraídos os valores acima)	3	Títulos negociáveis	50
	Perdas com alienação de Ativos Fixos (menos ganhos com revenda)	4	Títulos a receber	51
	Amortização de incentivos para investimentos a longo prazo, menos a amortização do desconto	5	(-) Provisão para maus devedores	53
	Amortização de deságio sobre debentures a pagar, menos amortização do prêmio	6	Adiantamento aos fornecedores	54
	Gastos com a doação de Ativos Fixos	7	Outras contas a pagar	55
	Impostos diferidos	8	Despesas pagas antecipadamente	56
	Outras despesas que não afetam o Capital de Trabalho	9	Estoques	57
		10	(-) Provisão para perdas com a realização dos inventários	58
	Subtotal	12		
Outras fontes:				
	Originadas da alienação de Ativos Fixos, menos despesas	13		
	Realização de Investimentos a longo prazo	14		
	Redução de Ativos Fixos	15		
	Redução de Ativos Intangíveis	16		
	Aumento de empréstimos a longo prazo	17		
	Lançamento de debentures	18		
	Acréscimos em outros passivos	19		
	Aumentos no fundo de reserva e no fundo para expansão	20		
	Aumento de capital	21		
	Acréscimos no suprimento de capital	22		
	Recuperação de perdas	23		
	Subtotal	25		
	Total das fontes do Capital de Trabalho	26	Aumento bruto do Ativo Corrente	61

Quadro 7

(continuação)

Aplicações do Capital de Trabalho		Aumento do Passivo Corrente	
Distribuição do Lucro:		Dívidas de Curto Prazo	62
Dirigentes e trabalhadores, fundo de bem estar	27	Títulos a Pagar	63
Fundo de reserva	28	Contas a Pagar	64
Fundo de expansão da empresa	29	Obrigações de competência do exercício	65
Dividendos	30	Impostos a pagar	66
Lucros capitalizados como retorno sobre os investimentos	31	Dividendos a pagar	67
Lucros reinvestidos	3	Adiantamentos aos fornecedores	68
Outras aplicações	33	Outros passivos	69
		Despesas de competência do exercício	70
		Bônus para dirigentes e trabalhadores e fundo de bem estar	71
Subtotal	34	Incremento bruto nos Passivos Correntes	74
Acréscimos nos Ativos Fixos	35		
Acréscimos no intangível e em outros ativos	36		
Acréscimos nos investimentos a longo prazo	37		
Recompra de títulos a longo prazo	38		
Recompra de debentures da empresa	39		
Decréscimo nas debentures da empresa	40		
Investimentos retornados aos investidores (-) lucros capitalizados como retorno sobre os investimentos	41		
Decréscimos no suprimento de capital	42		
Decréscimos no fundo de reserva e no fundo para expansão da empresa	43		
Subtotal	45		
Total das Aplicações do Capital de Trabalho	46		
Incremento total no Capital de Trabalho	47	Incremento total no Capital de Trabalho	75

FONTE: HUANG; MA (1999), LIU; ZHANG (1997)

4 NOTAS FINAIS E CONCLUSÃO

Da exposição feita, concluímos que a contabilidade empresarial chinesa atravessou, durante o último século do segundo milênio, quatro fases:

- a) durante a primeira metade do século, alinhamento com a doutrina britânica, baseada no pragmatismo e nas práticas comerciais;
- b) um rápido alinhamento com a doutrina contábil soviética,
- c) uma tentativa supostamente revolucionária de ignorar quaisquer doutrinas ou teorias, e tentando desenvolver uma contabilidade simplificada e conduzida pelo regime de caixa; e,

- d) a partir de 1984, uma reformulação global de todo o universo contábil, buscando no mundo exterior as técnicas de relevação necessárias para uma correta orientação dos processos gestivos e um eficiente controle.

Desde o ponto de vista formal, os novos ordenamentos para a Contabilidade Empresarial Chinesa são quase perfeitos. Entretanto, cabem alguns questionamentos sobre a operacionalidade e embasamento doutrinário.

Para Xiang (1998), a reforma da Contabilidade Chinesa foi seguida da decretação de trinta normas contábeis extremamente detalhadas, que se fizeram necessárias para colocar as práticas contábeis chinesas em conformidade com os Padrões Internacionais de Contabilidade - IAS. A adoção destas normas era necessária, para transformar o rígido e uniforme sistema contábil anteriormente existente em um outro, predominantemente voltado para o enfoque anglo-saxônico das Demonstrações Contábeis.

Mesmo reconhecendo que era altamente desejável que a República Popular da China adotasse os padrões recomendados pelo IAS, Xiang (1998) questiona se as novas normas contábeis chinesas não irão atender apenas um pequeno número de empresas que são dirigidas desde o exterior. Tais empresas operam, muitas vezes, em um ambiente muito diferente daquele presumido pelos padrões internacionais de contabilidade.

O atual ambiente empresarial chinês é caracterizado por alguns aspectos peculiares, que limitam a independência e autonomia profissional dos contadores, de modo especial dos auditores. Sem a plena autonomia e independência dos auditores, e uma eficiente estrutura judiciária, a simples utilização das normas preconizadas pelo IAS não garante a confiabilidade das demonstrações contábeis, nem conduz à harmonização dos procedimentos de relevação.

5 REFERÊNCIAS

- RODRIGUES, Alberto Almada. Contabilidade do futuro (As novas Contabilidades). São Paulo, *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 62, n. 466, p. 4-7.
- COSENZA, José Paulo. *A evolução da escrituração contábil através dos tempos*. 1999. Dissertação de (Mestrado) – Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 1999.
- CREEL, Eduardo M. Breve historia de la contabilidad en Mexico. Mexico, *Contaduria Publica*, 1972
- ENTHOVEN, Adolph J. M. *Accounting systems in third world economies*. Amsterdam, North Holland, 1977.
- HUANG, Allen; MA, Ronald. *Accounting in China in transition: - 1949-2000*. Adelaide: Griffith University Press, 1999.
- LIU, Kin Cheung; ZHANG, Wei-Guo. *Accounting issues in China*. New York: Ronald, 1997.
- SMITH, Stephen Thomas. Cash control system in Communistic China. Dallas, *The Accounting Review*, sarasota, v. 36, n. 4, p.602-604, oct. 1951.
- SWEETMAN, Tony; ROBINSON, Terry; SHILNIKOVA, Galina. *Uma síntese da regulamentação da auditoria na Rússia*. 1997. Tradução de: a summary of audit regulation in Russia.
- XIANG, Bing. Institutional factors influencing China's accounting reforms and standards. *Accounting Horizons*, v. 12, n. 2, jun. 1998.
- YU, Shih Cheng. Microaccounting and macroaccounting. Boise, *The Accounting Review*, sarasota, v. 41 n. 1, p. 8-20, jan. 1966.

ANEXO

LEI DE CONTABILIDADE DA REPÚBLICA POPULAR DA CHINA

(Adotada na Nona Convenção do Comitê de Normas, no Sexto Congresso da República Popular da China, em 21 de Janeiro de 1985, e revisada conforme decisão tomada no Oitavo Congresso do Povo, em 29 de dezembro de 1993)

Capítulo I - Disposições Gerais

Artigo 1º - Esta Lei é promulgada com o objetivo de unificar e melhorar os trabalhos de contabilidade, assegurar aos profissionais da contabilidade o pleno exercício das funções que lhes são inerentes e os poderes a eles legalmente concedidos, visando salvaguardar a ordem da economia socialista de mercado, fortalecendo a administração econômica e incrementando os resultados econômicos.

Artigo 2º - As agências governamentais, organizações públicas, entidades comerciais e industriais, empresas, instituições, empreendimentos por conta própria, deverão cumprir integralmente esta lei, ao executar a contabilidade de suas transações.

Artigo 3º - Os escritórios e as equipes de contabilidade deverão cumprir as leis e regulamentos, conduzir os procedimentos contábeis, gerenciar os registros contábeis, supervisionando a evidenciação dos fatos contábeis conforme está estipulado nesta Lei.

Artigo 4º - Os chefes das unidades dirigirão seus escritórios e as equipes de contabilidade, implementando esta Lei e assegurando que as informações contábeis são legítimas, autênticas, precisas e completas, garantindo o exercício das funções e os poderes da equipe de contabilidade. A ninguém é permitido atacar ou retaliar contra a equipe de contabilidade.

Serão concedidos estímulos morais e prêmios materiais às equipes de contabilidade que demonstrarem excepcional dedicação ao dever e zelo consciente para implementação desta Lei em suas empresas.

Artigo 5º - O departamento de finanças, subordinado ao Conselho de Estado, administrará os serviços de Contabilidade nos diversos departamentos da Nação. Os departamentos de finanças provinciais coordenarão os serviços de contabilidade em suas respectivas áreas.

Artigo 6º - O departamento de finanças, subordinado ao Conselho de Estado, formulará um Sistema Uniforme de Contabilidade, em conformidade com esta Lei.

Os departamentos de finanças subordinados aos governos das províncias, regiões autônomas e municipalidades subordinadas diretamente ao Governo Central, os departamentos componentes do Conselho Estatal e o Departamento Geral de Logística do Exército Popular de Libertação podem formular medidas específicas ou suplementares para a implementação do Sistema Uniforme de Contabilidade, contanto que não sejam infringidos esta Lei e o sistema de contabilidade uniforme do Estado, submetendo-as ao departamento de finanças do Conselho Estatal para exame e aprovação ou para o registro

Capítulo II - Da Condução da Contabilidade

Artigo 7º - A relevação contábil deverá evidenciar e os procedimentos de contabilização deverão ser conduzidos com respeito às seguintes transações:

- 1º).- entradas e saídas de caixa, em dinheiro vivo, ações e títulos;
- 2º).- receitas, garantias, acréscimos, reduções e aplicações do numerário e bens da propriedade;
- 3º).- criação e liquidação de dívidas e demandas;
- 4º).- aumentos e reduções de capitais e de fundos, ganhos e perdas com apropriações;
- 5º).- computação das rendas, despesas e custos;
- 6º).- criação e determinação de dívidas e reivindicações; e,
- 7º).- quaisquer outras transações que estejam sujeitas a procedimentos de contabilidade e escrituração.

Artigo 8º - O ano fiscal começará em 1º de janeiro e findará 31 de dezembro do calendário gregoriano.

Artigo 9º - O Renminbi será empregado como a moeda básica corrente em todas as práticas contábeis. As unidades econômicas cujas receitas e despesas são calculadas em moeda corrente estrangeira poderão selecionar alguma moeda estrangeira como denominador monetário corrente básico para a contabilidade, mas as demonstrações contábeis assim preparadas deverão ser reconvertidas da moeda estrangeira para o Renminbi.

Artigo 10º - Os documentos, livros, relatórios e qualquer outro documento contábil deverão seguir as normas da contabilidade padronizada nacional, e nenhum documento ou livro contábil poderá ser falsificado ou alterado, e nenhuma declaração contábil inverídica poderá ser difundida. Com respeito à contabilidade desenvolvida em computadores, as características do software empregado e dos documentos e

relatórios gerados deverão estar conformes com as exigências do Departamento de Finanças do Conselho de Estado.

Artigo 11º - Na execução das transações especificadas no Artigo 7º desta Lei, o escritório de contabilidade deverá obter documentos originais, que a seguir deverão ser prontamente arquivados. Os escritórios de contabilidade deverão examinar os documentos originais e, baseados neles, preparar os vouchers seguindo as regras fixadas pelo sistema de contabilidade.

Artigo 12º - Cada unidade econômica montará seu sistema de contabilidade e manterá seus livros de acordo com os procedimentos do sistema de contabilidade. O escritório de contabilidade escriturará os livros com base nos documentos originais examinados e conduzirão a contabilidade conforme as regras de contabilidade estipuladas pelo sistema de contabilidade.

Artigo 13º - Cada unidade manterá um sistema de inventariação patrimonial providenciará os registros contábeis para dos recursos físicos, das propriedades e dos recursos monetários.

Artigo 14º - Cada unidade preparará suas demonstrações contábeis com base nos registros contábeis e de acordo com as normas do sistema uniforme de contabilidade do Estado, e submeterá tais demonstrações ao departamento de finanças e outros órgãos pertinentes. As demonstrações contábeis serão assinadas ou rubricadas pelo chefe da unidade administrativa local, o funcionário responsável pelo escritório de contabilidade e o contador. Se a unidade tiver um Contador Chefe, ele também assinará ou rubricará as demonstrações contábeis.

Artigo 15º - Serão mantidos arquivos para os documentos contabilizados, livros contábeis, demonstrações contábeis outras informações contábeis consideradas relevantes, os quais deverão ser mantidos em boa ordem e seguindo as normas fixadas pelo Estado. O período de retenção dos arquivos e os procedimentos para sua destruição serão estipulados conjuntamente pelo Departamento de Finanças do Conselho Estatal e outros órgãos pertinentes.

Capítulo III - Supervisão da Contabilidade

Artigo 16º - O escritório de contabilidade e o pessoal da contabilidade da unidade supervisionarão a contabilidade executada na entidade.

Artigo 17º - O escritório de contabilidade e o pessoal da contabilidade não poderão aceitar nenhum documento original que seja inautêntico ou ilegítimo. Os documentos originais que estejam com registros inadequados e incompletos deverão ser devolvidos para correção ou suplementação.

Artigo 18º - Quando o escritório de contabilidade e o pessoal da contabilidade constarem que os registros contábeis não estão de acordo com a movimentação dos ativos físicos e a circulação monetária, tratarão do assunto conforme as normas pertinentes. Quando não possuírem autoridade para solucionar o problema, deverão reportar-se imediatamente à chefia administrativa da unidade, solicitando uma investigação e esclarecimento do assunto.

Artigo 19º - O escritório de contabilidade e o pessoal da contabilidade não manuseará qualquer recebimento ou desembolso que seja ilícito; se forem incapazes de evitar tais fatos, deverão relatar por escrito à direção da unidade onde ocorre tal ação, que informará por escrito da decisão tomada sobre o assunto, dentro de dez dias a contar da recepção da denúncia, e que ficará responsável pela decisão. A direção da unidade tomará uma decisão sobre o assunto e informará por escrito dentro de 10 dias da data de recepção o relatório escrito e será responsável para a decisão. O escritório de contabilidade e a equipe de contabilidade que deixarem de atuar para a eliminação de recebimentos e desembolsos ilícitos e nem submeter um relatório escrito à direção da unidade responsável também serão responsabilizados. O escritório de contabilidade e o pessoal de contabilidade farão um relatório para interesse públicos para o Departamento de Finanças do Estado e às autoridades competentes ou aos órgãos de controle que examinam a tributação, sobre os comprovantes e desembolsos que violarem gravemente a lei e prejudicarem o Estado, e as autoridades e órgãos que receberem tais relatórios serão responsáveis por sua investigação.

Artigo 20º - Todas as unidades econômicas devem, conforme a lei e as normas fixadas pelo Estado, aceitar a supervisão do Departamento de Finanças e da fiscalização tributária, devendo lhes proporcionar verdadeira e fielmente os livros e documentos contábeis, as demonstrações e outros dados e informações relevantes. Ninguém poderá ocultar, falsificar, ou se recusar a fornecer tais materiais e informações.

Capítulo IV - Da Secção e do Pessoal de Contabilidade

Artigo 21º - Cada unidade econômica montará um escritório de contabilidade e provisionará uma equipe de pessoal de escritório, em consonância com suas necessidades, e designará um de seus membros para o cargo de Contador. Quando as condições operacionais não o permitirem, a Entidade poderá confiar sua contabilidade para um escritório ou agência de serviços contábeis. As Empresas de grande e médio porte e instituições de tamanho equivalente deverão ter um contador geral. A função de Contador Geral deverá ser exercida por pessoa com o título profissional e técnico de contador, ou superior. O escritório

de contabilidade estabelecerá também o sistema de auditoria interna. O funcionário responsável pelo caixa não poderá estar encarregado simultaneamente da custódia de arquivos contábeis, controle de recebimentos, despesas ou reclamações, e contas de fornecedores.

Artigo 22º - As principais funções do escritório de contabilidade e da equipe de contabilidade são:

(1).- Executar os procedimentos contábeis, na forma prevista no Capítulo II desta lei;

(2).- Exercer a supervisão dos serviços contábeis, na forma prevista no Capítulo III desta lei;

(3).- Formular os procedimentos específicos para gerenciar os serviços contábeis de sua específica entidade;

(4).- Participar da formulação de planos econômicos e empresariais, examinar e analisar os resultados da execução dos orçamentos e planos financeiros; e,

(5).- Orientar outros procedimentos contábeis.

Artigo 23º - Os membros da equipe de contabilidade deverão possuir o necessário conhecimento profissional. A colocação e remoção dos funcionários em cargos do escritório de contabilidade e do cargo de contador em entidades ou instituições estatais deverá ser aprovada pelas autoridades competentes, e referidas pessoas não poderão ser transferidas ou substituídas arbitrariamente. Quando o contador for leal ao dever receber tratamento injusto, as autoridades competentes instruirão a unidade na qual ele trabalha para corrigir o engano; se um contador se revelar inadequado para o trabalho contábil por descaso com suas obrigações e descumprimento de normas, as autoridades competentes instruirão a unidade na qual ele trabalha para substituí-lo ou remove-lo.

Artigo 24º - O Contador e os membros da equipe de contabilidade que forem transferidos para uma outra entidade deverão concluir os trabalhos que estavam executando. O funcionário na chefia do escritório de contabilidade supervisionará diretamente o trabalho dos funcionários sob sua supervisão ou controle, e o chefe do escritório de contabilidade poderá solicitar à administração superior da unidade pessoal adicional para execução de tarefas.

Capítulo V - Responsabilidade Legal

Artigo 25º - Serão tomadas sanções administrativas contra os supervisores e equipes de contabilidade daquelas entidades onde se verificarem violações graves das normas fixadas para as práticas contábeis especificadas no Capítulo II desta lei..

Artigo 26º - Quando o supervisor da Entidade, a equipe de contabilidade e outros funcionários contribuírem para falsificar, alterar ou destruir deliberadamente documentos e livros contábeis, relatórios e demonstrações contábeis, ou qualquer outra informação contábil, ou conduzir contabilidade fraudulenta para sonegar impostos ou prejudicar os interesses públicos e os do Estado, o Departamento de Finanças que fiscaliza a tributação, ou outros órgãos pertinentes deverão, dentro de suas atribuições e funções fixadas na Lei, bem como normas administrativas e regulamentos, ficar responsáveis pela investigação do assunto e apuração de responsabilidades. Se a transgressão constituir crime, a responsabilidade criminal deverá ser investigada de acordo com a lei.

Artigo 27º - Quando a equipe de contabilidade aceitar documentos e vouchers originais inautênticos ou ilegítimos ou não submeter ao supervisor da entidade relatório escrito sobre recebimentos e desembolsos ilegais, ou deixar de relatar para as autoridades competentes para a fiscalização de tributos ou o Departamento de Finanças sobre recibos e documentos que estiverem violando gravemente a lei e que são prejudiciais aos interesses públicos e do Estado, serão realizadas sanções administrativas contra tais funcionários e, as circunstâncias forem graves, e um tal ato ou omissão causar sérias perdas para a propriedade pública ou privada e então se constituir em crime, a responsabilidade criminal será investigada de acordo com a lei.

Artigo 28º - Quando o dirigente de uma entidade, depois de receber relatório por escrito requerendo as providências do segundo parágrafo do artigo 17º desta lei, tomar a decisão de ocultar os recebimentos e desembolsos ilegais, ou deixar de tomar uma decisão dentro do prazo estipulado e sem motivo justificável, incorrerá em sanções administrativas se as conseqüências não se revelarem muito graves. Se causar sérias perdas à propriedade privada ou pública, e o caso constituir crime, a responsabilidade criminal será investigada conforme a lei.

Artigo 29º - Os dirigentes de entidades e qualquer outra pessoa que ataque ou faça retaliações contra os elementos de equipe da contabilidade que executam deveres relacionados nesta lei sofrerão sanções administrativas e, se o caso configurar crime, serão investigadas na forma da lei.

Capítulo VI - Disposições Suplementares

Artigo 30º - Esta lei entrará em vigor, a partir de 1º de maio de 1985.