

Scuola Dottorale “Tullio Ascarelli”
Sezione di Dottorato di Ricerca in ECONOMIA AZIENDALE
XIX Ciclo
Università degli Studi Roma Tre
Dipartimento di Scienze Aziendali ed Economico Giuridiche

TESI DI DOTTORATO
in
ECONOMIA AZIENDALE

**PROFILI EVOLUTIVI DELLA PRATICA CONTABILE
NELLA REPUBBLICA POPOLARE CINESE**

Tutor:
Chiar.mo Prof.
Raffaele Trequattrini

Dottorando:
Flavio Monteleone

ANNO ACCADEMICO 2006/2007

PREMESSA.....	2
1.CAPITOLO 1.....	7
BREVE DISAMINA SUGLI ASPETTI GEOGRAFICI E STORICO-POLITICI.....	7
1.1INTRODUZIONE.....	7
1.2IL TERRITORIO.....	8
1.3LA STORIA.....	10
1.4LA POLITICA E LE ISTITUZIONI.....	11
1.5POLITICA INTERNA.....	13
1.6ORDINAMENTO DELLO STATO.....	13
1.7I DIRITTI UMANI IN CINA.....	14
1.8L'ECONOMIA.....	18
1.9IL SETTORE PRIMARIO.....	18
1.10IL SETTORE SECONDARIO.....	19
1.11LA SVOLTA DI PIAZZA TIENANMEN.....	20
1.12CINA E WTO.....	21
1.13LE PROSPETTIVE.....	23
2.CAPITOLO 2.....	29
BREVE PROFILO EVOLUTIVO DEL SISTEMA ECONOMICO E POLITICO DELLA REPUBBLICA POPOLARE CINESE.....	29
2.1LINEAMENTI INTRODUTTIVI.....	29
3.CAPITOLO 3.....	37
EVOLUZIONE STORICA DELLA PRATICA CONTABILE IN CINA ANTERIORMENTE AL 1949.....	37
3.1INTRODUZIONE.....	37
3.2MODELLI CONTABILI LOCALI.....	38
3.3L'ADOZIONE DEL SISTEMA DELLA PARTITA DOPPIA OCCIDENTALE.....	39
4.CAPITOLO 4.....	42
FASE COSTITUTIVA: 1949 – 1957.....	42
4.1INTRODUZIONE.....	42
4.2TIPOLOGIE SOCIETARIE NELL'AMBITO DELL'ECONOMIA CENTRALE PIANIFICATA.....	43
4.3SVILUPPO DI NUOVI MODELLI E PRATICHE CONTABILI.....	47
4.3.1Uniform accounting systems.....	48
4.3.2Fund Accounting.....	50
4.3.3Product Cost, Debit-Credit Accounting and Accounting Education.....	53
APPENDICE 1.....	56
TABELLA 4.1.....	56
5.CAPITOLO 5	57
IL "GRANDE BALZO IN AVANTI": 1958 – 1962.....	57
5.1INTRODUZIONE.....	57
5.2MOTIVAZIONI POLITICHE E CONSEGUENZE ECONOMICHE DEL "GRANDE BALZO IN AVANTI".....	58
5.3LA PRATICA CONTABILITÀ DURANTE IL "GRANDE BALZO IN AVANTI".....	64
6.CAPITOLO 6.....	68
LA "FASE DI RECUPERO": 1963 – 1965.....	68

6.1	INTRODUZIONE.....	68
6.2	LA PRATICA CONTABILE NEL “PERIODO DI RECUPERO”.....	70
7	CAPITOLO 7.....	72
	LA “RIVOLUZIONE CULTURALE”: 1966 – 1978.....	72
7.1	INTRODUZIONE.....	72
7.2	LA PRATICA CONTABILE DURANTE LA RIVOLUZIONE CULTURALE.....	76
8	CAPITOLO 8	78
	LA SCENA POLITICA NELLA CINA DI DENG.....	78
8.1	INTRODUZIONE.....	78
8.2	UNA RIFORMA ECONOMICA DINAMICA A CONFRONTO CON UN SISTEMA POLITICO STATICO.....	80
8.3	DIVERSI CICLI DI RIFORMA ECONOMICA NEGLI ANNI ‘80.....	82
8.4	AGEVOLAZIONI POLITICHE ALLE RIFORME ECONOMICHE.....	83
9	CAPITOLO 9.....	85
	RIFORMA ECONOMICA INIZIALE: 1978 – 1984.....	85
9.1	INTRODUZIONE.....	85
9.2	LA RIFORMA ECONOMICA 1978 – 1984.....	86
	9.2.1 <i>La Riforma Economica nel Settore Agricolo.....</i>	86
	9.2.2 <i>La Riforma Economica nel Settore Urbano.....</i>	87
	9.2.3 <i>Open-Door Policy</i>	89
9.3	SVILUPPI EVOLUTIVI DELLA PRATICA CONTABILE: 1978 – 1984.....	89
10	CAPITOLO 10.....	95
	ECONOMIA DI MERCATO PIANIFICATA: 1984 – 1991.....	95
10.1	PREMESSA.....	95
10.2	LA RIFORMA ECONOMICA 1984 – 1991.....	96
	10.2.1 <i>Riforma Macroeconomica.....</i>	96
	10.2.2 <i>Riforma Microeconomica.....</i>	97
10.3	RIFORMA CONTABILE: 1984 – 1991.....	100
	10.3.1 <i>La contabilità per le aziende a proprietà Statale.....</i>	100
	10.3.2 <i>Certified Public Accountants.....</i>	104
11	CAPITOLO 11.....	106
	ECONOMIA DI MERCATO SOCIALISTA DAL 1992.....	106
11.1	INTRODUZIONE.....	106
11.2	LA RIFORMA ECONOMICA SUCCESSIVAMENTE AL 1992.....	106
	11.2.1 <i>Riforma Macroeconomica.....</i>	106
	11.2.2 <i>Riforma Microeconomica.....</i>	110
11.3	LA RIFORMA DELLE SOCIETÀ A PROPRIETÀ STATALE.....	110
11.4	RIFORMA ED INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLA PRATICA CONTABILE SUCCESSIVAMENTE AL 1992.....	111
	11.4.1 <i>Introduzione.....</i>	111
	11.4.2 <i>L’introduzione di Basic Accounting Standard (Modello Teorico Contabile).....</i>	112
	11.4.3 <i>Nuovi Principi Contabili Specifici per i vari Settori dell’industria.....</i>	117
	11.4.4 <i>Current Regulatory Framework For Accounting.....</i>	118
	11.4.5 <i>Introduzione dei Criteri Particolari di Valutazione.....</i>	121
	11.4.6 <i>L’attuale Struttura del Sistema Contabile Cinese.....</i>	123
	11.4.7 <i>La Nascita della Professione Contabile.....</i>	125
	APPENDICE	129

FIGURA 11.1 THE STRUCTURAL MODEL OF THE 1992 STANDARD.....	129
FIGURA 11.2 THE CHINESE REGULATORY FRAMEWORK FOR ACCOUNTING	130
FIGURA 11.3: THE CHINESE REGULATORY FRAMEWORK FOR ACCOUNTING	130
12.CAPITOLO 12.....	132
LA PRATICA CONTABILE IN CINA ANTERIORMENTE ALL'EMANAZIONE DEGLI ASBES	132
12.1PRINCIPALI LEGGI E REGOLAMENTI.....	132
12.2GLI OBBLIGHI CONTABILI PREVISTI DALLA LEGGE.....	134
12.3IL BILANCIO D'ESERCIZIO E I PRINCIPI GENERALI DI REDAZIONE.....	136
12.3.1I Criteri Particolari di Valutazione.....	137
12.3.2Attività Correnti: Investimenti a Breve Termine, Rimanenze e Crediti.....	138
12.3.3Passività Correnti e a Lungo Termine.....	138
12.3.4Passività Correnti e a Lungo Termine.....	140
12.3.5Patrimonio Netto.....	141
12.3.6I Ricavi d'Esercizio.....	141
12.3.7Transazioni in Valuta Estera.....	142
12.3.8L'affidabilità dei Bilanci delle Società Cinesi.....	143
12.3.9Armonizzazione Internazionale della Contabilità Nazionale Cinese.....	144
13.CAPITOLO 13.....	148
ACCOUNTING STANDARDS FOR BUSINESS ENTERPRISES E INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS PRINCIPALI CARATTERI DIFFERENZIAIVI. 148	
13.1L'IMPORTANZA DEL METODO COMPARATO IN ECONOMIA AZIENDALE.....	148
13.2ACCOUNTING STANDARDS FOR BUSINESS ENTERPRISES E INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS PRINCIPALI CARATTERI DIFFERENZIAIVI.....	153
CONCLUSIONI.....	159
BIBLIOGRAFIA.....	I

**PROFILI EVOLUTIVI DELLA PRATICA CONTABILE
NELLA REPUBBLICA POPOLARE CINESE**

di Flavio Monteleone

PREMESSA

La Storia della Ragioneria può definita come “..... *lo studio dell’evoluzione del pensiero, delle pratiche e delle istituzioni contabili come risposta ai mutamenti dell’ambiente e delle esigenze della società*”¹. Tale affermazione esprime chiaramente l’esistenza di relazioni forti tra la pratica contabile e l’ambiente in cui essa si esprime. Dal momento che la contabilità è asservita alle esigenze della Società, appare evidente che le pratiche contabili e la loro evoluzione sono influenzate dall’ambiente in cui esse operano, e di conseguenza, con il progredire della società, che si prepara a nuove sfide, muta, adattandosi all’ambiente circostante.

Vari sono gli autori cimentatisi sul tema, essi hanno messo in evidenza a più riprese che molteplici sono i fattori ambientali in grado di imporre dei condizionamenti alla pratica contabile e che i vari fattori condizionanti possono avere carattere politico, economico, sociale o culturale². Tuttavia, si è anche riconosciuto che notevoli sono le difficoltà che si riscontrano nel tentativo di osservare ed

¹ AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, *The Report of the Committee on Accounting History*, The Accounting Review, Supplement XLV, 1970, pag. 53.

² Ampia è la letteratura sull’argomento, tra gli altri si confrontino: YOUNG JONI J., MOUCK TOM, *Objectivity and the role of history in the development and review of accounting standards*, in Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 9, Issue 3, Date 1996; DEINZER H.T., *Development of accounting thought*, Holt, Reinhart and Winston, New York, 1965; GRAY S.J., *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, in Abacus, March 1988; LOFT ANNE, *Understanding accounting in its social and historical context: the case of cost accounting in Britain, 1914-1925*, New York; London, Garland, 1988 RADEBAUGHT L.H., *Environmental Variables Influencing the Development of Accounting Objectives, Standards and Practices in Perù*, in The International Journal of Accounting, Fall, 1975; YAMEY BASIL S., *The historical development of accounting: a selection of papers*, Arno Press, New York, 1978; GAFFIKIN MICHAEL J.R., AITKIN MICHAEL J., *The Development of accounting theory: significant contributors to accounting thought in the 20th century*, New York, Garland, 1982; RIAHI-BELKAOUI AHMED, *International accounting and economic development : the interaction of accounting, economic, and social indicators*, Westport, CT, Quorum Books, 2002; ENTHOVEN ADOLF JAN HENRI, *Accounting and economic development*, Rotterdam, 1973; TREQUATRINI RAFFAELE, *I principi di redazione del bilancio in Australia. Itinerario storico e profili evolutivi*, Giappichelli, 2000.

identificare le relazioni esistenti tra la pratica contabile e l'ambiente. Ad esempio, quando si analizza l'evoluzione storica della contabilità in una data nazione, solo alcuni fattori ambientali appaiono rilevanti, alcuni di loro aventi un'influenza maggiore rispetto ad altri. Determinati fattori sono particolarmente influenti in un determinato periodo storico, mentre potrebbero cessare di esserlo nei periodi successivi, allorquando altri fattori potrebbero assumere maggiore rilevanza. In altre parole, la maggior parte dei fattori ambientali non resta sempre rilevante al mutare della società nel corso del tempo. Infine, tipicamente sia la società sia il sistema economico di una nazione si evolvono lentamente rendendo difficile individuare la puntuale risposta contabile a tali cambiamenti. Tali problemi, rendono difficile l'osservazione della relazione tra causa ed effetto esistente tra l'ambiente e la contabilità.

L'evoluzione storica della pratica contabile nella Repubblica Popolare Cinese, rappresenta un caso particolare per molte ragioni. Al momento della sua nascita la Repubblica Popolare Cinese recise completamente i legami con il suo passato, ivi compresi quelli con il suo passato contabile. Inoltre, caso assai raro, un ampio numero di importanti eventi politici ed economici si sono verificati in un periodo di tempo relativamente breve. Un'opportunità unica, quindi, che si offre agli studiosi della storia della ragioneria.

Ai fini di quest'analisi, la storia della Repubblica Popolare Cinese è stata suddivisa in due distinti periodi storici, cui per semplicità narrativa si è soliti riferirsi come la Cina di Mao (1949 – 1978³) e la Cina di Deng (dal 1979 ai nostri giorni). In ciascun

³ Includendo in tale periodo anche i due turbolenti anni successivi alla sua morte.

periodo è possibile osservare l'esistenza di una serie di sub-periodi (o fasi storiche) ciascuno (o ciascuna) dei quali caratterizzato da uno o più eventi politici ed economici di particolare rilevanza. I due periodi principali, la Cina di Mao e la Cina di Deng, offrono un'immagine alquanto vivida dei vari fattori ambientali in gioco e di come tali fattori hanno influenzato la società, le vite dei cittadini, delle istituzioni e della pratica contabile. Di seguito si offre un breve excursus storico degli eventi di maggiore importanza verificatisi nei due periodi principali e nei vari sub-periodi e dei relativi cambiamenti avvenuti in ambito contabile.

La nascita della Repubblica Popolare Cinese fu accompagnata dall'abolizione dei sistemi contabili e delle pratiche in uso nel precedente regime Kuomintang. Per certi versi, si potrebbe affermare che la contabilità della PRC ha avuto inizio da zero, con l'adozione di un sistema contabile mutuato dall'Unione Sovietica ed asservito alle esigenze di un'economia a pianificazione e controllo centralizzati. Il regime di Mao, come si avrà modo di osservare nel prosieguo della trattazione, fu caratterizzato da due violenti movimenti politici popolari che inflissero gravi danni e sofferenze alla Nazione. Di conseguenza, pochi furono gli sviluppi contabili osservabili in tale periodo.

La Cina del dopo Mao si rivelò essere molto differente. Il Partito Comunista Cinese sotto la guida di Deng bandì la lotta politica e i movimenti popolari e si prefissò l'arduo ed ambizioso obiettivo di convertire l'economia centralmente pianificata e controllata in un'economia di mercato a "caratterizzazione Cinese". Questo periodo può essere suddiviso idealmente in tre diverse fasi di

riforma economica e modernizzazione, un processo che continua tuttora. Le riforme economiche portarono alla luce l'esigenza di riforme nell'ambito della pratica contabile e, di conseguenza, ebbero luogo significativi mutamenti nella pratica contabile del periodo.

Alle tre fasi di riforma economica, si associarono tre distinte trasformazioni contabili. In primo luogo, i fini della pratica contabile cessarono di essere collegati alle esigenze conoscitive necessarie alla pianificazione e controllo centralizzati evolvendosi in modo da soddisfare le esigenze tipiche di un'economia di mercato. In secondo luogo, il sistema contabile mutò da una *fund based accounting* a cui erano associati dei criteri particolari di valutazione specifici per ciascun settore dell'Industria, verso un modello più simile a quelli in uso nel mondo occidentale. Infine, lo Stato smise di essere il solo soggetto interessato all'informativa contabile dal momento che iniziavano ad emergere altri *stakeholders*. Questi sviluppi e cambiamenti della contabilità possono essere spiegati solo alla luce dello sviluppo del contesto ambientale e dei mutamenti storici in ambito politico, economico e sociale della Repubblica Popolare Cinese.

La letteratura esistente sulla pratica contabile in Cina si è concentrata principalmente su specifici sviluppi contabili, come ad esempio l'introduzione della *fund accounting system* e gli specifici criteri particolari di redazione specifici per industria avvenuta nel 1950 o i tentativi di armonizzazione della pratica contabile in Cina con gli standard internazionali avvenuti in anni più recenti. Tuttavia, pochi sono stati gli sforzi conoscitivi finalizzati ad individuare i collegamenti esistenti tra i vari

sviluppi della pratica contabile e gli eventi politici, economici e sociali che hanno determinato tali sviluppi⁴. Nel seguito della trattazione si è tentato di riorganizzare la scarsa letteratura esistente sull'argomento in modo da evidenziare il nesso di causa ed effetto tra i vari eventi economici e politici verificatisi e i relativi sviluppi della pratica contabile nella Repubblica Popolare Cinese, fornendo una breve descrizione di tali eventi, in modo da permettere una più agevole comprensione degli sviluppi contabili a loro associati. Ad esempio, l'istituzione della *fund accounting* agli inizi degli anni '50 è stata associata alla creazione di un sistema economico a pianificazione e controllo centralizzati. Analogamente, l'abbandono della *fund accounting* avvenuto alla fine degli anni '80 si può collegare all'intenzione da parte della Repubblica Popolare Cinese di orientarsi verso un'economia di mercato e di cominciare a muovere i primi passi verso la globalizzazione. Andando avanti con la trattazione, si avrà modo di rendersi conto quanto forte sia stato il legame tra la pratica contabile e l'ambiente in cui essa si è trovata ad esprimersi, la motivazione che ha determinato i su cennati cambiamenti evolutivi della pratica contabile e il motivo che ha reso la pratica contabile della Repubblica Popolare Cinese ciò che è oggi.

⁴ Nella limitata produzione letteraria si riscontrano ZHONG J.Z., "Chinese Accounting Systems and Practices", *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 13, No. 2, 1988, pp. 207 – 224; Lefebvre C. e Lin L., "Internationalization of Financial Accounting Standards in the People's Republic of China", *International Journal of Accounting*, Vol. 25, No. 3, 1990, 170 – 183; LIU W., EDDIE I., "Accounting Reform in the People's Republic of China: Background and Current Developments", *Accounting Research Study No. 15*, AFM Scholarship and Publications Fund, 1996; SCAPENS R. W., HAO Z., "Chinese Accounting Reform: Reasons and Effects", in J. BLAKE E S. GAO (Editori), *Perspectives on Accounting and Finance in China*, London, Routledge, 1995

CAPITOLO 1

BREVE DISAMINA SUGLI ASPETTI GEOGRAFICI E STORICO-POLITICI⁵

1.1 Introduzione

La Cina⁶ è uno Stato dell'Asia Orientale (9.596.960 km², 1.306.313.813 abitanti, capitale Pechino), è il più popoloso al mondo e quello che confina con più Stati (14). Confina, infatti, a nord con la Russia, la Mongolia, a est con la Corea del Nord, a sud con il Vietnam, la Birmania, il Laos, il Bhutan e il Nepal, a ovest con l'India, il Pakistan, il Kazakistan, il Tagikistan, l'Afghanistan e il Kirghizistan. A est si affaccia sul Mar Giallo, e sul Mar Cinese Orientale e a sudest sul Mar Cinese Meridionale.

Dopo le guerre contro il Giappone e quella civile tra il movimento nazionalista e quello comunista, dal primo ottobre del 1949 è governato da un regime comunista.

Appartengono alla Repubblica Popolare Cinese anche le città di Hong Kong⁷ e di Macao⁸, che erano fino alla fine del XX secolo, le ultime colonie asiatiche.

La Cina rivendica l'isola di Taiwan al governo nazionalista di Taipei, le isole Ryūkyū al Giappone, la provincia dell'Arunāchal Pradesh all'India e le isole Paracel⁹.

⁵ Le notizie relative alla morfologia, al clima, all'etnologia e alla religione della Cina sono tratte dall'Enciclopedia gratuita online Wikipedia, www.wikipedia.it.

⁶ Cinese Semplificato, pinyin: 中国 Zhōngguó, letteralmente «Paese di Mezzo»; Cinese Tradizionale: 中國).

⁷ Sottratta alla Cina dall'Inghilterra dopo la Guerra dell'oppio, è ritornata alla governo di Pechino il 1° luglio 1997; la città oggi gode di un alto statuto amministrativo speciale.

⁸ La città viene acquisita dai portoghesi per 500 anni alla fine del XVII secolo come base commerciale, e viene restituita alla Cina il 20 dicembre 1999; attualmente gode di uno statuto amministrativo simile a quello di Hong Kong.

⁹ Ufficialmente le isole non appartengono a nessun Stato, ma sono presidiate permanentemente dalla Marina Cinese

1.2 Il territorio

La Cina è il terzo paese al mondo per estensione territoriale (dopo la Federazione Russa e il Canada) e di conseguenza offre una grande varietà di climi e paesaggi. Il territorio è a prevalenza montuosa (l'85% è ad altitudini superiori ai 500 metri) anche se il paese ha ampie aree di costa, essendo bagnato a sud e a est dall'Oceano Pacifico. Ad est, lungo le coste del Mar Giallo e del Mar Cinese Orientale, si estendono vaste pianure alluvionali molto densamente popolate, come ad esempio il Bassopiano Cinese. Le coste del Mar Cinese Orientale sono le più frastagliate e la Cina meridionale è dominata da avvallamenti e catene montuose di scarsa altitudine. Sulla costa orientale si trovano anche i delta dei due fiumi principali della Cina: il fiume Giallo (Huang He) e il Chang Jiang o Yangtze.

Il sud è diviso tra l'altopiano dello Yunnan-Guizhou, con un'altitudine che parte dai 2000 m per arrivare ai 500 m e i bacini dei grandi fiumi che lo attraversano.

Il territorio cinese può essere suddiviso in sette zone, ciascuna contraddistinta da particolari caratteristiche che differenzia ciascuna zona dalle altre:

- Cina nordorientale
- Pianura dello Huang He
- Pianura del Chang Jiang
- Cina meridionale
- Cina nordoccidentale
- Mongolia interna
- Tibet

La Cina ha una popolazione di 1.313.973.700 (2006) abitanti, con una densità di 137 abitanti per km². La popolazione è presente nel paese in modo molto irregolare; è,

infatti, concentrata prevalentemente a est nelle grandi pianure, mentre a ovest, zona più aspra e arida, vi è una densità bassissima. La Cina è lo Stato più popolato al mondo e la sua popolazione rappresenta circa un sesto dell'intera popolazione mondiale.

Con la drastica riduzione della mortalità infantile in seguito alla rivoluzione Maoista, la popolazione crebbe in maniera esponenziale. Di conseguenza già a partire dagli anni settanta cominciarono delle campagne di controllo delle nascite che culminarono nella politica della pianificazione familiare, tra cui la politica del figlio unico.

La lingua ufficiale è il Cinese mandarino, nel Paese sono però presenti innumerevoli altri dialetti importanti, come lo Yue (Guangzhou e provincia), il Wu (Shanghai), il Minbei (Fuzhou), il Minnan (Repubblica di Cina o Taiwan); oltre a questi, altri dialetti sono lo Hakka, il Gan, lo Xiang. Sopravvivono anche alcuni linguaggi Miao nelle zone abitate da questa minoranza, una delle 55. Dongba, la lingua dei Naxi, è un pittogramma ancora in uso.

In Cina sono poi diffusi nelle regioni di confine, il coreano e il kazaco e in alcune aree del Paese anche il mongolo, l'uiguro e alcuni dialetti tibetani.

La rete stradale si estende per una lunghezza complessiva di 1,87 mln/km, sviluppandosi in prevalenza lungo la zona costiera e comprende 34.300 km di strade a scorrimento veloce. La rete ferroviaria operativa ha raggiunto 73.100 km di cui 23.700 km di ferrovie a più binari e 18.500 km di ferrovie elettriche. Per quanto riguarda il trasporto marittimo nella costruzione dei porti è stato recentemente

ottimizzato il sistema dei container. Tutti i maggiori porti (Hong Kong, Shanghai, Shenzhen, Qingdao, Tianjin, Guangzhou, Xiamen, Ningbo, Dalian) fanno parte del circuito dei primi 50 container-ports del mondo, dove ogni anno transitano anche più di 100 milioni di tonnellate di merci.

1.3La Storia

La Cina è stata abitata dall'uomo fin da tempi antichissimi: i resti umani ritrovati e classificati come specie ominide a sé (*Sinanthropus pekinensis* o uomo di Pechino) risalgono a circa 500.000 anni fa. La società cinese passò da matriarcale (10.000 anni fa) a patriarcale (5.000 A. C.) sviluppando l'agricoltura e l'artigianato. Di questo periodo non abbiamo fonti storiche al di fuori di miti e leggende tramandate oralmente: le tre grandi figure di questi miti sono Huang Di, l'Imperatore Giallo, il primo a unificare la Cina, Lei Zu, sua moglie, che introdusse il baco da seta, e Yu il Grande¹⁰ (2205-2197 a.C.) che introdusse l'uso delle armi di bronzo e la dinastia Xia, la prima della storia nazionale. Successivamente ci fu l'epoca dei regni combattenti conclusa con l'unificazione di tutta la Cina nel 221 a.C. con la fondazione della dinastia Qin. Da qui in poi la storia cinese si identifica con l'impero Han, seguito da varie dinastie ufficiali, fino allo scoppio della Guerra dell'oppio fra Cina e Inghilterra, aprendo il periodo delle concessioni agli stranieri.

Dopo un secolo di rivolte e turbolenze, sedate con l'aiuto di potenze europee e del Giappone, l'autorità imperiale si indebolì sempre di più e nel dicembre 1911, a Nanchino viene proclamata la Repubblica, ponendo fine al Celeste Impero.

¹⁰ Famoso anche per aver massacrato i suoi stessi figli, per paura di perdere il trono.

Due guerre civili fra nazionalisti e comunisti (1927-1937 e 1945-1949) e l'invasione giapponese (1937-1945) terminarono con la proclamazione della Repubblica Popolare Cinese di Mao Zedong il primo ottobre 1949.

Nella seconda metà del Novecento, si afferma una linea economica che inizialmente segue il modello sovietico e poi tenta un percorso alternativo che porterà al disastro del Grande balzo in avanti. La terribile carestia, la repressione, i lavori forzati e la Rivoluzione Culturale in cui furono protagoniste le Guardie Rosse, provocheranno decine di milioni di morti.

Dopo le diverse carestie nel Paese e gli scontri politici interni del Partito, si afferma Deng Xiaoping, che riorganizza l'economia cinese, favorendo il riconoscimento costituzionale della proprietà privata e l'apertura del mercato ad investimenti esteri.

Le proteste di Tien An Men, non fermano la politica del Partito Comunista, che dopo il ritorno di Hong Kong e Macao, porta l'economia cinese ai primi posti del globo.

1.4La politica e le istituzioni

La Repubblica Popolare Cinese è stato un paese sotto regime dittatoriale per gran parte del ventesimo secolo, e da molti è ancora considerato tale, ma non tutti sono concordi con questa visione. Tentare di caratterizzare la struttura politica Cinese in una categoria precisa non è molto semplice. Ciò è dovuto alla storia politica cinese: per oltre duemila anni, fino al 1912, il paese è stato governato da una monarchia imperiale centralista, che ha lasciato una profonda traccia nelle strutture politiche e sociali Cinesi. Questo è stato seguito da una caotica serie di governi estremamente

autoritari e nazionalisti, sin dalla prima rivoluzione cinese del 1912 (anche detta rivoluzione *xinai*, da non confondere con la *Rivoluzione culturale cinese*).

Il regime cinese è stato variamente definito come autoritario, comunista, socialista e varie combinazioni di questi termini. Negli ultimi anni la Cina sta lentamente trasformando il suo sistema politico/economico in un sistema capitalistico. Nel corso di recenti dichiarazioni ufficiali, il Governo Cinese ha sostenuto che la Nazione deve essere governata da strutture democratiche.

Il Governo Cinese è controllato dal Partito comunista cinese. Viene utilizzata la censura come *routine*, specialmente su Internet. È abbastanza recente la censura preventiva della stessa enciclopedia online Wikipedia, mentre Google è stato pagato per cancellare le parole come "libertà" e "democrazia".

Il Partito comunista cinese reprime ogni protesta e opposizione che ritiene possa essere, o potrebbe divenire, pericolosa, rimane famosa la repressione della protesta di Piazza *Tiananmen*. C'è comunque un limite alla repressione che il Partito comunista cinese riesce a esercitare. I media continuano ad evidenziare sempre più i problemi sociali causati dalla corruzione e l'inefficienza degli alti livelli del governo. Il Partito ha tentato inizialmente di controllare l'informazione, ma non sempre ha avuto successo ed è stato quindi, a volte, costretto a ridimensionare le repressioni.

Non sono inoltre tollerate le organizzazioni che si oppongono al Partito, mentre manifestazioni sono a volte consentite. Hu Jintao, il segretario generale del Partito popolare cinese, viene sempre più spesso accusato di repressione nei confronti di giornalisti e reporters, anche di paesi stranieri.

1.5 Politica interna

Forma di governo: repubblica socialista. Tutte le cariche dello Stato provengono dal Partito Comunista Cinese.

1.6 Ordinamento dello Stato

La Cina è una Repubblica popolare. Da un punto di vista formale, l'Organo Supremo del potere statale è l'Assemblea Nazionale del Popolo (ANP), i cui 2979 membri sono eletti per 5 anni dalle province, dalle regioni autonome, dalle municipalità e dalle forze armate.

L'ANP, che si riunisce di regola una volta all'anno, forma al suo interno un comitato permanente di 155 membri, che ne esercita le funzioni negli intervalli fra le sessioni; l'Assemblea elegge il presidente della Repubblica, il primo ministro e il Consiglio di Stato (che svolge le funzioni di governo), formula le leggi, approva i piani e i bilanci dello Stato.

Le assemblee popolari e locali e i Comitati da esse eletti sono gli organi locali del potere statale.

Da un punto di vista sostanziale l'istanza decisiva si concentra nel Partito Comunista Cinese. Alla testa del partito vi è il Comitato Centrale, di 90 membri, al di sopra del quale sta il Politburo (10-20 membri del C.C.), e ancora più in alto, dal 1956, c'è il Comitato permanente del Politburo (6-7 membri del Politburo). Quest'organizzazione verticistica ha radici altrettanto ben radicate all'interno e in ogni settore della Società Cinese. Dalla direzione del partito dipendono, infatti, tutte

le piccole organizzazioni locali che sorgono in qualsiasi ambiente e istituzione ad opera dei membri del Partito, che appunto appena raggiungono un numero rilevante si organizzano in piccole unità che esercitano un grande influsso negli ambienti in cui si creano.

1.7I diritti umani in Cina

La Repubblica Popolare Cinese, nonostante le riforme e la conversione al libero mercato degli ultimi 15 anni, non ha introdotto alcuna libertà dal punto di vista politico. Essa è considerata responsabile di crimini contro i suoi stessi cittadini¹¹. La situazione dei diritti umani nella Repubblica Popolare Cinese continua a subire numerose critiche da parte della maggior parte delle associazioni internazionali che si occupano di diritti umani che riportano numerose testimonianze di abusi ben documentati in violazione delle norme internazionali. Da un lato il governo ammette le deficienze, dall'altro parla della situazione dei diritti umani come la migliore di tutti i tempi. Il sistema legale è stato spesso criticato come arbitrario, corrotto e incapace di fornire la salvaguarda delle libertà e dei diritti fondamentali. Nelle carceri *laogai* ("riforma attraverso il lavoro"), secondo molte fonti, vigerebbero condizioni di vita disumane al limite dello schiavismo e sarebbero applicati sistematicamente tortura e tecniche di lavaggio del cervello.

Amnesty International ha recentemente rilasciato i seguenti dati: nel 2003 l'84% delle esecuzioni capitali del mondo sono state eseguite in Cina, Iran, Stati Uniti

¹¹ Pu Yi de facto ritornò a governare lo stato fantoccio, di ispirazione filo-giapponese, del Manchukuo (Manciuria).

d'America e Vietnam. In Cina solo in quell'anno (nonostante i dati limitati e incompleti) sono state documentate 726 esecuzioni capitali riconosciute. Nel 2006, sempre secondo fonti di *Amnesty International*¹², di 1.591 esecuzioni certificate nel mondo, 1.010 sarebbero cinesi (il 63,48%). Lo stesso studio ipotizza che il numero effettivo di morti, nel 2006, sarebbe di circa 7.000-8.000 in Cina, contro le 1.000 di tutto il resto del mondo. Si deve tenere presente che da parte governativa cinese non sono forniti dati ufficiali sul numero di esecuzioni eseguite ogni anno (a differenza di quanto si può dire degli Stati Uniti). Un esponente politico cinese, Chen Zhonglin, delegato della municipalità di Chongqing, giurista e preside della facoltà di legge dell'Università Sudorientale Cinese, in un'intervista al *China Youth Daily* ha parlato di 10.000 esecuzioni l'anno. In quella occasione Chen dichiarava la sua intenzione di lavorare per migliorare la situazione dei diritti umani in Cina. D'altra parte, il governo cinese assicura di dispensare la pena capitale solo in caso di gravi reati penali (omicidio, strage, terrorismo...), escludendo reati politici o di qualsiasi altro genere, e ha pubblicato sul *web* una copia del proprio codice penale che conferma questa versione.

Il Governo Cinese si è frequentemente macchiato di violazioni dei diritti umani nei confronti di minoranze etniche e religiose e dissidenti politici: l'esempio più celebre, per l'opera di sensibilizzazione mondiale in cui si è prodigato il Dalai Lama, è l'occupazione armata del suolo tibetano. Si pensa da più parti, inoltre, che in Cina siano applicate gravi limitazioni alla libertà di informazione, alla libertà religiosa, quella di parola e persino alla libertà di movimento dei cittadini. Non esistono

¹² http://www.amnesty.it/system/galleries/download/pdm/Fermiamo_lxomicidio_di_Stato.pdf

sindacati indipendenti ed è permesso solo il sindacato statale. Lo Stato assicura, comunque, i diritti dei lavoratori; ma la quantità annua di morti sul lavoro ha destato molte preoccupazioni e numerose critiche, e denunce, non solo da organizzazioni umanitarie, ma anche dall'interno degli stessi organi di governo cinesi.

Recentemente, in vista delle Olimpiadi di Pechino 2008 il CIO ha espresso forti perplessità sui ritmi di lavoro con cui gli impianti sportivi sono costruiti, chiedendo di rallentarne l'avanzamento. Sempre in vista delle Olimpiadi la comunità internazionale ha richiesto al Governo Cinese un'ulteriore "apertura" sul piano delle libertà politiche.

L'evento più conosciuto in occidente delle azioni di forza perpetrate dalla Cina nei confronti dei dissidenti politici è rappresentato dalla repressione della Protesta di piazza Tiananmen il 4 giugno 1989, in cui perse la vita un numero imprecisato di manifestanti e soldati (200 secondo il governo cinese, 600-800 secondo la CIA, tra 2 e 7 mila secondo alcuni dissidenti).

Un'altra accusa di lesione dei diritti umani rivolta al Governo Cinese è la pianificazione familiare obbligatoria, voluta dallo stesso Mao Zedong e tuttora impiegata. La legge che la regola, in vigore dal 1979, è la "Legge eugenetica a protezione della salute", altrimenti detta "Legge del figlio minore". La commissione governativa responsabile del progetto è la NPFPC¹³, ovvero "*National Population and Family Planning Commission*". Secondo le stesse fonti governative, grazie all'introduzione di questa pratica le nascite evitate nella Repubblica Popolare Cinese

¹³ E' l'agenzia di Stato responsabile per la popolazione e la pianificazione familiare nella Repubblica Popolare Cinese, www.Wikipedia.it

sono state 300 milioni. La legge prevede ufficialmente un figlio nelle zone urbane, e due in quelle rurali. I trasgressori possono portare a termine un'eventuale gravidanza dietro pagamento di un'ingente multa, oppure saranno obbligati a rinunciare al figlio. Le accuse verso questo progetto sono molto pesanti:

- La lesione della libertà dei genitori;
- L'uso massiccio e obbligatorio dell'aborto, per di più in modi particolarmente dolorosi (soprattutto in passato);
- Le dure repressioni contro i cittadini che, specialmente in zone rurali o povere, opponevano resistenza al progetto;
- La violenza verso le donne, visti i casi certificati di sterilizzazioni forzate, operate in molti casi ai danni delle colpevoli ;
- Discriminazione femminile; in moltissime famiglie (dato anche il divieto di diagnosticare il sesso del nascituro), specialmente nelle zone rurali, le neonate sarebbero uccise, oppure non registrate all'anagrafe (costringendole alla totale assenza di diritti politici e alla rinuncia di istruzione e di qualunque assistenza sanitaria);
- Discriminazioni sociali, perché il sistema fa in modo che i più facoltosi possano “pagarsi” il diritto al secondo (o al terzo) figlio pagando la sanzione corrispondente (in genere di 50.000 *yuan*, circa 6.200 dollari).

Questo genere di politica è in Cina un punto di frizione molto critico nei rapporti fra governo e opinione pubblica; il 68% dei cinesi, in un sondaggio del *China Youth Daily* (un giornale del partito), si è dichiarato contrario alla pratica di “comprarsi” il

diritto ad avere un altro figlio. Pareri sfavorevoli sono stati espressi anche dall'Accademia Cinese delle Scienze. Zhang Weiging, direttore del NPFPC, assicura comunque che la normativa prevede molte eccezioni, e che si sia molto ammorbidita rispetto ai primi anni successivi alla sua entrata in vigore. Il Governo assicura inoltre di prendere seri provvedimenti contro i membri del Partito che hanno più figli di quanti consentiti dalla normativa.

1.8L'economia

Prodotto Interno Lordo (PIL) (PPA): 9.412.361 milioni di dollari (2005). PNL pro capite (PPA): 7.198 dollari (2005).

Inflazione: 1,5%.

Disoccupazione: ufficialmente è a circa il 4% degli abili al lavoro nelle aree urbane.

Per alcune organizzazioni non governative è invece circa il 10 o anche il 20%.

1.9Il Settore Primario

La Cina è il primo produttore mondiale di frumento (86,1 milioni di tonnellate nel 2006), è in testa alla classifica per produzione di riso (167,6 milioni di tonnellate) ed ha anche il primato per le patate (66,8 milioni).

1.10 Il Settore Secondario

La Cina ha attirato sul proprio territorio le industrie dei paesi in cerca di manodopera a buon mercato, diventando così l'officina manifatturiera del mondo, in particolare modo delle imprese asiatiche. Il paese è riuscito a mantenere ritmi sostenuti per un arco di tempo molto lungo e nonostante una popolazione estremamente numerosa.

Li Gongyou¹⁴ ha sintetizzato quattro fasi nello sviluppo dell'economia del suo Paese nel secolo che fa seguito alla caduta dell'Impero Cinese (1911). La prima fase, precomunista, fino alla proclamazione della Repubblica Popolare Cinese avvenuta nel 1949, viene definita economia semicoloniale e semif feudale. La seconda, comunista vera e propria e ispirata alle idee guida della Rivoluzione culturale, fino alle riforme di Deng Xiaoping, è stata caratterizzata dal tentativo di realizzare un'economia pianificata centralizzata (il primo piano quinquennale, di stampo sovietico, fu quello 1953-1957). La terza fase, partita con il programma delle "quattro modernizzazioni" (agricoltura, industria, scienza e tecnica, forze armate), è durata fino metà degli anni Novanta, e coincide con l'apertura a un'economia socialista "quasi di mercato". Infine, la quarta fase sarebbe cominciata nel 1995-1996, con il V *Plenum* del XIV Comitato centrale del Partito comunista cinese, la quale ha stabilito la necessità di due fondamentali trasformazioni socio-economiche, da realizzare entro l'anno 2010: trasformare il tradizionale sistema pianificato cinese in un sistema di "economia socialista di mercato" (senza quasi, stavolta) e trasformare lo sviluppo economico da estensivo a intensivo. Il che, nei

¹⁴ Economista cinese di primo piano

termini occidentali ormai largamente mutuati anche in Cina, significa anche puntare implicitamente allo sviluppo sostenibile, o almeno ispirarsi idealmente a questo traguardo.

1.1 La svolta di Piazza Tienanmen

Il fenomeno Cina è estremamente interessante perché permette di affrontare gran parte delle questioni fondamentali nel campo dell'economia internazionale e della geopolitica. Il punto di svolta di questo fenomeno si può far risalire all'epoca degli episodi di Piazza Tienanmen a Pechino (aprile-maggio-giugno 1989): in quell'occasione un gruppo di studenti occupò la piazza al grido di "Abbasso la rivoluzione, viva la democrazia, viva la Cina". Dopo qualche settimana gran parte della popolazione era scesa in piazza, nonostante il regime avesse istituito il coprifuoco e la legge marziale, e per le strade ci fossero già i carri armati. Poi, agli inizi di giugno, l'esercito spara: seguono giorni di lotta nelle strade, ma, alla fine, il regime riconquista la piazza, seppur con migliaia di morti e un'immagine internazionale bruciata.

Tuttavia, anche se la battaglia è stata perduta, è rimasto un segnale forte di cui i dirigenti del partito comunista avrebbero tenuto conto in seguito; da allora, infatti, il potere si rese conto che se avesse voluto conservarsi in futuro, avrebbe dovuto portare la Cina sulla via della modernità. Già questo è piuttosto interessante: fino ad allora il potere aveva potuto vivere tranquillo entro i confini della Grande Muraglia, ma con l'avvento di mezzi di comunicazione globale questo non sarebbe più stato

possibile perché una fetta di popolazione che aveva accesso al mondo esterno rimaneva e sarebbe rimasta sempre più insofferente allo stile di vita occidentale, ai beni di consumo occidentali e all'illusione di una vita migliore. È chiaro però che i cinesi sono attratti dallo stile e il modello di vita occidentale perché questo è l'esempio vincente che questo mondo offre.

Dopo questo episodio, per tutti gli anni '90 la Cina ha intrapreso a tappe forzate la via del capitalismo attraverso uno sviluppo rapidissimo, supportato sia dai massicci investimenti statali, specialmente nei settori dell'energia e delle materie prime, sia dagli investimenti sempre maggiori da parte delle multinazionali di tutto il mondo, le quali, dall'apertura del mercato cinese vedevano e vedono tuttora un immenso serbatoio di occasioni per accumulare denaro. Tutto questo è avvenuto e avviene ancora con tassi di incremento del PIL compresi fra il 7 e il 10 per cento e, ad oggi, la Cina è la quarta economia del mondo, avendo già superato Italia, Francia e Gran Bretagna, e apprestandosi nel giro di un anno a superare anche la Germania.

1.12 Cina e WTO

L'adesione della Cina all'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO) rappresenta senza dubbio una pietra miliare per la Cina e per il commercio internazionale. La Cina è finalmente riuscita a persuadere gli altri Stati membri della WTO che senza la propria partecipazione, la WTO non può essere davvero considerata un'organizzazione mondiale. Tuttavia, questo grande traguardo ha portato con sé conseguenze giuridiche, politiche e sociali di rilevante impatto per il

mercato globale, che deve integrare un paese con numerose diversità strutturali, culturali e comportamentali. Fin da prima della sua adesione alla WTO, avvenuta nel dicembre del 2001, il Governo cinese aveva avviato riforme significative del proprio sistema giuridico interno. Ciò nonostante, molte questioni devono essere ancora affrontate e risolte per garantire un pieno ed effettivo rispetto degli accordi su tutto il territorio della Repubblica Popolare di Cina (RPC). Durante il negoziato per l'adesione alla WTO, erano già chiare le difficoltà del governo cinese a garantire il rispetto del principio di trasparenza e delle condizioni implicite nell'adesione. Era dunque diffusa fra tutti gli Stati membri, Stati Uniti e Unione Europea *in primis*, la consapevolezza della situazione del mercato e della necessità di una profonda riforma dell'ordinamento giuridico cinese per garantire nel lungo periodo il buon funzionamento del sistema WTO. Come nel caso dell'adesione all'UE dei nuovi dieci Paesi avvenuta nel maggio del 2004, è stata fatta una precisa scelta politica. Si è ritenuto che un'integrazione, anche prematura, della Cina all'interno della WTO, oltre a rafforzare le posizioni della parte più riformista della classe dirigente cinese, avrebbe indirettamente accelerato il processo di riforme in atto, con il pretesto del rispetto degli impegni previsti dall'Organizzazione Mondiale del Commercio. I negoziati duravano da quasi quindici anni e non si è voluto rinviarne nuovamente la conclusione nell'attesa di ulteriori miglioramenti del contesto interno cinese.

1.13 Le prospettive

Negli ultimi vent'anni la Repubblica popolare cinese ha avuto un tasso medio annuo di crescita del PIL superiore all'8%, diventando la settima economia in ordine di grandezza al mondo e, secondo la Banca mondiale, potrebbe superare quella americana entro il 2020. L'aspetto veramente sorprendente di questa crescita sta nel fatto che il paese è riuscito a mantenere ritmi sostenuti per un arco di tempo molto lungo (oltre vent'anni) e nonostante una popolazione estremamente numerosa: 1 miliardo e 300 milioni di abitanti.

Grazie alle politiche d'apertura messe in atto a partire dal 1979, le imprese multinazionali hanno investito massicciamente in Cina nel corso degli anni novanta, attratti dalla rapida crescita industriale e dai costi competitivi della forza lavoro. La Cina è oggi il primo paese al mondo come ricettore di investimenti diretti esteri: più della metà delle 500 maggiori società al mondo sono presenti nel *Pearl River Delta*. Nel 2003, pur restando inferiori alle aspettative, gli investimenti diretti esteri erogati sono cresciuti del 34%, quelli concordati del 40,3%. La partecipazione cinese al commercio internazionale aumenta ogni anno: nel 2003 il volume delle transazioni commerciali è stato di circa US\$ 851,2 mld. Il valore del surplus della bilancia commerciale cinese per il 2003 è stato di 25,54 miliardi di dollari. La composizione delle esportazioni illustra chiaramente l'evoluzione registrata dall'industria cinese: i beni che hanno contribuito alla forte crescita negli anni ottanta e all'inizio degli anni novanta (abbigliamento, giocattoli ed altri prodotti dal modesto contenuto

tecnologico) sono sempre più sostituiti da beni tecnologici appartenenti ai settori dell'informatica, dell'elettronica e delle telecomunicazioni.

La tendenza all'aumento della partecipazione cinese al commercio internazionale è significativa anche perché la composizione delle esportazioni testimonia l'evoluzione della produzione industriale cinese: dieci anni fa, solo il 7 per cento delle esportazioni cinesi era costituito da prodotti high-tech ad alta intensità di ricerca e sviluppo (R&D). Nel 2002, circa il 23 per cento delle esportazioni cinesi è costituito invece da prodotti ad alta tecnologia e nel 2003 tale percentuale è salita al 25 per cento¹⁵. Un altro dato pare rilevante: nel 1995, l'80 per cento di esportazioni cinesi ad alta tecnologia proveniva da imprese a capitale estero, oggi solo la metà di tali esportazioni provengono da queste imprese, l'altra metà è prodotta direttamente da imprese al cento per cento cinesi. La Cina è oggi il terzo paese per la produzione mondiale di *information technology* (IT): computer, hardware, software e apparecchiature per le telecomunicazioni. Nel settore dei computer, la Cina è la quarta produttrice mondiale. Il 70 per cento del mercato interno di PC è controllato da aziende cinesi e il paese è secondo esportatore mondiale di hardware e il primo fornitore estero degli Stati Uniti. Anche il settore dei semiconduttori è in forte espansione: l'11 per cento della produzione mondiale di semiconduttori proviene dalla Cina. Un altro dato pare rilevante: nel 1995, l'80 per cento di esportazioni cinesi ad alta tecnologia proveniva da imprese a capitale estero, oggi solo la metà di tali esportazioni provengono da queste imprese, l'altra metà è prodotta direttamente da imprese al cento per cento cinesi.

¹⁵ Xinhua News Agency, 7 January 2004

La crescita tumultuosa dell'Economia Cinese è stata però molto diseguale. Le differenti province cinesi hanno beneficiato in modo diverso della crescita economica: alle zone costiere maggiormente sviluppate e con un PIL più elevato si contrappongono quelle interne e più occidentali ancora caratterizzate da una scarsa vitalità e da uno sviluppo limitato. Il gap tra redditi urbani e redditi rurali è così ampio da essere paragonabile al gap esistente in Brasile. Una crescita tanto squilibrata sta facendo preoccupare il governo cinese. Per equilibrare la crescita e tenere a freno il surriscaldamento dell'economia soprattutto per eccesso di credito nel settore edile, il governo cinese ha annunciato alcune svolte importanti. Nel marzo 2004, all'apertura della sessione annuale dell'Assemblea Nazionale del Popolo (facente funzione di parlamento), il premier Wen Jaobao ha sottolineato il problema del crescente divario tra i redditi rurali e quelli urbani. Wen ha promesso tagli di un punto percentuale l'anno alle tasse dei contadini, fino alla loro completa eliminazione nel 2009, e un aumento degli investimenti nell'economia rurale di più del 20% (vale a dire di 3.6 miliardi di dollari). Il premier ha infine promesso sussidi diretti agli agricoltori per 1.2 miliardi di dollari ed ha indicato l'obiettivo di rallentare la crescita tumultuosa. Il governo vuole evitare che l'economia si surriscaldi eccessivamente. Gli investimenti nelle aree rurali possono contribuire a distogliere alcune risorse dalle zone del paese che corrono di più. Infine, Wen ha apertamente criticato gli investimenti eccessivi in alcuni settori e quelle banche che sono gravate da troppi crediti, molti dei quali di difficile o impossibile riscossione. Non a caso, il

mese scorso il governo ha ordinato alle banche di tagliare il credito a clienti attivi su parchi industriali, grandi progetti d'edilizia urbana e shopping mall.

L'ingresso della Cina nell'organizzazione mondiale del commercio (WTO), nel novembre 2001, ha aperto immense opportunità ma ha anche reso necessario il completamento di una serie di riforme volte ad allineare il paese agli standard internazionali. L'aumento della pressione competitiva avrà ripercussioni sia sulla struttura produttiva del paese che dovrà affrontare in modo deciso i problemi ancora irrisolti delle imprese di Stato e della scarsa competitività del settore agricolo, che sull'occupazione, rischiando di vedere aumentare di molto nei prossimi anni le fila dei disoccupati. In particolare, il governo intende ultimare la riforma delle aziende di Stato, con la tra-sformazione in società per azioni, quotando sul libero mercato le aziende migliori e dichiarando in bancarotte quelle insolventi. Oltre alla riforma delle aziende di Stato, il governo cinese deve affrontare la totale ristrutturazione del sistema bancario e finanziario, riducendo l'interferenza politica e aumentando l'autonomia decisionale della Banca Centrale.

Sono molte le questioni da risolvere da parte della nuova leadership politica, emersa dal XVI Congresso del Partito Comunista Cinese (novembre 2002), prima affinché la Cina possa continuare ad avanzare, nei prossimi anni, sulla strada dello sviluppo economico intrapreso. Il XVI Congresso ha segnato il passaggio del potere dalla vecchia classe dirigente alla cosiddetta quarta generazione (quarta dopo quella di Mao Zedong, quella di Deng Xiaoping e quella di Jiang Zemin). Nel suo rapporto il presidente Jiang Zemin ha ripetuto che entro i primi vent'anni del XXI secolo, il CCP

porterà il benessere in tutta la Cina. In realtà il sistema di *welfare* cinese è da ricostruire *ex-novo*. La riforma del *welfare* rappresenta senza dubbio una delle maggiori sfide che il paese dovrà affrontare nei prossimi anni. I punti nodali che una riforma organica e sistematica comporta sono molti. Innanzitutto, l'invecchiamento della popolazione e con esso la necessità di una completa ristrutturazione del sistema pensionistico. In secondo luogo, la ristrutturazione di un sistema sanitario nazionale che non solo non è in grado di soddisfare le esigenze di una popolazione che invecchia, ma che, per il momento, non raggiunge quella parte della popolazione che vive nelle zone rurali. Per quanto riguarda il sistema pensionistico, occorre ricordare che le pensioni statali coprivano solo i dipendenti statali e comprendevano una quota mensile, un sussidio per l'acquisto del grano, un sussidio per le spese d'altre derrate alimentari ed un sussidio per le spese funerarie. I progetti di riforma, ancora in discussione, pongono l'enfasi sulla creazione di un sistema pensionistico adatto ad una economia di mercato e sul fatto che la responsabilità per la raccolta dei fondi pensione debba essere suddivisa tra Stato, imprese e singoli individui. Con quest'obiettivo il governo ha incentivato la popolazione ad aderire ai pacchetti offerti da numerose assicurazioni private, di cui alcune straniere, che propongono sia assicurazioni sulla vita che sanitarie e fondi pensione integrative, aprendo immense opportunità per le assicurazioni di tutto il mondo.

Ulteriore sfida alla sostenibilità dello sviluppo cinese è l'aumento dei vincoli derivanti dai problemi ambientali e dalla crescente domanda energetica che sta aumentando la dipendenza dalle importazioni soprattutto di greggio, in particolare

per la scarsità di risorse energetiche e la necessità di ridurre l'inquinamento atmosferico. L'utilizzo massiccio di combustibili fossili, quali il carbone ha aumentato velocemente le emissioni di biossido di carbonio (CO₂) che sono cresciute più del doppio rispetto alla media mondiale. La Cina ed il Giappone sono rispettivamente il primo e il secondo emettitore di CO₂ nella regione asiatica. Inoltre, la maggior parte delle grandi città cinesi superano, di almeno tre volte, il limite massimo fissato dall'Organizzazione Mondiale per la Sanità (OMS) per quanto riguarda la concentrazione di polveri sottili e di biossido di zolfo (SO₂). In Cina, ceneri e polveri sottili derivanti dalla combustione del carbone, sono responsabili di 50.000 morti premature e 400.000 nuovi casi di bronchiti croniche all'anno nelle 11 città principali (World Bank, 1997).

La forte crescita economica cinese è quindi squilibrata e con molti punti interrogativi sulla sostenibilità di lungo periodo. Cina, polveriera del mondo capitalistico Se calcoliamo la produzione industriale in dollari compatibili (unità di potere d'acquisto), abbiamo la Cina prima in classifica nel mondo con 2.250 miliardi di dollari, gli Stati Uniti in seconda posizione con 1.800 miliardi, il Giappone in terza con 1.000 e la Germania in quarta con 600. La Cina si avvia ad essere il centro manifatturiero del mondo e si sta preparando con grande anticipo a sostituire quelli attuali. Taiwan e Hong Kong hanno già quasi tutte le loro industrie manifatturiere piazzate sul continente e stanno arrivando giapponesi, americani, tedeschi, ecc.

CAPITOLO 2

BREVE PROFILO EVOLUTIVO DEL SISTEMA ECONOMICO E POLITICO DELLA REPUBBLICA POPOLARE CINESE

2.1 Lineamenti Introduttivi¹⁶

Nel periodo compreso tra la sua nascita, avvenuta nel 1949, e la fine del XX secolo, la Repubblica Popolare Cinese ha evidenziato due differenti periodi storici, la Cina di Mao¹⁷ (1949 – 1978) e la Cina del dopo Mao (a partire dal 1979), sostanzialmente

¹⁶ Per quanto volessere approfondire la conoscenza della storia sociale cinese si faccia riferimento tra gli altri a EBREY PATRICIA BUCKLEY, editore, *Chinese Civilization and Society: A Sourcebook*, New York, The Free Press, 1981; EBREY PATRICIA BUCKLEY, ed., *Chinese Civilization: A Sourcebook*, New York, The Free Press, 1993; BIANCO LUCIEN, *Origins of the Chinese Revolution, 1915-1949*, Stanford CA, Stanford University Press, 1967; CARTER A.R., *Modern China*, Watts, 1986; CHAN ANITA, RICHARD MADSEN, JONATHAN UNGER, CHEN VILLAGE, *The Recent History of a Peasant Community in Mao's China*, Berkeley and Los Angeles, University of California Press, 1984; CHÉN JEROME, *Mao and the Chinese Revolution*, London, Oxford University Press, 1965, Danforth Kenneth, Dickinson M.B., editors., *JOURNEY INTO CHINA*, National Geographic, 1982; JACOBS, DAN. N., HANS H. BAERWALD, editors, *Chinese Communism: Selected Documents*, New York: Harper & Row, 1963; HACKER, J.H., *The New China*, Watts, 1986; MAO ZEDONG, *Selected Works of Mao Tse-Tung*, 3d ed., Beijing, Foreign Language Press, 1975; MARTIN, HELMUT, CULT, CANON, *The Origins and Development of State Maoism*, M.E. Sharpe, 1982

¹⁷ Rivoluzionario, pensatore e uomo politico cinese. Figlio di contadini relativamente benestanti, fu allevato secondo i metodi tradizionali della piccola borghesia rurale cinese, alternando lo studio al lavoro della terra del padre e sposandosi non ancora adolescente. Per sfuggire all'opprimente ambiente familiare, poco più che quattordicenne si arruolò volontario nell'esercito repubblicano di Sun Yat-sen, che lasciò dopo un anno per dedicarsi agli studi di istitutore. Dopo essersi diplomato alla scuola normale di Changsha (Hunan) [1918], trascorse un breve soggiorno a Pechino per seguire alcuni corsi universitari e qui ebbe i suoi primi contatti con il nascente movimento marxista cinese e in particolare con l'economista Li Ta-chao e il futuro segretario del partito comunista Ch'en Tu-hsiu. Ritornato nel 1919 a Changsha partecipò attivamente all'organizzazione del movimento rivoluzionario dello Hunan e nel 1920 fondò i primi circoli marxisti locali, dai quali fu poi delegato al congresso costitutivo del partito comunista cinese (conferenza di Shanghai, 1921). Dopo le repressioni anticomuniste condotte da Chiang Kai-shek (1927), che eliminò numerosi quadri del partito comunista accusati di eccessi contro i civili nelle città che venivano occupate dall'esercito nazionalista, Mao intraprese l'organizzazione della lotta partigiana nella zona montagnosa di Ching-kang shan, al confine tra lo Hunan e il Jianxi. Qui, dopo aver gettato le basi dell'esercito rosso e aver introdotto misure di riforma agraria, fondò una Repubblica sovietica di cui divenne presidente (1931), sottraendosi al controllo del comitato del PCC e del Comintern. Nel biennio 1934-1935 comandò la 'lunga marcia' durante la quale riuscì a imporre la propria linea di condotta al partito, che lo elesse presidente dell'ufficio politico (gennaio 1935). Alla vigilia dell'aggressione giapponese, in seguito a un incontro con Chiang Kai-shek, che era prigioniero a Xi'an, Mao riuscì a indurre il capo effettivo del Kuo-min tang a una tregua, come prezzo della sua liberazione, per opporre un fronte comune contro i Giapponesi. Falliti i

differenti in termini di forze dominanti che ne hanno influenzato la società, le sue istituzioni, la vita dei suoi cittadini e gli sviluppi contabili. Durante la Cina di Mao, “rivoluzione continua e lotta di classe” erano i principi guida del Partito Comunista Cinese (CCP) e la politica permeava ogni aspetto della società¹⁸. L’incitamento costante ai movimenti popolari da parte del Partito e di Mao e il clima politico esistente nelle varie fasi della leadership di Mao influenzarono profondamente gli sviluppi economici e politici. La pratica contabile era definita in modo da soddisfare le esigenze del CCP nella guida della nazione.

Il Presidente Mao, come si era soliti appellarlo, fu il fondatore del Partito Comunista Cinese e della Repubblica Popolare Cinese. Prima del 1949, Mao permise ai guerriglieri comunisti di sopravvivere nella prima guerra contro l’esercito Nazionale e nella guerra contro il Giappone, e di vincere successivamente la

tentativi di mediazione, la guerra civile riprese con violenza (1946), e mentre Chiang Kai-shek, con i resti del suo esercito, si ritirava a Formosa (Taiwan), Mao proclamò il 1° ottobre 1949 a Pechino la Repubblica Popolare Cinese della quale venne eletto primo presidente. Da quel momento Mao, riservatosi la presidenza del partito, promosse una campagna di denuncia dei gruppi di 'opportunisti di destra' dentro e fuori del partito che 'sabotavano' la costruzione del socialismo in Cina. Avvenuta la rottura con Mosca che ritirò gli esperti sovietici dalla Cina (luglio 1960), Mao, (settembre 1962), propose di intensificare la lotta contro il revisionismo di Krusciov a livello mondiale e la lotta contro 'i dirigenti degenerati' in Cina attraverso un 'movimento d'educazione socialista', che durò sino al 1966. Nel corso di quell'anno, Mao approvò la pubblicazione del primo giornale murale (dazibao), redatto all'università, che attaccava violentemente il sindaco di Pechino Peng Cheng e, indirettamente, lo stesso presidente della repubblica Liu Shao-chi. Gli eventi successivi, come la misteriosa scomparsa di Lin Biao, in seguito accusato di tradimento, e il nuovo indirizzo della politica estera cinese, ridimensionarono il successo di Mao, che cedette sempre più la direzione politica del paese al 'numero due', il primo ministro Chou En lai, leader dei moderati. Il culto della sua personalità proseguì anche dopo la sua morte e venne inizialmente sostenuto dal nuovo gruppo dirigente, proprio contro i veri continuatori della politica del presidente, i radicali che furono successivamente arrestati e bollati come gruppo antimaoista, dopo essere stati definiti la 'banda dei quattro'.

18 Vari sono i testi sull’argomento, tra gli altri: MACFARQUHAR R., FAIRBANK J.K. (Editori), *The Cambridge History of China – The People’s Republic, Part 1: The Emergence of Revolutionary China 1949 – 1965*, Vol. 14, Cambridge University Press, 1987; CHUN LIU, *The national question and class struggle*, Foreign Languages Press, Beijing, 1966; BLACKBURN ROBIN, *Revolution and class struggle : a reader in Marxist politics*, Hassocks, Harvester Press, 1978; Karl Walter, *Towards Democracy: The Class Struggle and Its Place in National Unity*, London, P. S. King & Son Ltd., 1939; HEINDEL RICHARD H., review of Karl Walter, *Towards Democracy: The Class Struggle and Its place in National Unity*, *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, Vol. 210, *When War Ends*, Jul., 1940, p. 148, MURPHY KEVIN JOSEPH, *Revolution and Counterrevolution, Class struggle in a Moscow Metal Factory*, Berghahn Books, 2005

seconda guerra contro l'esercito Nazionalista. Tali vittorie permisero a Mao di guadagnare un meritato prestigio tra i membri del partito e tra la popolazione e gli permisero di assumere il ruolo di guida del Partito Comunista e della Repubblica Popolare Cinese. Mao era un idealista, egli voleva creare una utopia comunista basata sulle teorie di Marx e Lenin e la limitata esperienza dell'Unione Sovietica. Mao era anche un convinto nazionalista, che voleva trasformare la Repubblica Popolare Cinese in una super potenza politica, economica e militare. Purtroppo Mao non aveva la conoscenza sufficiente, né l'esperienza pratica necessarie a guidare la nazione, e ancor peggio Mao mancava della pazienza necessaria a perseguire una solida e graduale politica di sviluppo economico. Invece, egli si risolse di usare misure politiche e movimenti delle masse (in maniera analoga a quanto avvenuto nel corso della guerra) per suscitare l'entusiasmo della gente per la causa socialista e per lo sviluppo economico e, negli ultimi anni del suo dominio, per eliminare i suoi nemici. Di conseguenza, questo periodo della storia cinese fu caratterizzato da una serie di movimenti politici e delle masse (tra cui il "Grande Balzo in Avanti" e la "Rivoluzione Culturale") che influenzarono quasi ogni aspetto della vita in Cina, sia economica sia sociale o culturale. E' questo il motivo per cui si rende assolutamente necessario considerare l'aspetto politico come fattore di influenza della pratica contabile e dei cambiamenti osservati nel corso del periodo.

Nella Cina di Mao, si possono distinguere quattro percorsi differenti caratterizzati da eventi politici e conseguenti eventi economici, che di conseguenza

determinarono il passo e la direzione degli sviluppi contabili e dei cambiamenti.

Questi quattro percorsi storici furono:

1. La Fase dell'insediamento: 1949 – 1957
2. Il Grande Balzo in Avanti 1958 – 1962
3. La Fase di Recupero: 1963 – 1965
4. La Rivoluzione Culturale: 1966 – 1978

A differenza di quanto accadde durante la Cina di Mao, nel periodo del dopo Mao, si poté osservare una distinta dicotomia tra eventi politici ed economici. Pur mantenendo il controllo sulla nazione, il Partito Comunista Cinese abolì la strategia della “rivoluzione continua” e della lotta di classe e si pose in cima alla sua agenda economica l’obiettivo di sviluppo ed ammodernamento dell’economia del paese. Di conseguenza la pratica contabile ha subito degli sviluppi particolarmente significativi in modo da poter accompagnare tale processo di sviluppo economico.

Nel periodo in cui Mao era al potere, Deng Xiaoping fu esiliato per ben due volte dalla scena politica. Nel 1976, dopo la morte di Mao, Deng riemerse sulla scena politica affermando il suo dominio sul Partito Comunista Cinese. Allo stesso tempo, un ampio numero di nuovi membri del partito, favorevoli alle riforme economiche, furono eletti a far parte del Politburo del Comitato Centrale, essi formavano il gruppo di supporto di Deng.

Il programma di riforme economiche inaugurato dal III *Plenum* dell’XI Direttorio Centrale del Partito Comunista Cinese, tenutosi nel dicembre 1978 ebbe origine dalle

vicissitudini del decennio della Rivoluzione Culturale (1966-1976¹⁹) e dalle negative *performances* dell'economia Cinese degli anni '60 e '70. Diversi furono gli obiettivi economici che i riformisti si proponevano di ottenere:

- Bilanciare lo sviluppo economico spostando l'enfasi dello sviluppo dall'industria pesante a quella leggera, dal settore secondario a quello primario, dagli investimenti al consumo, dalla proprietà statale alla privatizzazione;
- Aumentare l'utilizzo efficiente della forza lavoro, della terra e del capitale attraverso l'introduzione di un'economia di mercato dove le decisioni fossero prese dai manager e non dai funzionari governativi;
- Ottenere l'accesso ai benefici della globalizzazione attraverso l'aumento degli scambi commerciali con l'estero ed incoraggiando gli investimenti stranieri in Cina.

C'è da notare che le motivazioni politiche erano altrettanto importanti degli obiettivi economici per l'attuazione delle riforme. I Leader Cinesi, erano sempre più consapevoli che lo sviluppo dell'economia Cinese era inferiore a quello delle altre economie asiatiche e, ancor peggio, inferiore a quello del loro alter ego rappresentato dal regime di Kuomintang a Taiwan. A livello nazionale, la credibilità del Regime Comunista era stata seriamente scossa a seguito della confusione ideologica, delle lotte politiche interne e dei disordini sociali che fecero seguito alla rivoluzione culturale, tale situazione era ulteriormente aggravata dal senso di frustrazione e

¹⁹ Molti autori fanno coincidere la fine della Rivoluzione Culturale al 1978, due anni dopo la morte di MAO, quando ebbe effettivamente termine la sua influenza.

malcontento diffusi tra la popolazione a causa delle limitazioni economiche e sociali e alla mancanza di progresso in merito al miglioramento degli standard di vita²⁰.

Il III *Plenum* del 1978, è considerato un punto di svolta nella storia contemporanea della Cina poiché segno la fine dell'era di Mao e l'inizio dell'era di Deng. Nel corso del *Plenum*, Deng e i suoi sostenitori, proclamarono la fine della “rivoluzione continua e della lotta di classe” da parte del proletariato fissando quale obiettivo primario per il Partito Comunista Cinese il perseguimento dello sviluppo e dell'ammodernamento economico attraverso le Riforme Economiche e l'adozione di una politica di “Apertura” verso l'esterno. Sebbene gli obiettivi prefissati fossero quelli di sviluppare l'economia e migliorare gli standard di vita della popolazione, all'epoca, non fu annunciato un fine ultimo.

Deng non era un convinto sostenitore delle riforme Politiche, pertanto, le annunciate Riforme Economiche, non sarebbero state accompagnate da alcun cambiamento della Struttura Politica. In altre parole, le Riforme Economiche dovevano essere implementate all'interno di un rigido sistema politico e legale che amministrava un'economia a pianificazione e controllo centralizzati sin dagli anni '50. Tuttavia, Deng ed i suoi sostenitori, si ripromisero di modificare le strutture politiche allorquando queste ultime fossero d'intralcio al perseguimento delle Riforme Economiche. Sostanzialmente, il Partito Comunista avrebbe continuato ad esercitare il suo potere sulla nazione, mentre si dava seguito con forza al perseguimento di riforme economiche. Tale situazione, è ancor oggi osservabile in Cina.

20 Cfr. HAMRIN C. L., *China and the Challenge of the Future – Changing Political Patterns*, Boulder, San Francisco & London, Westview Press, 1990.

Di conseguenza, a partire dal 1979 si è osservata una decisa divergenza tra gli eventi politici ed economici. Mentre lo sviluppo economico è avanzato a velocità sorprendente, la struttura politica di base è rimasta sostanzialmente immutata, a parte quelle lievi modifiche ai meccanismi amministrativi effettuati al fine di soddisfare le esigenze derivanti dalle Riforme Economiche. La trasformazione da un'economia pianificata verso un'economia di mercato è avvenuta sotto l'autocrazia del Partito Comunista Cinese. Pertanto sia nell'era di Deng che in quella successiva, le riforme economiche e lo sviluppo hanno dominato l'agenda politica del Partito e le vite dei cittadini. Anche la pratica contabile, successivamente al 1979 si è sviluppata ad una velocità senza precedenti in modo da accompagnare gli sviluppi economici.

Dal momento che il leader del Partito non avevano alcuna esperienza nell'ambito di programmi di riforma economica, essi decisero di adottare un cauto e graduale approccio. Nuove idee e pratiche, erano testate in particolari settori dell'economia, aree geografiche o specifiche tipologie di aziende e i passi successivi erano decisi in base ai risultati ottenuti²¹. Dopo oltre 20 anni di riforme, sembra ormai chiaro che il fine sotteso le Riforme intraprese era quello di creare un sistema economico di mercato, ufficialmente descritto come un'"Economia di Mercato Socialista con Caratteristiche Cinesi". In altre parole, di stabilire un'Economia di Mercato adeguata all'ambiente politico e sociale esistente in Cina, tenendo in particolare considerazione il dominio assoluto del Partito Comunista Cinese. Tale periodo di riforma, può essere suddiviso in tre fasi:

²¹ Deng paragonava tale approccio al "*touching a stone while crossing a river*" cfr. SCAPENS R. W., HAO Z., "*Chinese Accounting Reform: Reasons and Effects*", cit.

- a. Riforme Economiche Iniziali: Dicembre 1978 – Settembre 1984
- b. Economia di Mercato Pianificata: Ottobre 1984 – Dicembre 1991
- c. Economia di Mercato Socialista: posteriormente al 1992

CAPITOLO 3

EVOLUZIONE STORICA DELLA PRATICA CONTABILE IN CINA ANTERIORMENTE AL 1949

3.1 Introduzione

La Cina è una delle civiltà più antiche al mondo, la sua storia documentata risale a 3500 anni fa, mentre la sua preistoria si estende molto più addietro. Sin dalla nascita del primo impero feudale, avvenuta durante la Dinastia Qin (221 – 206), la Cina, nel corso di duemila anni, ha attraversato diversi periodi storici nel corso dei quali varie dinastie si sono alternate al potere a seguito di guerre o di rivolte contadine, mentre il paese è stato caratterizzato da periodi alterni di unificazione o divisione. Nonostante tali sconvolgimenti, la Cina è rimasta una società agricola feudale autosufficiente e tale sistema feudale Cinese è rimasto intatto fino alla sconfitta della Cina ad opera dell'Inghilterra a seguito delle Guerre dell'Oppio del 1840 e del 1842. All'inizio del XX secolo, forze ed influenze occidentali erano penetrate così profondamente da trasformare la Cina in una società semi-feudale e semi-coloniale.

Nel corso della Dinastia Qing (1644 – 1911), un leader rivoluzionario, Dr. Sun Yet-sen, fondò un nuovo partito politico, chiamato Partito Nazionalista o Kuomintang (KMT) e nel 1911 guidò la rivoluzione che pose fine alla Dinastia Qing e portò alla creazione della Repubblica Cinese (ROC²²), una Repubblica del tutto

²² *Republic of China*

analoga a quelle occidentali. Il potere militare del governo era piuttosto limitato a causa della suddivisione del Paese in varie aree ciascuna controllata da un diverso “Signore della Guerra”, che non era altro che un politico con al suo servizio un esercito privato. Dopo la morte del Dr Sun, avvenuta nel 1925, il suo successore, Chiang Kai-shek, decise di muovere guerra a tali “Signori della Guerra” e a seguito della sua vittoria militare riuscì ad unificare formalmente la Cina ancora una volta.

3.2 Modelli contabili locali

Nell’antica Cina, fu sviluppato un sistema contabile a partita singola, ulteriormente ampliato e rifinito nel corso dei secoli successivi. Tale sistema contabile a partita singola, raggiunse il suo pieno sviluppo, con le sue caratteristiche peculiari²³, nel corso della Dinastia Qing (1644 – 1911).

Tra la fine della Dinastia Ming (1368 – 1644) e l’inizio della Dinastia Qing, videro la luce due modelli contabili a partita doppia conosciuti come *Longmen*²⁴ *Account* e *Four Feet Account*. Nel *Longmen Account*, le operazioni erano raggruppate e registrate in quattro categorie: *Received*, *Paid*, *Keeping* e *Owing*. Le Entrate erano registrate come *Received* e le Uscite come *Paid*. Aumenti delle Attività e diminuzioni delle Passività erano registrate come *Keeping*. Diminuzioni delle Attività e aumenti delle Passività erano registrate come *Owing*. *Received* e *Owing* erano classificate come Entrate nella metà superiore del libro giornale, mentre *Paid* e

²³ Le operazioni commerciali erano registrate in colonna e da sinistra a destra, coerentemente con la scrittura cinese.

²⁴ Letteralmente: La porta del Drago

Keeping erano classificate come Uscite nella metà inferiore del libro giornale. Il principio della Partita Doppia era riassunto come: le Entrate devono essere riportate con le Uscite e i due importi devono eguagliarsi. Alla data di chiusura dei conti le quattro categorie dovevano soddisfare l'equazione $Received - Paid = Keeping - Owing$. Tale metodo di calcolo del profitto alla fine di ciascun periodo di riferimento era descritto come *settling Longmen*.

Il *Four Feet Account*, sviluppato sotto l'influenza del *Longmen Account*, era un modello contabile sostanzialmente più complesso. Esso implicava la preparazione di un Conto economico, chiamato *Cai Xian Jie Ce*, nel quale i ricavi erano riportati nella metà superiore del documento e le spese, perdite e tasse nella metà inferiore. Il Risultato Economico dell'Esercizio era calcolato come differenza tra le voci riportate nella parte superiore e quelle riportate nella parte inferiore. Tale sistema, implicava anche la preparazione di un secondo documento chiamato *Cun Chu Jie Ce*, del tutto analogo ad uno Stato Patrimoniale. In tale documento, le variazioni del Capitale e le Passività erano registrate nella metà superiore mentre le Attività erano registrate nella metà inferiore. Il Risultato Economico dell'Esercizio era registrato nella metà superiore o in quella inferiore a seconda che fosse positivo o negativo. La parte superiore del documento era chiamata *Tian Fan*²⁵ e la parte inferiore *Di Fan*²⁶. La chiusura dei conti era descritta come *Tian Di He*²⁷.

3.3 L'adozione del sistema della Partita Doppia Occidentale

25 Cielo

26 Terra

27 Letteralmente *Far incontrare il Cielo con la Terra*.

Il sistema della partita doppia cinese non era un modello contabile particolarmente evoluto ed inferiore comunque rispetto al sistema della partita doppia affermatosi nel mondo occidentale sotto due aspetti fondamentali. A livello teorico, il modello Cinese non era stato in grado di recepire appieno il principio alla base del Sistema del Reddito e del Capitale italiano, in sostanza l'ingegnosa integrazione tra i conti delle Attività e del Patrimonio e i conti relativi ai Costi e i Ricavi dell'esercizio. Nel sistema occidentale, uno degli obiettivi più importanti è la registrazione e successiva esposizione delle attività investite e il ritorno degli investimenti. A livello più operativo, i simboli numerici cinesi utilizzati nel sistema contabile cinese erano e aritmeticamente più complessi da utilizzare rispetto ai numeri arabi utilizzati nel sistema contabile Occidentale. Il principio della *positional notation* non era osservato nei libri contabili cinesi e i calcoli erano effettuati con l'abaco invece che sul libro giornale.

Alla fine del XIX secolo, quando l'industria e il commercio moderno cominciarono ad affermarsi in Cina, il bisogno di riformare il sistema contabile cinese e di adottare il sistema occidentale cominciò a rendersi chiaro. Il sistema contabile occidentale fu adottato a partire dal 1912 dalla *Bank of China* e nei quattro anni successivi tutte le strutture della banca avevano adottato il nuovo sistema, rimpiazzando il sistema tradizionale cinese. Tale politica fu ben presto adottata da altre banche cinesi. Già nel 1930, il sistema contabile occidentale era stato adottato da tutte le agenzie governative, società a controllo statale e dagli istituti finanziari più moderni. Mentre il sistema contabile di stampo occidentale era adottato negli enti

statali, esso incontrava difficoltà ad affermarsi negli enti non governativi poiché i simboli utilizzati, la forma dei vari conti, le cifre arabe e più in generale l'intero modello contabile erano completamente differenti. Un sistema contabile ibrido, sviluppato da Accademici cinesi, tale sistema incorporava alcune caratteristiche del sistema tradizionale cinese assieme ad alcune peculiarità di quello occidentale, trovò il riscontro positivo delle società private cinesi²⁸. I due sistemi continuarono a coesistere fino al 1949.

Nel 1949, quando i comunisti assunsero il potere il sistema contabile occidentale fino ad allora utilizzato dal governo del KMT e dalle società da esso controllate dal KMT fu abbandonato, poiché il funzionamento del governo Comunista e delle società da esso controllate erano organizzate in maniera completamente differente sia dal punto di vista politico che economico. I Comunisti decisero di adottare un Modello Contabile di stampo Sovietico. Il sistema contabile ibrido adottato dalle società private fu anche esso sostituito nella metà degli anni '50 quando tali società furono nazionalizzate. Tale cambiamento fu la prima conseguenza dell'influenza politica nell'era di Mao.

²⁸ Lu W., *Accounting Development in China during the Modern Era*, La Trobe University, 1992

CAPITOLO 4

FASE COSTITUTIVA: 1949 – 1957

4.1 Introduzione

Per quasi mezzo secolo, prima della nascita della Repubblica Popolare Cinese, la Cina fu devastata da una serie di guerre, tra cui varie guerre civili e la guerra Sino-Giapponese. Tali campi di battaglia generarono uno dei più grandi leader cinesi di tutti i tempi, Mao Zedong. Nel 1921, Mao e i suoi camerati, si unirono a formare il Partito Comunista Cinese (CCP) improntato alle teorie politiche di Marx e Lenin e influenzato dalla Rivoluzione Russa. Nel corso del periodo tra 1927 e il 1937, l'esercito Nazionalista di Chiang si impegnò in una decennale offensiva contro i guerriglieri comunisti di Mao. La guerra civile fu interrotta nel 1937, quando il Giappone invase la Cina. La guerra Sino-Giapponese durò dal 1937 al 1945, e per un breve periodo, durante tale lasso di tempo, l'esercito Nazionalista e i Comunisti si unirono nella guerra contro il nemico comune. Con la resa Giapponese avvenuta nel 1945, la guerra civile ebbe di nuovo inizio. In meno di cinque anni il Kuomintang fu sconfitto e dovette rifugiarsi a Taiwan. Nel 1949, fu proclamata ufficialmente la nascita della Repubblica Popolare Cinese.

Mao ebbe un ruolo di primo piano nel condurre il Partito Comunista Cinese e le sue truppe alla vittoria militare. Da ciò ebbe origine la sua incontestabile

autorità. Dopo l'inizio della guerra Sino-Giapponese del 1937, Mao sviluppò le strategie e le politiche che consentirono loro di sopravvivere alle aspre condizioni politiche ed economiche e sorprendentemente di espandersi nel corso degli otto anni della guerra. La posizione di leadership di Mao all'interno del partito era già indiscutibile entro la metà degli anni '40. Non soltanto, la persona di Mao era fatta oggetto di culto di culto, ma già nel 1943, i suoi compagni alla guida del partito avevano smesso di alimentare dubbi in merito al suo contributo teorico all'ideologia comunista e nel 1945, "il Pensiero di Mao Zetong" fu incorporato nella Costituzione Cinese. Il successo delle strategie e politiche generate da Mao nella guerra contro l'esercito del KMT tra il 1945 e il 1949 confermarono la sua autorità ultima²⁹.

4.2 Tipologie societarie nell'ambito dell'economia centrale pianificata

Prima del 1949, esistevano quattro tipologie di società:

- a. Società appartenenti al CCP nelle aree liberate;
- b. Società appartenenti al Governo e ai Burocrati del KMT;
- c. Società appartenenti a Capitalisti Cinesi;
- d. Società appartenenti a Investitori Stranieri³⁰.

Le società del secondo e quarto gruppo furono immediatamente confiscate quando il CCP assunse il controllo e trasformate in Società Statali (State Owned Enterprises o

29 TEIWES F.C., "Establishment and Consolidation of the New Regime", in R. MacFarquahar e J. K. Fairbank (editori), *The Cambridge History of China – The People's Republic, Part 1: The Emergence of Revolutionary China 1949 – 1965*, Vol. 14, Cambridge University Press, 1987.

30 Cfr. LU W., *Accounting Development in China during the Modern Era*, cit..

SOEs). Le aziende del terzo gruppo furono Nazionalizzate attraverso un processo in due fasi, dapprima *partnership* tra privati e Stato e successivamente lo Stato ne acquisì l'intera proprietà. Le imprese di piccole dimensioni e gli artigiani nelle città e nei villaggi furono riorganizzati in una sorta di società cooperativa (COEs).

Nel sistema ad economia pianificata instaurato nel corso del primo Piano Quinquennale, il commercio e l'industria erano caratterizzati come segue:

- a. Proprietà pubblica, Statale o Collettiva, con predominanza della prima categoria;
- b. Le SOEs erano poste sotto il controllo del Ministero di riferimento, in base all'Industria in cui operavano, con un largo numero di Ministeri alle dipendenze del Consiglio di Stato;
- c. Attività di produzione regolate dalla Pianificazione Centralizzata;
- d. Fissazione dei prezzi da parte dello Stato accompagnata da un sistema di allocazione dei prodotti;
- e. Un sistema di investimenti e controllo finanziario Statali.

Le *State Owned Enterprises*, appartenevano allo Stato quale rappresentante del Popolo. Le loro caratteristiche fondamentali erano le seguenti:

- a. Tutti i fattori della produzione (impianti, equipaggiamenti e materie prime) appartenevano allo Stato che ne delegava l'autorità e la responsabilità ad usarli alle SOEs³¹;

31 Cfr. ZHONG J.Z., "Chinese Accounting Systems and Practices", *cit.*

- b. Un Piano Economico Statale globale era sviluppato ogni anno in base alla domanda, il piano veniva quindi convertito in piani di produzione per le singole SOEs³². L'acquisto di materie prime e la vendita dei prodotti finiti erano effettuati esclusivamente attraverso i canali di fornitura e distribuzione Statali ai prezzi fissati dallo Stato. Il sistema di fissazione dei prezzi era accompagnato da un sistema di fissazione dei salari. Le SOEs erano delle mere unità produttive senza alcun legame con il mercato.
- c. Tutte le SOEs operavano nell'ambito di un rigido e restrittivo sistema di controllo Statale. Il Ministero delle Finanze (MOF) elargiva fondi (a costo zero) alle singole SOEs, l'ammontare era commisurato agli obiettivi produttivi assegnati. I profitti erano rimessi allo Stato, mentre le perdite erano ripianate dai sussidi Statali. I fondi accumulati attraverso l'ammortamento dell'Attivo Fisso erano trasferiti in uno specifico fondo utilizzato per la sostituzione dell'Attivo Fisso o rimessi allo Stato per essere ridistribuiti³³, in funzione della situazione economica o delle esigenze Statali³⁴.

Nell'ottica di tale sistema, le SOEs erano delle mere appendici governative ed avevano limitata autonomia decisionale e responsabilità nell'effettuare un uso economico delle risorse. A ciascuna impresa era garantito un pieno supporto finanziario da parte dello Stato a prescindere dalla sua performance. Questa politica

32 Cfr. REN M.C., ALEXANDER D., KEDSLIE M., "The Trend of Accounting Reform in China", in J. Blake e S. Gao (Editori), *Perspectives on Accounting and Finance in China*, London, Routledge, 1995.

33 In merito al *Fund Accounting System* si veda il Capitolo 4.4.2

34 Cfr. SCAPENS R. W., HAO Z., "Chinese Accounting Reform: Reasons and Effects", cit.

di gestione delle SOEs deprimeva l'iniziativa e non offriva alcun incentivo alle società ed ai suoi lavoratori impedendo un'efficiente gestione delle attività economiche³⁵.

Le COEs, per definizione erano possedute da un gruppo di persone che le gestivano. In realtà, esse erano, comunque, collegate e sottoposte al controllo di organi governativi. I soggetti che possedevano e lavoravano in tali imprese non avevano alcun diritto in merito alla loro dissoluzione e alla distribuzione del valore residuale. Inoltre, era pratica comune per il Governo la Nazionalizzazione delle aziende di dimensioni più considerevoli. Le COEs non erano soggette alla pianificazione statale ma, d'altro canto, la loro produzione costituiva solo una piccola proporzione dell'output totale.

A livello macroeconomico, il sistema di pianificazione gestiva l'economia statale come se fosse un'enorme fabbrica, in cui le società erano dei meri reparti produttivi, e disciplinava ogni aspetto dell'operatività delle società, un missione pressoché impossibile³⁶. Inoltre la preferenza per lo sviluppo dell'industria pesante e lo sviluppo urbano creavano severe distorsioni nell'allocazione delle risorse tra i maggiori settori dell'economia³⁷.

35 Cfr. LU W., *Accounting Development in China during the Modern Era*, cit.

36 Cfr. REN M.C., ALEXANDER D., KEDSLIE M., *"The Trend of Accounting Reform in China"*, cit.

37 Settore Agricolo, Industria leggera e pesante.

4.3 Sviluppo di nuovi modelli e Pratiche Contabili

Il capovolgimento politico, economico e sociale manifestatosi a seguito della salita al potere del Partito Comunista segnò la fine del sistema contabile occidentale sino ad allora utilizzato dalle società controllate dal KMT e dalle società straniere e del sistema ibrido utilizzato dalle società a capitale privato cinesi. Sin dal momento della sua salita al potere, il nuovo regime avvertì chiaramente l'esigenza di stabilire un nuovo sistema di reportistica finanziaria e contabile che si adattasse alla nuova struttura economica, politica e sociale. Un sistema che consentisse al governo di ottenere agevolmente le informazioni necessarie a tenere sotto controllo le attività economiche delle diverse unità controllate dallo Stato, a monitorare lo stato di avanzamento dei piani e del budget, permettendogli quindi di mantenere il controllo completo dell'economia e di predisporre nuovi piani a livello centrale. La missione sottesa allo sviluppo della nuova pratica contabile era quella di introdurre in tutta la nazione delle pratiche e dei sistemi contabili omogenei che dovevano affiancarsi e supportare i sistemi politici ed economici altamente centralizzati e che facilitassero i piani di sviluppo centralizzati.

Come era già avvenuto per lo sviluppo economico e politico anche lo sviluppo delle pratiche contabili avvenne avendo a riferimento il modello Sovietico, anche se si dovette tener conto delle specifiche condizioni politiche ed economiche esistenti in Cina. Nel dicembre del 1949, l'egida del Ministero delle Finanze, fu attribuita al *Department of Administration of Accounting Affairs (DAAA)* la

responsabilità di introdurre un modello teorico-contabile a livello nazionale. Al DAAA furono assegnati due obiettivi primari, il primo costituito dall'esigenza di unificare i sistemi contabili delle varie entità economiche e il secondo nel fare in modo di poter utilizzare la pratica contabile nell'assistere il recupero economico. Gli sforzi del DAAA sfociarono nell'emanazione di regole contabili di generale accettazione strumentali alle esigenze della nuova economia centralizzata.

Il nuovo governo adottò un regime fiscale nel quale i vari governi locali erano privati della possibilità di utilizzare i proventi delle imposte. Nel marzo del 1950, il governo centrale emanò un documento, *Decisions on the Unification of the Financial and Economic Work of the State*, cui fecero seguito una serie di regolamenti attuativi quali il *General Budgetari Accounting System of Administrative Departments of the Central Government* e l'*Unit Budgetari Accounting System for Local Governments*, aventi ad oggetto l'unificazione delle pratiche contabili rispettivamente nell'ambito del governo centrale e di quello locale. Il risultato di tali provvedimenti fu la nascita dell'obbligo di registrare i costi ed i ricavi di tutti gli organi governativi nell'ambito del *Budgetari Accounting and Control Systems* e soggetti al controllo del governo statale.

4.3.1 *Uniform accounting systems*

Nell'ambito delle società a capitale privato, la prima mossa fu quella di definire dei sistemi contabili uniformi (*Uniform Accounting Standards* o UASs) per le imprese operanti nell'ambito dello stesso settore o industria. Nel Marzo del 1950, la *Finance*

and Economic Commission of the State Council diede disposizioni a tutti i Ministri alle attività Commerciali ed Industriali di abbozzare degli UASs specifici per ciascun settore industriale. Entro la fine del 1950, furono approvati UASs per 22 ministeri ed emanati dal Consiglio di Stato e dal Ministero delle Finanze. Gli UASs emanati, disciplinavano i settori dell'industria pesante e leggera, il settore tessile, l'industria dei carburanti, le ferrovie, il trasporto, il commercio e le comunicazioni. Ciascun insieme organico di UASs era delineato in base alla tipologia produttiva ed ai piani operativi di una particolare industria e l'Informativa Esterna d'Impresa era preparata principalmente allo scopo di consentire allo Stato di compilare quella parte del piano economico nazionale e di monitorarne la sua esecuzione. In altri termini, gli UASs erano strumentali alla raccolta di dati statistici, utilizzati dallo Stato a fini di pianificazione e controllo dello sviluppo economico. Tutte le società avevano l'obbligo stringente di osservare i rilevanti UAS di riferimento.

Mentre gli UASs variavano da industria ad industria in termini di voci e procedure contabili a causa delle specificità di ciascun settore che si trovavano a disciplinare, essi erano tutti abbastanza simili in tema di postulati e fini attuativi. Ciascun UAS regolava le seguenti aree: principi generali; uniformità dei bilanci; piano dei conti; libri contabili; giustificativi contabili; procedure contabili; schema del sistema di organizzazione dei conti. La peculiarità più importante degli UAS era la loro natura normativa e procedurale. Lou e Enthoven³⁸ osservano che gli UASs erano estremamente dettagliati, rigidi e procedurali così da soddisfare l'esigenza di

³⁸Cf. LOU E.X., ENTHOVEN A., *Accounting and Auditing in the People's Republic of China, a review of its practice, education and development*, Dallas, Texas, University of Texas at Dallas, 1987

informazioni coerenti e comparabili necessarie al processo decisionale e di pianificazione dei Governi Centrali e Locali. Alla comunità contabile era richiesto di seguire scrupolosamente le procedure previste negli UAS in modo da aiutare il Governo ad esercitare la sua autorità di pianificazione e controllo centralizzati³⁹(Ren e Alexander, 2000). Gli UASs erano sostanzialmente differenti dai principi contabili internazionali e paradossalmente, essi consentivano l'utilizzo di pratiche contabili incoerenti tra aziende appartenenti a settori o industrie diverse. Essi erano stati introdotti per essere applicati nell'ambito di un'economia centrale pianificata e avevano fini completamente differenti da quelli d'informativa esterna d'impresa propri di un'economia di mercato.

4.3.2 *Fund Accounting*

L'adozione degli UASs fu accompagnata dall'introduzione di un Sistema di Contabilità dei Fondi. Tale nuovo sistema introduceva concetti contabili e principi completamente nuovi in linea con il sistema statale di allocazione delle risorse e di controllo di gestione. La convenzione contabile sino ad allora utilizzata fu sostituita da una nuova equazione coerente con il nuovo sistema di contabilità basata sui fondi:

Utilizzazione dei Fondi (*Fund Application*) = Fonti dei Fondi (*Fund Sources*)

Il nuovo concetto di “fondo”, in contrapposizione al concetto di “capitale”, era stato scelto per riflettere la nuova impronta socialista dell'economia in contrapposizione alla natura sino ad allora capitalista. La parola “Fondo” era l'espressione monetaria

³⁹ Cfr. Ren M.C., Alexander D., "Issues in Developing Accounting Standards in China: A Contextual Perspective", China Accounting and Finance Review, Vol. 2, No. 3, 2000.

delle proprietà, dei prodotti, dei materiali e delle attività finanziarie utilizzate nel processo produttivo. Fonti dei Fondi erano i canali attraverso cui i Fondi erano reperiti, mentre per Utilizzazione dei Fondi si intendevano le forme, l'uso o l'allocazione dei Fondi quali le proprietà, i prodotti, i materiali e le attività finanziarie. Il totale dei Fondi utilizzati doveva costantemente eguagliare le Fonti dei Fondi ad ogni dato momento.

Al fine di esercitare un più stringente controllo finanziario sulle società e facilitare l'attività di pianificazione a livello centrale, ogni Fondo aveva un utilizzo specifico ed essi erano classificati in tre categorie:

- Fondi Fissi, utilizzati per l'acquisto o la costruzione dell'Attivo Fisso;
- Fondi Correnti, utilizzati per sostenere la gestione corrente d'impresa;
- Fondi Specifici, utilizzati a fini specifici, quali progetti di R&S, miglioramento del benessere dei lavoratori e lavori di manutenzione straordinaria.

I fondi appartenenti ad una specifica categoria non potevano essere utilizzati per soddisfare dei fabbisogni relativi ad un'altra categoria⁴⁰. Il totale delle Attività doveva eguagliare il totale dei fondi per ciascuna categoria ad ogni momento e si dovevano costantemente verificate le seguenti tre eguaglianze:

$$\textit{Fixed Assets} = \textit{Fixed Funds}$$

$$\textit{Current Assets} = \textit{Current Funds}$$

$$\textit{Specific Assets} = \textit{Specific Funds}$$

⁴⁰ In senso più propriamente figurativo si era soliti affermare che *Money for soybean source cannot be used for vinager* (Il denaro destinato all'acquisto di salsa di semi di soia non poteva essere utilizzato per l'acquisto di aceto).

Un esempio di Bilancio (o *Fund Balance Statement*⁴¹) redatto in base al sistema di contabilità dei fondi si può osservare nella tabella 4.1 riportata in Appendice al capitolo.

Tra le tipologie di *Fund Sources* riportati in bilancio quelli di maggiore rilevanza erano i fondi di provenienza Statale (*State Funds*) mentre altri fondi, quali ad esempio i fondi aziendali (*Enterprise Fund*) e i prestiti (*Bank loans*) rappresentavano una percentuale irrilevante del totale. Meritano di essere evidenziate alcune caratteristiche tipiche del *Fund Accounting System* coerenti con la natura del sistema economico nazionale:

- a. Non esistevano attività immateriali;
- b. La terra, di proprietà dello Stato, non era iscritta tra le attività.

Un Conto Economico (*Income Statement*) e un documento analitico che evidenziava il costo dei beni prodotti (*Product Cost Statement*) si accompagnavano allo “Stato Patrimoniale”. Il *Product Cost Statement*, considerato un prospetto informativo di particolare rilevanza, forniva dettagliate informazioni relative al costo dei prodotti necessari a soddisfare gli obiettivi della pianificazione centralizzata ed utili a facilitare eventuali attività di riduzione costi. Tutte le spese, incluse quelle amministrative e quelle relative alla vendita dei prodotti, erano incluse nel costo di

41 LEFEBVRE C., LIN L., “*Internationalization of Financial Accounting Standards in the People’s Republic of China*”, cit., pagg. 170 – 183; TANG Y. W., CHOW L., COOPER B.J., *Accounting and Finance in China: A Review of Current Practice*, Hong Kong, Longmann, 1992.

produzione, dal momento che il concetto di costo variabile⁴² o del principio della competenza dell'esercizio⁴³ erano ignoti ai contabili dell'epoca⁴⁴.

4.3.3 *Product Cost, Debit-Credit Accounting and Accounting Education*

Uno degli aspetti peculiari della introducenda pratica contabile di questo periodo fu la partecipazione delle maestranze al reperimento e alla determinazione del costo dei beni prodotti. La più piccola unità produttiva (ad esempio una squadra di lavoratori o un "turno") era utilizzata come l'"unità base" per il calcolo dei costi di produzione. Ai lavoratori era attribuito il compito di tenere sotto controllo il consumo di materie prime, le ore di lavoro ed altre spese, oltre all'output produttivo. Queste "unità base" non erano comunque qualificate come Centro di Costo e il salario dei lavoratori non variava al variare del costo di produzione (né in positivo né in negativo). Le finalità sottese tale *modus operandi* erano principalmente due:

- Riaffermare il ruolo primario dei lavoratori delle aziende operanti in un'economia di mercato centralizzata che, in virtù di tale ruolo, dovevano parteciparne alla gestione;

42 Per approfondimenti sull'argomento si vedano MARCHINI I., *La contabilità preventiva di esercizio e la contabilità dei costi nell'impresa industriale*, Giappichelli, Torino, 1987; ATKINSON A., KAPLAN R., *Advanced management accounting*, Torino, ISEDI-UTET, 2001; BERTI F., *Aspetti innovativi di analisi e determinazione dei costi nelle imprese a produzione flessibile*, Padova, Cedam, 1994; BRIMSON J.A., *Contabilità per attività – Il nuovo approccio alla contabilità industriale*, Milano, Franco Angeli, 1992; BRUSA L., *Contabilità dei costi – Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Milano, Giuffrè, seconda edizione; DRURY C., *Management and cost accounting*, third edition, London, Chapman & Hall Ltd, 1995; FARNETI G., SILVI R., (a cura di), *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, Torino, Giappichelli Editore, 1997; SHANK J., GOVINDARAJAN V., *L'analisi dei costi per la gestione strategica*, Milano, Guerini & Associati, 1991; SHANK J., GOVINDARAJAN V., *La gestione strategica dei costi*, Milano, Il Sole 24ORE Libri, 1996; Sibilio Parri B., *Vantaggio competitivo e nuove filosofie di costo. Il target costing e il kaizen costing*, Padova, Cedam, 1999; SPRANZI A., *Calcolo dei costi e decisioni aziendali*, Milano, Etas Libri, 1985. Per una prospettiva storica sull'argomento si veda LOFT ANNE, *Understanding accounting in its social and historical context: the case of cost accounting in Britain, 1914-1925*, New York & London, Garland, 1988.

43 In merito al principio della competenza d'esercizio si faccia riferimento a

44 Sull'argomento si confrontino SCAPENS R. W., HAO Z., "Chinese Accounting Reform: Reasons and Effects", cit.

- Controllare e ridurre i costi di produzione attraverso un metodo comparativo e di emulazione delle efficienze produttive tra unità differenti.

Tale pratica forniva inoltre una buona base informativa e costituiva un'eccellente fonte documentale per il sistema contabile.

Il metodo contabile basato su Debiti e Crediti, largamente utilizzato da organi governativi e dalle imprese moderne precedentemente al 1949, continuò ad essere utilizzato sia dagli organi Governativi sia dalle imprese. Il metodo basato su Debiti e Crediti, era considerato accettabile da parte del Partito poiché:

- Lo stesso metodo era utilizzato anche in Unione Sovietica;
- Era considerato come una tecnica contabile e non un elemento di un sistema economico capitalista;
- Nella fase di insediamento iniziale, si preferì concentrarsi sullo sviluppo economico piuttosto che sul dibattito ideologico.

In generale, in questo periodo lo sviluppo della pratica contabile fu adeguato e coerente con il sistema politico ed economico al quale era asservita. La pratica contabile fornì un contributo significativo al successo della fase di insediamento.

In campo universitario, importanti furono i progressi durante tale periodo. Molte università iniziarono ad offrire corsi di laurea quadriennali in materie economico aziendali e numerosi furono i college ad orientamento economico e finanziario aperti al fine di offrire corsi in materie economico-aziendali, o correlate. Allo stesso tempo, cominciarono ad essere offerti corsi in materie economico-aziendali a distanza o serali per studenti lavoratori. Particolare impulso fu dato alle attività di ricerca e

numerose furono le pubblicazioni che cominciarono a circolare. A causa comunque del clima politico dell'epoca, gli argomenti insegnati erano tradotti dal Russo o pesantemente influenzati dal modello sovietico. La contabilità generalmente accettata nel mondo occidentale fu completamente bandita e i libri di testo aventi ad oggetto tale argomento furono distrutti. Tutti gli studenti universitari furono obbligati ad apprendere il russo come lingua straniera e l'insegnamento della lingua inglese fu abolito. Il risultato di tale pratica statale fu che sia gli accademici sia i professionisti rimasero del tutto ignari degli sviluppi che avvenivano nel mondo occidentale fino a quando la Cina riaprì le porte all'occidente, oltre 20 anni dopo.

APPENDICE 1

Tabella 4.1.

Un'esemplificazione di Stato Patrimoniale redatto in base al sistema di Contabilità dei fondi⁴⁵.

Fund applications	Fund Sources
Fixed assets	Fixed fund sources
Original cost	State fixed fund
Less: depreciation	Enterprise fixed fund
Carrying value	Fixed fund loans
	Subtotal of fixed fund sources
Subtotal of fixed assets	
Current assets	Current fund sources
Stocks	State current fund
Accounts receivables	Enterprise current fund
Cash and bank balance	Current fund loans
	Subtotal of current fund sources
Subtotal of current assets	
Specific assets	Specific fund sources
Bank deposit under specific fund	State fund for specific purposes
Other assets under specific fund	Enterprise fund for specific purposes
Cash and bank balance	Bank loans for specific purposes
	Subtotal of specific fund sources
Subtotal of specific assets	
Total Fund Applications	Total Fund Sources

⁴⁵ Adattato da Lefebvre C. e Lin L., "Internationalization of Financial Accounting Standards in the People's Republic of China", cit.

CAPITOLO 5

IL “GRANDE BALZO IN AVANTI”: 1958 – 1962

5.1 Introduzione

Sfortunatamente, i risultati ottenuti nella fase di insediamento e il completamento positivo del primo Piano Quinquennale non furono reiterati durante l'implementazione del secondo Piano Quinquennale (1958 – 1962). Se in passato si era seguito un approccio di gradualità nell'incentivare lo sviluppo economico, in questo secondo Periodo tale approccio fu completamente abbandonato. Nel 1958, furono lanciati due programmi piuttosto radicali, i movimenti delle Comuni Popolari⁴⁶ e il *Great Leap Forward (GLF)* (o Grande Balzo in Avanti). Il fine sotteso tali due programmi era l'incremento del tasso di sviluppo economico. La strategia che venne adottata per portare a compimento tali due programmi era incentrata sulla mobilitazione di alcune classi sociali, quali i contadini e gli operai, al fine di trasformare la società in una frenesia di attività produttive. I due programmi si rivelarono un completo insuccesso.

⁴⁶ Ampia è la letteratura sull'argomento delle Comuni Popolari, tra i vari si vedano: BENNETT GORDON, KIEKE KEN, YOFFY KEN, *Huadong: The Story of a Chinese People's Commune*, Boulder: Westview Press, 1978; HOFFMAN CHARLES, *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, Vol. 443, Risks and Its Treatment: Changing Societal Consequences, May, 1979, pp. 153-154; CHU LI, TIEN CHIEH-YUN, *Inside a people's commune: report from Chiliying*, Foreign Languages Press, Beijing, 1974; TOMBA LUIGI, *Lavoro e società nella Cina Popolare*, Franco Angeli, Italia, 2001

5.2 Motivazioni politiche e conseguenze economiche del “Grande Balzo in Avanti”

Due furono i fattori condizionanti il lancio di questi due programmi. Il primo fu la “Campagna dei Cento Fiori” che, ironia della sorte, fu successivamente trasformata nella “Campagna Contro la Libertà d’Espressione⁴⁷”. Con il completamento del processo di trasformazione della società agricola da individuale a collettiva e tenuto conto del sostenuto tasso di crescita industriale, i leader del Partito Comunista Cinese, si resero conto dell’esigenza di ricevere maggior supporto dagli intellettuali e dagli ordini professionali. A causa dello stringente controllo politico, gli intellettuali avevano decisi di restare in disparte al fine di evitare qualsivoglia rischio di trasgredire le linee guida del Partito. Al fine di porre rimedio a tale situazione, alla fine della fase di insediamento fu promossa una campagna avente come slogan: *Let a hundred flowers bloom, let a hundred schools contend*, intendendo con questo la possibilità che nelle arti possano svilupparsi stili diversi e nelle scienze scuole diverse possano liberamente affrontarsi. L’intenzione originale della campagna fu di accrescere l’entusiasmo tra gli intellettuali, che furono invitati ed incoraggiati a mostrare nuove correnti di pensiero indipendenti, esprimere liberamente e offrire al dibattito le proprie opinioni, proporre nuove idee e persino esprimere delle critiche positive al Partito e gli esponenti governativi. Dopo una risposta iniziale piuttosto stentata, invece della lieve brezza che si aspettavano i dirigenti comunisti si sollevò un vento di tempesta che dall’autunno del ’57 riempì università, riviste e giornali di

⁴⁷ Anti-Rightist Campaign

critiche sempre più radicali, che misero in discussione i fondamenti della politica del partito, ad esempio il dominio unico e assoluto del partito e l'orientamento esclusivo verso l'Unione Sovietica, ed addirittura la rilevanza del Pensiero di Mao in ambito accademico. Vedendosi direttamente minacciata la direzione del partito decise di cambiare atteggiamento ed inaugurò nel 1957 la "campagna contro i deviazionisti" Coloro i quali avevano espresso delle critiche negative durante la campagna furono etichettati come Deviazionisti e trattati come nemici del Partito e del popolo. I Deviazionisti dovettero fare autocritica e rispondere delle proprie dichiarazioni rilasciate durante il periodo dei cento fiori. Il conformismo fu di nuovo imposto, e con più rigore di prima. Si calcola che nel corso della campagna, i docenti universitari identificati come Deviazionisti furono circa 550,000. Essi furono dimessi dalle loro cariche accademiche e inviati nelle campagne e nelle fattorie per essere sottoposti a *labour reform*. La pressione psicologica derivante dalle sessioni di lavoro era talmente intensa da causare innumerevoli suicidi⁴⁸.

Il secondo fattore politico fu la crescente interferenza di Mao nelle attività economiche della nazione. Durante la fase di insediamento, Mao, consapevole della propria limitata conoscenza nell'ambito delle economie urbane e in special modo delle tecniche proprie delle attività finanziarie e di pianificazione, scelse volontariamente di porsi in secondo piano. Non essendo coinvolto nella vita economica ed amministrativa della nazione, Mao iniziò a rendersi conto che cominciava a perdere la propria autorità. Tale consapevolezza sfociò in un duro

48 Per approfondimenti sull'argomento si veda GOLDMAN M., "The Party and the Intellectuals", in R. MacFarquhar and J.K. Fairbank (editori), *The Cambridge History of China – The People's Republic, Part 1: The Emergence of Revolutionary China 1949 – 1965*, Vol. 14, Cambridge University Press, 1987

attacco di Mao al Ministro delle Finanze, reo di inviargli documenti caratterizzati da un tale livello di tecnicità e complessità da costringere lo stesso Mao a firmarli senza poterli comprendere⁴⁹. Tale situazione, che limitava enormemente Mao nell'esercizio della sua autorità, rafforzò la sua determinazione a spostare l'azione verso quegli argomenti che gli erano più familiari quali le politiche rurali e i problemi politici. Mao espresse a più riprese la sua insoddisfazione in merito alla lentezza con cui avveniva lo sviluppo economico e la trasformazione sociale ed affermava fermamente che la propria esperienza nell'organizzare le battaglie a larga scala durante la guerra avrebbe potuto apportare numerosi benefici alla ricostruzione economica del paese. Mao credeva fermamente nel potere della mobilitazione politica e delle masse tanto da affermarlo continuamente nei suoi numerosi discorsi al popolo⁵⁰.

Nel 1958, dopo un periodo di sviluppo di imponenti proporzioni fu inaugurata una politica economico-sociale che prese il nome di "Grande Balzo in Avanti", che pur concentrando grandi speranze unite ad un intensissimo sforzo umano, ottenne risultati deludenti. Allo sfruttamento di tutte le riserve di lavoro ancora disponibili o parzialmente impiegate, tanto nelle campagne quanto nelle città, doveva corrispondere la formazione delle Comuni, grandi comunità economiche autosufficienti, nate dalla fusione tra le aziende agricole e le industrie. Sotto il profilo ideologico è interessante notare che le Comuni rappresentano un'unione tra ideali

49 Si veda in merito LIEBERTHAL K., "The Great Leap Forward and the Split in the Yenan leadership", in R. MACFARQUHAR, J.K. FAIRBANK (editori), *The Cambridge History of China – The People's Republic, Part 1: The Emergence of Revolutionary China 1949 – 1965*, Vol. 14, Cambridge University Press, 1987

50 Si veda Teiwes, 1987, dove è riportata una citazione da un discorso di Mao: "If 600 million paupers ... take their own destiny into their own hands.... they can overcome any difficulty on earth".

socialisti occidentali e tradizione popolare cinese. Nella tradizione cinese è molto forte l'idea di comunità rurali in cui i beni non hanno proprietà privata, una condizione comunistica ideale che più volte riaffiora nella millenaria tradizione cinese. Il Grande Balzo in Avanti rappresentò il tentativo di creare una coscienza nazionale socialista non attraverso l'indottrinamento delle masse, bensì mettendo i cinesi nella condizione di sviluppare autonomamente tale coscienza. Con esso la grande industria, la moderna tecnologia, la pianificazione centralizzata, che hanno caratterizzato il modello sovietico passano in secondo piano. Le Comuni del popolo hanno in questo senso un duplice scopo: spogliare lo stato della sua funzione pedagogica, delegandone il ruolo alle singole autonomie locali, le Comuni, in un disegno democratico più ampio e sprigionare nuove energie che avrebbero dovuto assumere automaticamente una forma collettivistica e socialista.

Molti furono i fattori che contribuirono al fallimento del "grande balzo in avanti", tra i quali non modesto fu il ruolo della sfavorevole congiuntura climatica che rovinò i raccolti. Al grande entusiasmo che si accompagnava a questa nuova politica economica è da imputarsi una tendenza controproducente ad affidarsi troppo alle risorse e all'impegno umano. Così si sperava di compiere importanti progressi soltanto con l'impiego di un'enorme manodopera senza ricorrere a moderni, costosi mezzi di produzione.

La strategia industriale prevista nel Grande Balzo in Avanti fu caratterizzata da un'intensificazione degli investimenti in progetti a capitale intensivo e soprattutto nel settore dell'acciaio. I crescenti obiettivi produttivi definiti per il settore dell'acciaio

per il 1958 esemplificano la strategia industriale prevista per il Grande Balzo in Avanti. L'obiettivo iniziale a febbraio 1958 era di 6,2 milioni di tonnellate, circa il 20% di aumento con riferimento all'anno precedente. Tre mesi dopo, l'obiettivo fu elevato a 8,0 – 8,5 milioni di tonnellate, e in Agosto fu portato a 10,7 milioni. Ben presto, Mao propose un obiettivo di 12 milioni di tonnellate, e nel 1959, l'obiettivo fu portato a 30 milioni di tonnellate. Al fine di raggiungere tali obiettivi, fu adottato un programma concentrato sulle “fornaci da cortile”. Anche gli obiettivi di investimento furono continuamente incrementati nel corso del Grande Balzo in Avanti, ad esempio l'obiettivo di investimento fissato all'inizio del 1958 era di 14,6 miliardi di *yuan*, ma alla fine si raggiunse la cifra di 38,6 miliardi di *yuan* di investimento nelle società di stato. Nel 1959, l'ammontare degli investimenti fu pari al 43,6% del prodotto interno lordo⁵¹.

La rapida crescita industriale e lo sviluppo urbano furono accompagnati da un aumento senza precedenti della forza lavoro non agricola e della popolazione urbana. Nel 1957, il numero di operai e impiegati nelle aziende di stato era di 24 milioni. Tale cifra aumentò dell'85% fino a raggiungere i 45 milioni nel 1958. La punta massima di dipendenti nelle aziende statali raggiunse i 50,4 milioni nel 1960, più del doppio rispetto al 1957. Il rapido aumento della popolazione urbana causò un notevole aumento della domanda di grano dal settore rurale. Questa ingente richiesta spinse i quadri dirigenti, nelle campagne, a manipolare le cifre inerenti gli output

51 Sull'argomento si vedano LARDY N.R., “*The Chinese Economy Under Stress, 1958 – 1965*”, in MacFarquhar e Fairbank J.K. (editori), *The Cambridge History of China – The People's Republic, Part 1: The Emergence of Revolutionary China 1949 – 1965, Vol. 14, Cambridge University Press, 1987(b)*; LIEBERTHAL K., “*The Great Leap Forward and the Split in the Yanan leadership*”, in R. MacFarquhar, J.K. Fairbank (editori), *The Cambridge History of China – The People's Republic, Part 1: The Emergence of Revolutionary China 1949 – 1965, Vol. 14, Cambridge University Press, 1987*.

produttivi in modo da mostrare risultati stupefacenti. L'accettazione di questi dati del settore agricolo ebbe diverse ripercussioni. In primo luogo, diede ulteriore impulso all'aumento del tasso di investimento e ad una sostanziale accelerazione della crescita industriale. In secondo luogo, l'immagine di prosperità che falsamente emergeva dal settore rurale condusse a considerevoli errori di calcolo nella pianificazione della produzione del settore agricolo. Gli ufficiali governativi decisero, infatti, di ridurre l'area seminata a grano in favore di altre coltivazioni. Larga parte della forza lavoro delle campagne fu messa a lavorare in attività di conservazione delle acque e in progetti di irrigazione che ci si aspettava potessero le rese dei raccolti in modo considerevole⁵².

La produzione di alimenti calò in modo drammatico, in parte a causa degli errori di pianificazione ed in parte a causa dagli errori di gestione delle attività agricole causati dal nuovo sistema delle Comuni. Entro la fine del 1960, il Grande Balzo in Avanti aveva causato danni disastrosi nell'interland e l'anno successivo tale malessere economico iniziò ad estendersi alle città. Il raccolto di grano del 1960 calò drammaticamente ai suoi minimi storici e pose le basi per la carestia che attanagliò il paese tra il 1960 e 1962 e in cui morirono di fame, tra grandi sofferenze, milioni di persone. La produzione nel settore industriale fu tagliata sostanzialmente, dal momento che non vi era cibo sufficiente a nutrire la popolazione urbana.

La situazione subì ancora un sostanziale peggioramento per il fatto che nell'agosto del '60, a causa di divergenze politiche (che portarono ad una rottura tale da rimettere in discussione i confini tra i due paesi, cui seguirono piccoli scontri armati

⁵² Sul argomento si veda ancora LARDY N.R., "*The Chinese Economy Under Stress, 1958 – 1965*", cit.

sul fiume Ussuri), l'Unione sovietica richiamò dalla Cina tutti i suoi specialisti e consulenti che lasciarono incompiuti i progetti cui stavano lavorando. Cessarono anche tutte le forniture di materiali.

Nonostante notevoli risultati fossero stati raggiunti specialmente nei settori dell'irrigazione e della costruzione di strade, nell'inverno del '60 - '61 l'economia cinese era vicina al tracollo. Decine di migliaia di imprese di costruzioni e produzione furono chiuse e circa 30 milioni di abitanti delle città furono coattivamente trasferiti nelle campagne.

Allora si rinunciò al "grande balzo in avanti" e le Comuni furono decentralizzate in brigate di produzione che corrispondevano alle precedenti comunità aziendali agricole; il singolo cittadino ebbe di nuovo la facoltà di coltivare il suo orto, allevare animali da cortile e persino vederne i prodotti.

Questi provvedimenti uniti a massicce importazioni di grano si riuscì ad evitare una carestia. In poco tempo la produzione raggiunse di nuovo il livello che aveva prima del "grande balzo" e continuò ad aumentare.

5.3 La pratica contabilità durante il "Grande Balzo in Avanti"

L'atmosfera di paura ed intimidazione venutasi a creare durante il periodo del "*Grande Balzo in Avanti*", ebbe conseguenze negative sui sistemi contabili e di controllo introdotti durante il periodo precedente. Tali sistemi erano stati disegnati al fine di fornire dati statistici fondamentali per il processo di pianificazione centralizzata, il loro deterioramento comportò la perdita di un gran numero di

informazione che in precedenza erano facilmente disponibili. Il “Grande Balzo in Avanti” introdusse dei cambiamenti negativi nell’economia pianificata, nei sistemi di controllo di gestione e nelle strutture amministrative. Il clima politico di repressione intellettuale, e nei confronti delle classi professionali, venutosi a creare, la paura e la diffidenza ad esprimere le proprie idee diffuse tra la popolazione causarono un danno notevole ai sistemi di controllo di gestione e alla pratica contabile. Lo sviluppo della pratica contabile incontrò una notevole battuta di arresto in questo periodo.

All’epoca iniziò ad affermarsi l’idea che se era possibile stimolare l’entusiasmo della popolazione attraverso i movimenti politici e delle masse, allora la redistribuzione del potere verso le fasce meno elevate di lavoratori avrebbe generato una miracolosa crescita di efficienza e di conseguenza un aumento delle rese produttive. Il governo si mosse quindi nella direzione di ridurre il controllo centrale e di semplificare le pratiche lavorative. In linea con questa tendenza, il Ministero delle Finanze introdusse regole e procedure semplificate in tema di sistemi contabili di reporting. Ad esempio, il piano dei conti dell’industria manifatturiera fu ridotto da 85 conti nel 1955 a soli 44 nel 1958⁵³.

Alla luce del nuovo clima politico instauratosi, ciò che effettivamente accadde è che ai livelli più bassi del governo si andò ben oltre la mera semplificazione di regole e procedure. I sistemi di controllo di gestione e i sistemi contabili furono percepiti come limitanti nei confronti della popolazione e come tali eliminati in gran parte.

53 In merito si veda LU W., *Accounting Development in China during the Modern Era*, cit.

L'abitudine di coinvolgere i lavoratori nella raccolta e misurazione delle informazioni relative al costo dei prodotti fu eliminata dal momento che:

La contabilità dei costi⁵⁴ richiedeva tempo ed era considerata come un'attività non produttiva senza alcun valore aggiunto alla produzione di beni, in altri termini il tempo dedicato a tale attività era considerato sprecato;

Lavoratori e dipendenti preferivano la partecipazione ad attività produttive piuttosto che dedicarsi alla pratica contabile ed alle attività d'ufficio, anche perchè queste ultime erano considerate delle attività tipiche degli intellettuali e dei professionisti la cui posizione all'interno di una società operaia non era molto chiara;

I quadri dirigenti delle amministrazioni locali avevano un interesse proprio all'eliminazione delle pratiche contabili e di controllo poiché in tal modo la manipolazione delle informazioni sarebbe stata molto più agevole. Essi erano contrari alla tenuta di dettagliate informazioni contabili e all'esistenza di sistemi di controllo di gestione e di pratiche contabili uniformi, in modo tale da poter dare libero sfogo alla loro "creatività"⁵⁵ e riportare risultati eclatanti. Divenne pratica

54 Contabilità dei costi

55 Con l'espressione *Creative Accounting* ci si riferisce a quelle pratiche che pur osservando la lettera delle pratiche contabili di comune accettazione, deviano comunque dallo spirito di queste ultime. Esse sono caratterizzate da eccessive complicazioni e dall'uso di modi insoliti ed originali per la valutazione del reddito, delle attività, o delle passività. Nella comune accettazione il termine è utilizzato per indicare quelle rappresentazioni fuorvianti del valore del reddito e delle attività delle aziende. La *Creative Accounting* è alla base di numerosi scandali e conseguenti proposte di riforme della pratica contabile che preveda una più aggiornata analisi del capitale e dei fattori della produzione che permetta di meglio comprendere il processo di creazione del valore. Vari giornalisti finanziari e molte pubblicazioni specialistiche teorizzano che la negativa tendenza del mercato azionario verificatasi nel 2002 sia dovuta alla rivelazione delle irregolarità contabili emerse dai bilanci di Enron, Worldcome ed altre società Americane. Sull'argomento, si possono consultare, tra gli altri, i contributi di Mulford Charles W. e Comiskey Eugene M., *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, John Wiley & Sons, 2002, indicano tra le pratiche di *Creative Accounting* (a) *Recognizing Premature or Fictitious Revenue*, (b) *Aggressive Capitalization and Extended Amortization Policies*, (c) *Misreported Assets and Liabilities*, (d) *Getting Creative with the Income Statement*, (e) *Problems with Cash-flow Reporting*. Il problema era già stato affrontato in tempi meno recenti, tra gli altri si vedano: GRIFFITHS I., *Creative accounting*, Sidgwick & Jackson, London, 1988; JAMESON M., *A practical guide to creative accounting*, Kogan Page, London, 1988; NASER K.M.H., *Creative financial accounting*, Prentice Hall, New York, 1993; M. BEASLEY, J. CARCELLO, E D. HERMANSON, *Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997: An Analysis of U.S. Public Companies*, New York, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1999;

comune l'attività di esagerare nel riportare efficienze produttive eccessive, guadagnando così il plauso dei superiori e di conseguenza promozioni⁵⁶.

Durante il periodo del “Grande Balzo in Avanti” numerosi esperti contabili furono dedicati ad altre attività spesso manuali. Regole e procedure contabili furono ignorate e poiché le scritture contabili erano limitate, l'accuratezza delle informazioni dipendeva dalla serietà professionale degli addetti ai lavori. In alcuni casi estremi, il controllo di gestione fu completamente abolito e non si teneva alcuna contabilità. In alcune aree del paese, la tenuta dei conti non esisteva affatto. Il risultato finale fu l'impossibilità di misurare il reale stato dell'economia nazionale⁵⁷.

L'insegnamento della pratica contabile ricevette una dura battuta d'arresto. I corsi di laurea in materie di contabilità furono chiusi e le Università specifiche furono chiuse o fuse con altre. I corsi di insegnamento serali e a distanza, in materie economico-aziendali, furono eliminati mentre agli esponenti del mondo accademico e agli studenti fu richiesto di trascorrere più tempo impegnandosi in attività produttive nelle aziende.

AMAT ORIOL, BLAKE JOHN, DOWDS JACK, *The Ethics Of Creative Accounting*, Economics Working Paper, December ,1999; G. BRETON, R.J. TAFFLER, *Creative accounting and investment analysis response*, in *Accounting and Business Research*, vol. 25, 1995; A.D. CUCCIA, K. HACKENBRACK, M.W. NELSON, *The ability of professional standards to mitigate aggressive reporting*, in *The Accounting Review*, vol. 70, 1995; H. DEANGELO, L. DEANGELO, *Accounting choise in troubled companies*, in *Journal of Accounting and Economics*, n. 17, 1994; I. GRIFFITHS, *Creative accounting*, Sidgwick & Jackson, London, 1988; M. JAMESON, *A practical guide to creative accounting*, Kogan Page, London, 1988; K.M.H. NASER, *Creative financial accounting*, Prentice Hall, New York, 1993; T. SMITH, *Contabilità creativa*, Il Sole 24 Ore Libri, Milano, 1995; Id., *Accounting for growth*, Century, London, 1992

56 In merito si vedano: BAI Z. L., “*Accounting in the People’s Republic of China – Contemporary Situations and Issues*”, in V. K. Zimmerman (editore), *Recent Accounting and Economic Development in the Far East*, Center for International Education and Research in Accounting, University of Illinois, 1988; LIU Z., TURLEY S., “*A Comparison of International and Chinese Accounting Standards*”, in J. Blake and S. Gao (Editori), *Perspectives on Accounting and Finance in China*, London, Routledge, 1995

57 Sull'argomento, ancora LIU Z., TURLEY S., “*A Comparison of International and Chinese Accounting Standards*”, cit.

CAPITOLO 6

LA “FASE DI RECUPERO”: 1963 – 1965

6.1 Introduzione

Per far fronte allo stato di crisi nazionale conseguenza del “Grande Balzo in Avanti”, il governo dovette adottare delle misure drastiche. La costruzione di grandi opere fu arrestata, la produzione industriale ridotta e gli operai rimandati ai loro villaggi in due ondate, nel 1961 e nel 1962. Vi furono duri contrasti tra le alte gerarchie del partito in merito alla direzione da intraprendere per il rilancio dell’economia del paese e tali dibattiti ritardarono l’adozione di una politica di recupero fino al 1963.

Alla fine del 1961, fu delineato un documento chiamato “*Twelve Articles on People’s Communes*” e l’implementazione di tale documento segnò la fine del “Grande Balzo in Avanti”. Tra il 1963 e il 1965, l’allora Presidente della Repubblica Popolare Cinese, Liu Shaoqi, il Segretario Generale del Partito Comunista Cinese, Deng Xiaoping e altri leaders del Partito misero in atto una sbalorditiva campagna di recupero economico (Il Programma Liu-Deng). A seguito del programma Liu-Deng, le Comuni furono ridotte a dimensioni più agevolmente gestibili e la distribuzione del reddito fu legata al rendimento dei contadini. I contadini furono inoltre incoraggiati ad incrementare il lavoro presso i campi delle loro abitazioni e a concordare con le Comuni delle quote di produzione. Il tasso di crescita degli

investimenti fu sostanzialmente ridotto e l'asse dell'economia si spostò da investimenti nella metallurgia e nell'industria pesante verso investimenti in beni di consumo e beni funzionali allo sviluppo dell'economia. Si tentò di rilanciare una strategia di sviluppo economico basata su un più bilanciato rapporto tra agricoltura, industria leggera e pesante. Il Programma Liu-Deng si dimostrò efficiente tanto da riportare i livelli produttivi del paese agli stessi livelli esistenti alla vigilia del "Grande Balzo in Avanti". Purtroppo Liu e Deng erano destinati a diventare successivamente vittime della "Rivoluzione Culturale"⁵⁸.

Da un punto di vista politico, le conseguenze del Grande Balzo in Avanti, si dimostrarono disastrose per Mao, il quale ne uscì con un brusco ridimensionamento della sua autorità e posizione di predominio all'interno del Partito. A causa delle sue iniziative intraprese nel "Grande Balzo in Avanti" e a causa dei suoi errori di giudizio in tema di situazione politica ed economica, a Mao fu imposto di compiere un atto di autocritica nel corso della Conferenza dei Settemila Quadri Dirigenti del Partito, tenutasi nel 1962. Durante la conferenza, Mao ammise le sue responsabilità per gli errori e i disastri del Grande Balzo in Avanti⁵⁹. Come risultato Mao fu costretto a rinunciare alla sua autorità in favore dei colleghi e ad adottare un ruolo secondario nelle file del Partito Comunista Cinese. Liu, Presidente della Repubblica Popolare Cinese, fu messo a capo del paese e a Deng fu assegnata la responsabilità del Partito Comunista. Mao continuava a vedere se stesso come il

⁵⁸ Sull'argomento si veda per tutti LARDY N.R., *"The Chinese Economy Under Stress, 1958 – 1965"*, cit.

⁵⁹ *Ibidem*

vero leader del paese e trascorse i successivi tre anni pianificando il suo rientro sulla scena politica di primo piano e l'eliminazione dei suoi nemici politici.

6.2 La pratica contabile nel “Periodo di Recupero”

Durante tale periodo, si riconobbe ancora una volta il ruolo centrale della pratica contabile e si introdussero nuovamente principi e pratiche contabili specifiche per ciascun settore. Molte delle pratiche contabili eliminate tra il 1957 e il 1959 furono introdotte nuovamente. Nel 1963, il governo emanò il *Regulations on Duties and Rights of Accounting Personnel*, finalizzato a garantire protezione ai contabili contro le interferenze nel loro lavoro e a garantire la qualità delle informazioni contabili. Nuovo slancio fu dato al tema dell'educazione della Ragioneria, nel 1965, l'Economia aziendale era studiata da ben 18 200 studenti contro soli 2 400 nel 1962⁶⁰.

Il periodo del Grande Balzo in Avanti, lasciò in eredità l'utilizzo del nuovo sistema di registrazione a partita doppia, il cosiddetto metodo *increase-decrease*. Dal momento che il metodo debiti-crediti era stato importato dal “mondo dei ricchi”, esso non fu ritenuto adatto dal momento che il popolo lo considerava di difficile comprensione. Si affermava che il metodo degli “aumenti e decrementi” era più semplice, meno specialistico e in armonia con la rivoluzione⁶¹. Tale metodo utilizzava gli aumenti e i decrementi come determinanti per le registrazioni contabili. Esso prevedeva due classi di conti:

60 Sull'argomento, ancora LIU Z., TURLEY S., “*A Comparison of International and Chinese Accounting Standards*”, cit.

61 LU W., *Accounting Development in China during the Modern Era*, cit.

a) *Fund source or revenue accounts*

b) *Fund application or expense accounts*

Se una transazione prevedeva l'utilizzo di un conto relativo a *source* o *revenues* e un conto relativo ad *application* o *expense*, era prevista la registrazione di un aumento (o decremento) di ciascuno dei conti. Se una operazione prevedeva solo una classe di conti, come risultato si sarebbe registrato un aumento in tale classe e un decremento in un altro conto della stessa categoria. Il metodo basato su aumenti-decrementi era popolare in aziende di piccola e media dimensione. I principi alla base di tale metodo erano sostanzialmente analoghi ai principi alla base del metodo dei debiti-crediti.

CAPITOLO 7

LA “RIVOLUZIONE CULTURALE”: 1966 – 1978

7.1 Introduzione

La Grande Rivoluzione Culturale Proletaria, si sviluppò su un arco di tempo che va dall'inizio del 1966 sino alla morte di Mao, avvenuta circa dieci anni dopo. Questo straordinario movimento politico e delle masse, che pervase l'intera popolazione fu ampiamente provocata da Mao e principalmente finalizzata all'eliminazione dei suoi avversari politica in modo da permettergli di riacquistare la sua posizione di predominio all'interno del Partito e della nazione.

Nel corso della Fase di Recupero⁶², la crisi causata dal Grande Balzo in Avanti si era gradualmente attenuata, iniziavano però ad emergere delle tensioni tra i leader del Partito, poiché Mao andava tentando di riguadagnare il suo potere, sostanzialmente ridotto a causa dei suoi errori di valutazione in merito al Grande Balzo in Avanti e ai Movimenti delle Comuni Popolari. Liu Shaoqi e Deng Xiaoping avevano implementato con successo una serie di politiche volte a restaurare la coesione sociale e la produttività economica, come la reintroduzione del sistema statistico, delle norme tecniche, il ritorno alla privatizzazione delle fattorie agricole e gli incentivi materiali nell'industria. Agli occhi di Mao, tali misure andavano creando delle situazioni di inegualità, specializzazione, gerarchia e dissenso incompatibili con

⁶² Si veda in merito il capitolo 6.

la sua visione socialista della società, ma il suo punto di vista era ignorato dagli altri membri del partito. Come risposta a tale situazione, la determinazione di Mao a distruggere ciò che aveva contribuito a creare 15 anni prima, andava crescendo. Mao costruì la sua base di potere su tre elementi o gruppi della Società Cinese:

- I giovani disagiati, che successivamente divennero noti come le “Guardie Rosse”;
- Intellettuali Opportunisti, che fornivano a Mao le “giustificazioni teoriche” a sostegno della Rivoluzione Culturale;
- L’esercito, su cui Mao aveva considerevole influenza personale⁶³.

La Rivoluzione Culturale fu lanciata da Mao come movimento delle Masse contro le “le vecchie idee, la vecchia cultura, le vecchie abitudini, e le vecchie tradizioni (ad esempio la superstizione)” al fine poter creare un nuovo e più salutare ambiente culturale. In principio, la Rivoluzione Culturale ebbe il supporto dei membri del Partito, delle gerarchie Governative e di un’ampia gamma di gruppi sociali. Mao iniziò con la mobilitazione delle “Guardie Rosse” stimolando l’entusiasmo degli studenti universitari e non. La mobilitazione delle “Guardie Rosse” degenerò rapidamente, venendosi a creare delle fazioni e diffondendosi il caos nelle città, ma l’emergere e la mobilitazione delle Guardie Rosse serviva a soddisfare diversi obiettivi di Mao:

63 Sull’argomento si veda HARDING H., “*The Chinese State in Crisis*” in MacFarquhar e J. K. Fairbank (editori), *The Cambridge History of China – The People’s Republic, Part 2: Revolutions within the Chinese Revolution 1966 – 1982*, Vol. 15, Cambridge University Press, 1991; SPENCE D. JONATHAN, *Mao Zedong*, Fazi Editore, 2004; MACCIOCCHI MARIA ANTONIETTA, *Dalla Cina: Dopo la Rivoluzione Culturale*, Feltrinelli, China, 1971; MORAVIA ALBERTO, *La rivoluzione culturale in Cina ovvero il convitato di pietra*, V. Bompiani, 1967; Moravia Alberto, *Un mese in U.R.S.S., La Rivoluzione Culturale in Cina, Un’idea dell’India*, 1967

- a. Studenti e giovani delle città si organizzarono in una forza politica che creò molti problemi sociali ed economici al Partito e alle Gerarchie Governative;
- b. Il movimento stimolò l'entusiasmo rivoluzionario delle Masse, non soltanto dei giovani, distogliendo l'attenzione dalla produzione in favore della rivoluzione;
- c. Distrusse l'equilibrio delle forze politiche e sociali nella società e fece divampare un movimento delle masse più potente.

La Rivoluzione Culturale divenne ben presto un movimento delle masse che coinvolse studenti, lavoratori, contadini e altri gruppi sociali e trasformandosi in una lotta di classe contro la restaurazione del capitalismo. Subito dopo l'inizio dei movimenti delle Guardie Rosse, Mao pensò che esistesse un comando borghese che perseguiva una dittatura borghese all'interno del Partito in contrapposizione alla sua nozione di comando proletario che perseguisse una dittatura proletaria. Mao, pertanto, istituì un ristretto gruppo di comando, che comprendeva sua moglie ed altri alleati politici, con l'incarico di indirizzare la Rivoluzione Culturale. Mao e i suoi alleati indirizzarono i movimenti delle masse contro le strutture del partito comunista stesso e le gerarchie governative, in particolare contro Liu e Deng, e richiese la confisca del potere da parte di quei soggetti al potere che stavano intraprendo la via del capitalismo⁶⁴. Il ristretto gruppo di Mao si instaurò rapidamente alla guida del Partito e delle strutture statali. A livello provinciale e locale, furono istituiti dei Comitati della Rivoluzione Culturale i quali assunsero lo stesso ruolo che a livello

⁶⁴ Sull'argomento si veda ancora *HARDING H., "The Chinese State in Crisis", cit...*

centrale era ricoperto da uno *Small Leading Party*. La costituzione della Repubblica Popolare Cinese fu modificata, la “Dittatura Democratica Popolare” fu sostituita dalla “Dittatura Proletaria”. Questa confisca del potere andò fuori controllo e degenerò rapidamente, vennero a crearsi fazioni in lotta tra di loro, la violenza e il caos si diffusero in tutta la nazione. Le masse si divisero in fazioni in lotta tra di loro nello sforzo di acquisire il potere. Le strutture del Partito e la burocrazia governativa rimasero paralizzate. Liu e Deng, accusati di essere i leaders del comando borghese, furono arrestati e detenuti. Liu morì in prigione nel 1969, Deng fu esiliato ai lavori manuali in una provincia remota della Cina.

L’economia cinese soffrì profondamente durante la Rivoluzione Culturale come conseguenza del caos e della violenza generate, dell’abbandono dello sviluppo economico graduale e del riemergere della politica distruttiva adottata in precedenza durante il Grande Balzo in Avanti. Questa strategia si era nuovamente orientata verso l’industria pesante creando serie distorsioni tra i vari settori dell’economia. Nelle campagne fu rinforzato il sistema delle Comuni, mentre un clima di paura e sfiducia emergeva nuovamente nella gestione delle attività economiche. Ad esempio, slogan quali “la rivoluzione è anteposta alla produzione” o “meglio erbacce socialiste che piante capitaliste” limitavano le attività industriali, dal momento che le possibilità del corpo dirigenziale di rispondere ai problemi ed alle opportunità erano seriamente limitate dalla paura di rappresaglie politiche. Antecedentemente al 1977, la crescita della produttività era nulla⁶⁵. In base a statistiche ufficiali, Rivoluzione Culturale

⁶⁵ Per approfondimenti sull’argomento si vedano BRAYSHAW R., TENG Z., *Re-emergence of the Chinese Stock Market*, in J. Blake e S. Gao (editori), *Perspectives on Accounting and Finance in China*, Londra, Routledge 1995.

causò circa 750,000. La crescita del reddito pro capite era lenta e la crescita degli standard di vita era ancora più lenta⁶⁶. Alla fine della Rivoluzione Culturale, l'economia cinese era sull'orlo del collasso.

L'era di Mao ebbe termine con la sua morte avvenuta nel 1976 e nello stesso anno, i suoi complici, conosciuti come la Banda dei Quattro⁶⁷ furono arrestati. Ciò segnò la fine della Rivoluzione Culturale, ma i suoi effetti si protrassero per altri due anni.

7.2 La pratica contabile durante la Rivoluzione Culturale

Nel corso della Rivoluzione Culturale, lo sviluppo della Ragioneria ebbe un'altra brusca battuta d'arresto. Professionisti e accademici furono esiliati nelle campagne per svolgere del lavoro manuale. L'insegnamento della ragioneria nelle università fu completamente abbandonato per circa dieci anni. Il piano dei conti dell'industria manifatturiera fu ridotto nuovamente a 32, nel 1972, dopo essere stato riportato a 58 nel 1963⁶⁸.

Le pratiche del controllo di gestione e le procedure contabili furono considerate incoerenti e contrastanti con il pensiero della rivoluzione culturale. In molte società

⁶⁶ Lu W., *Accounting Development in China during the Modern Era*, cit..

⁶⁷ www.wikipedia.it: La Banda dei Quattro fu un gruppo di quattro politici della Repubblica Popolare Cinese che furono arrestati nel 1976, dopo la morte di Mao Zedong, ed in seguito processati e condannati. Prima dell'arresto non esisteva il termine Banda dei Quattro che fu coniato per l'occasione. Accusati di essere membri della banda furono Jiang Qing, vedova di Mao e sua quarta e ultima moglie, e tre suoi associati: Zhang Chunqiao, Yao Wenyuan e Wang Hongwen. In seguito anche Kang Sheng e Xie Fuzhi furono parimenti accusati di appartenere alla banda, ma non processati in quanto deceduti prima del 1976. I quattro rivestivano un ruolo prettamente simbolico più che di effettivo potere politico. Jiang Qing solo dopo il 1966 ebbe degli incarichi politici, in ambito della formulazione delle scelte di politica culturale. Yao Wenyuan e Wang Hongwen avevano avuto un ruolo nell'istaurazione della comune di Shanghai, quando erano stati allontanati i membri del partito comunista cinese dagli incarichi pubblici e trasformata l'intera città in una sola "unità di lavoro" a carattere autogestionale. Ma certamente una figura molto più determinante della loro per l'affermazione della rivoluzione culturale era stata quella di Lin Biao. Il problema che negli anni settanta la rivoluzione culturale avesse fatto suo il motto "critichiamo Lin Biao criticiamo Confucio" impedì però di associare Lin Biao alla Banda dei Quattro.

⁶⁸ Lu W., *Accounting Development in China during the Modern Era*, cit.

ed imprese, le masse rivoluzionarie, si assunsero la responsabilità della tenuta dei conti e i bilanci furono redatti nel modo che si pensava fosse più appropriato alla diffusione del pensiero della Rivoluzione Culturale. Laddove non era tenuta alcuna contabilità, la pratica di redigere dei bilanci “senza il supporto dei libri contabili” non era inusuale.

CAPITOLO 8

LA SCENA POLITICA NELLA CINA DI DENG

8.1 Introduzione

Dagli inizi del programma di riforma economica iniziato nel 1979, la Cina aveva subito cambiamenti significativi in molti aspetti, mentre il suo sistema politico era rimasto sostanzialmente invariato. La caratteristica peculiare del sistema politico della Repubblica Popolare Cinese è rappresentata dal controllo assoluto esercitato sul paese dal Partito Comunista Cinese guidato da un leader assoluto; il primo fu Mao Zedong, poi Deng Xiaoping e successivamente Jiang Zemin. Se si guarda alla sua costituzione, la Repubblica Popolare Cinese è un paese socialista a “Dittatura Democratica Popolare” fondata sulla alleanza tra contadini e lavoratori sotto la direzione del Partito Comunista Cinese. Il Direttorio Centrale del CCP definisce le strategie politiche primarie, mentre l’autorità ultima risiede nel Politburo e nel suo Comitato Esecutivo, da sempre guidato da una figura di particolare carisma. Esistono poi altri partiti politici legittimati dal CCP a partecipare alla *Chinese People’s Political Consultative Conference* e ad offrire consiglio e esperienza nell’amministrazione del paese. L’Assemblea Nazionale del Popolo (NPC) e l’Assemblea Popolare a livello provinciale e locale costituiscono gli organi

legislativi. La funzione amministrativa del governo è esercitata dal Consiglio di Stato a livello nazionale e da organi governativi a livello provinciale e locale.

Questa struttura politica ed amministrativa fu istituita nel 1950 per guidare un paese caratterizzato da un'economia di mercato pianificata controllata da un governo centrale dove esistevano soltanto due tipologie di società, società di proprietà statale (*State Owned Enterprises*) e società collettivizzate (*Collective-Owned Enterprises*). Non esisteva né un settore privato né un mercato. Dal momento dell'inizio delle riforme economiche e dell'adozione di una politica di apertura all'esterno, avvenuta nel 1979, la struttura economica cinese e la struttura di controllo delle società hanno subito dei cambiamenti significativi. La funzione di controllo e pianificazione economica del governo centrale si è ridotta in maniera rilevante e sostituita gradualmente dal ruolo assunto dal "mercato" nella suddivisione delle risorse e distribuzione delle risorse in un paese orientato verso un'economia di mercato. Molte grandi SOEs sono state trasformate in società di capitali, il cui soggetto giuridico è rappresentato dallo Stato, da investitori istituzionali o privati e da investitori stranieri. SOEs più piccole e la maggioranza delle COEs sono state vendute a soggetti privati o privatizzate. Questi cambiamenti hanno avuto come conseguenza la nascita di nuove tipologie di aziende in Cina, società di capitali, società quotate in borsa, società individuali e *joint ventures*⁶⁹ tra società cinesi e

⁶⁹ Una *joint venture* è un accordo di collaborazione con cui due o più imprese (mantenendo la propria indipendenza giuridica) necessitano di collaborare per la realizzazione di un progetto di natura industriale o commerciale e che vede l'utilizzo sinergico delle risorse portate dalle singole imprese partecipanti ma anche un'equa suddivisione dei rischi legati all'investimento. Per approfondimenti sull'argomento, si vedano YANNI YAN, *International joint ventures in China: ownership, control, and performance*, New York, St. Martin's Press, 1999; LAW OF THE PRC ON JOINT VENTURES USING CHINESE AND FOREIGN INVESTMENT, Hong Kong, Wen Wei Po, 1979; MILLER ROBERT R. et al., *International joint ventures in developing countries : happy marriages?*, Washington, D.C., World Bank, 1996; ROEHRIG MICHAEL F., *Foreign joint ventures in contemporary China*, Basingstoke, Macmillan, 1994.

straniere. Il risultato è stato la nascita di un settore privato che ha un tasso di crescita tale da poter presto divenire più grande del settore pubblico. Il mercato ha ora un ruolo di primo piano nell'attribuzione delle risorse e nell'orientare le operazioni commerciali. Mentre la struttura politica di base è rimasta intatta, alcuni esperti criticano la sua incompatibilità con il tipo di politica economica che lo Stato sta cercando di adottare e che una riforma del sistema politico è ora imperativo. Ciononostante, i leader del CCP sono riusciti a mantenere lo *Status Quo* del sistema politico riuscendo a perseguire sostanziali riforme economiche.

Alla luce di quanto sopra, a partire dal 1979, vi è stata una sostanziale divergenza tra eventi politici ed economici. Mentre la riforma economica si è mossa molto velocemente, il sistema politico è rimasto sostanzialmente inalterato, con la sola eccezione di alcune modifiche alla struttura amministrativa necessarie a soddisfare le esigenze della riforma economica.

8.2 Una Riforma Economica dinamica a confronto con un Sistema Politico Statico

Al III *Plenum* dell'XI Direttorio Centrale del CCP, del Dicembre 1978, Deng Xiaoping si riaffermò nuovamente come leader del Partito. Fu resa nota una risoluzione del Direttorio Centrale del CCP che forniva una valutazione in merito alla direzione del partito da parte di Mao e agli sviluppi politici avvenuti dopo il 1949. Nella Risoluzione, i movimenti politici e popolari, in special modo la Rivoluzione Culturale e la responsabilità di Mao nel promuovere tali iniziative furono aspramente criticati e condannati. Ad ogni modo, si separò il "Pensiero di

Mao Zedong” dagli errori e dai misfatti personali di Mao. Si prese in considerazione il fatto che il Pensiero di Mao rappresentasse la saggezza del potere collettivo e dovesse rimanere la base teorica a guida del Partito e di conseguenza la nazione. Durante questo III *Plenum*, si decise inoltre che l’obiettivo centrale del CCP dovesse essere il perseguimento dello sviluppo e dell’ammodernamento economico.

Deng Xiaoping, il nuovo leader carismatico del dopo Mao, rivestì un ruolo preminente nell’indirizzare la Cina verso la riforma economica e ci si riferì spesso a lui come l’architetto della riforma economica e della “politica di apertura”. Il Pensiero di Deng e la sua attitudine verso il controllo politico e il cambiamento politico, in seguito significativamente riassunti come *Deng Xiaoping Theories*, diedero una nuova forma alla scena politica non solo della sua era ma anche oltre. Fermo sostenitore delle riforme economiche, Deng si fece anche promotore del rispetto di “Quattro Principi Base”, il socialismo, la dittatura del proletariato, la leadership del Partito Comunista e il rispetto del Pensiero di Marx-Lenin-Mao Zedong. Deng si fece attivo promotore del progresso sia materiale (sviluppo economico e modernizzazione) sia spirituale (ideologia Comunista), che egli riassumeva nel concetto di “governare con due braccia” e difendeva il duro utilizzo di entrambe le braccia. In altre parole, mentre Deng incoraggiava l’arrivo di investimenti occidentali, di competenze manageriali e sistemi di mercato per lo sviluppo economico, egli si opponeva fermamente all’ideologia capitalista e alla democrazia occidentale.

8.3 Diversi cicli di riforma economica negli anni '80

La riforma economica, in special modo negli anni ottanta, si sviluppò su diversi cicli. Ciascun ciclo iniziava con l'adozione di una nuova politica da parte dei leaders della riforma. All'adozione di una determinata politica faceva seguito l'implementazione in via sperimentale, la valutazione, delle ricerche ed analisi di intellettuali e funzionari e terminava all'emergere di problemi e giudizi critici da parte degli oppositori della riforma, il che richiedeva del tempo prima che emergesse la possibilità di intraprendere una nuova iniziativa nell'ambito della riforma. Uno dei motivi alla base di tale ciclicità, erano le tensioni tra i membri anziani più conservativi rappresentati da Chen Yun e Peng Zhen e i più audaci giovani riformisti guidati da Hu Yaobang e Zhao Ziyang, eletti a turno alla carica di Segretario Generale del Partito negli anni ottanta. Deng mantenne la propria posizione di leader incontrastato giocando il ruolo di mediatore tra le due ali estreme della sua coalizione politica. Durante questo periodo, i riformisti espressero a più riprese l'esigenza di riforme politiche, in special modo quando il programma di riforma economica incontrava delle difficoltà o quando sorgevano dei problemi di corruzione o di appropriazione indebita. Ogni qualvolta i riformisti guadagnavano il favore di Deng nell'arena economica, lo perdevano però in favore dei membri anziani più conservativi su questioni politiche. L'agenda politica dei riformisti, in netto contrasto con Deng, costò loro per ben due volte la carica di Segretario Generale del Partito. Hu fu dimissionato dalla carica nel 1986 e il suo successore Zhao, fu messo agli

arresti domiciliari nel 1989⁷⁰. In netto contrasto con l'ideologia di Mao, a partire dal 1979, i movimenti politici e popolari erano scoraggiati, mentre furono introdotti controlli stringenti sugli assembramenti di persone. Esempi emblematici di tale nuovo corso di idee sono gli incidenti di Piazza Tienanmen nel giugno 1989 e l'incidente di Fa Lun Gong del 1999. Alla luce di tali episodi, la stabilità politica sembrava essere divenuta l'obiettivo prioritario della nuova agenda politica.

8.4 Agevolazioni Politiche alle Riforme Economiche

Il Partito Comunista Cinese si era ben chiaramente prefissato l'obiettivo di sviluppare e modernizzare l'economia cinese. A tutti i governi di ogni livello era stato assegnato l'obiettivo di ottenere una crescita economica sostanziale. Deng ed altri membri anziani di estrazione conservatrice erano concordi nell'affermare che erano necessari alcuni cambiamenti nel ruolo del governo per agevolare lo sviluppo del più dinamico ambiente economico venutosi a creare a seguito delle riforme economiche. Alcuni cambiamenti di minore importanza erano già stati notati, tra questi l'accesso al partito di membri più educati e riformatori e la promozione di membri più giovani e professionali ai posti di potere.

I cambiamenti di maggior rilievo apportati al ruolo strutturale del Partito all'interno dello Stato e della Società furono due. Il primo fu il tentativo di separare il Partito dalla funzione amministrativa del governo e il secondo di ridurre l'ingerenza del Partito nelle imprese di Stato e in altre *basic-units*⁷¹. Erano oltre dieci anni che il

70 Cfr. HAMRIN C. L., *China and the Challenge of the Future – Changing Political Patterns*, cit.

71 Ibid.

Partito Comunista Cinese consentiva ai contadini di eleggere il loro capo villaggio. Sia pur non formalizzata, l'elezione diretta dei *Township Chiefs* avveniva con il tacito consenso dei dirigenti del Partito. Erano stati documentati anche dei cambiamenti politici legati alle riforme economiche⁷² .

⁷² *Business Week*, 19.3.01, p. 32: *Meanwhile, democracy is coming to China*’

CAPITOLO 9

RIFORMA ECONOMICA INIZIALE: 1978 – 1984

9.1 Introduzione

La risoluzione di riformare il sistema economico, adottata durante il III *Plenum* dell'XI Direttorio Centrale del CCP, nel dicembre 1978, indicò le direttrici della riforma economica. Nel periodo iniziale della riforma, furono promulgate varie, importanti, politiche economiche. In particolare, furono implementate politiche economiche in tre aree collegate. Innanzitutto, si riaprirono i mercati rurali per i prodotti agricoli, già esistenti sin dagli anni '50, e furono creati nuovi mercati per alcune tipologie di prodotti dell'industria leggera e vari beni di consumo. In secondo luogo, fu riconosciuto, nell'attività di pianificazione centrale, il ruolo ricoperto dai mercati per i prodotti agricoli e i beni di consumo. Infine, lo Stato iniziò ad incoraggiare lo sviluppo delle aziende private e di quelle a capitale misto sino-straniero. In altre parole, anche se la pianificazione centrale continuava a avere un ruolo pivotale del sistema economico, il mercato iniziava ad assumere un ruolo di complemento dell'attività statale. In questa fase iniziale della riforma economica ci si concentrò in prevalenza sulle aree rurali, mentre nelle aree urbane la riforma fu piuttosto lenta⁷³.

⁷³ L'aspetto più rilevante di questo periodo di riforme fu il riconoscimento del mercato e dei suoi meccanismi come fa lucidamente notare LI Y., "China Moves Towards a Professional Profession", Australian CPA, Vol. 69, No. 9, 1999, pp 54-55

9.2 La Riforma Economica 1978 – 1984

9.2.1 La Riforma Economica nel Settore Agricolo

La Cina aveva deciso di iniziare le sue riforme economiche dal settore rurale per una serie di motivazioni. Innanzitutto, l'esigenza di garantire una quantità di prodotti agricoli sufficienti a sfamare la sua ampia popolazione. All'inizio delle riforme economiche, dopo 30 anni di regime comunista, la Cina non era in grado di produrre cibo sufficiente a tale scopo. In secondo luogo, appariva relativamente semplice apportare delle modifiche alle tanto odiate "Comuni Popolari" e i benefici sarebbero stati avvertiti abbastanza rapidamente dal momento che il 90% della popolazione risiedeva in aree rurali. Da ultimo, le riforme rurali offrivano ai leader del Partito Comunista Cinese la possibilità di acquisire la necessaria esperienza e confidenza per poter successivamente iniziare le più complesse ed ardue riforme urbane.

La riforma rurale iniziò con l'abolizione delle Comuni Popolari e della *production brigade* (comprendente in genere l'intera popolazione di un villaggio) come unità di produzione base e la loro sostituzione con la famiglia contadina come unità produttiva base. Di conseguenza, la terra, le attrezzature e le quote di produzione furono allocate alle famiglie che di conseguenza divennero responsabili per le attività agricole e le rese produttive. La pianificazione centralizzata iniziò a coprire sempre meno prodotti fino ad essere abolita e sostituita da un sistema di contratti di approvvigionamento stipulati tra i contadini e lo Stato. Tale sistema di contratti prevedeva la cessione di una quantità definita di prodotti ad un prezzo prefissato allo Stato e la libertà di disporre liberamente delle eccedenze. Allo stesso

tempo, furono riaperti i mercati locali per permettere ai contadini di commercializzare i propri prodotti. La riforma rurale fornì ai contadini il giusto incentivo per migliorare le efficienze produttive e determinò un significativo aumento della produzione agricola.

Il miglioramento delle efficienze produttive permise ai contadini di cominciare ad accumulare del capitale ed inevitabilmente si manifestò un eccesso di attività lavorativa. Al fine di porre rimedio a tale situazione, lo Stato iniziò ad incentivare i contadini ad impegnarsi in attività non agricole e a creare aziende collettive prima (*Collectively Owned Enterprises*) e individuali (*Individually Owned Enterprises*) in seguito. Le fonti di finanziamento delle IOEs provenivano dai membri di una famiglia. Iniziarono ad affermarsi anche le cosiddette aziende cittadine (*Township-village Enterprises*). Tali aziende erano inizialmente impegnate in attività industriali leggere, commerciali e di trasporto e successivamente ampliarono le loro attività ad altri settori. Esse si svilupparono in maniera talmente rapida tanto da assorbire l'eccesso di manodopera delle aree rurali e in soli 20 anni dalla loro nascita contribuivano per il 66% del GDP del settore rurale.

9.2.2 La Riforma Economica nel Settore Urbano

Mentre le riforme rurali furono un evidente successo, molto più ardua appariva la riforma del settore urbano. In tale settore, il punto chiave era rappresentato dalla positiva riforma delle SOEs. Prima delle riforme economiche, la Cina, sul modello dell'Unione Sovietica, era dotata di un sistema economico

altamente centralizzato e controllato. Un piano economico statale estremamente dettagliato definiva tutte le attività produttive delle SOEs. La ripartizione delle risorse e del benessere era anche essa governata dai piani statali. Non esisteva un mercato aperto né i prezzi delle materie prime erano determinati dalla legge della domanda ed offerta. In generale, la vera sfida consisteva nella transizione dall'inefficiente sistema di economia pianificata verso un più efficiente sistema ad economia di mercato con la conseguente trasformazione delle SOEs da società a controllo statale ad attori operanti in modo indipendente sul mercato. Tali obiettivi non furono identificati inizialmente, ma divennero chiari soltanto in tempi successivi. Nella fase iniziale, l'attività di pianificazione centralizzata fu gradualmente ridotta. La maggior parte dei prodotti agricoli e un numero gradualmente crescente di materie prime e di beni di consumo furono rimossi dall'ambito della pianificazione centralizzata. In secondo luogo, gli obiettivi produttivi per le SOEs furono ridotti e fu loro consentito di rivolgersi al mercato per collocare l'eccesso di materie prime e di prodotti finiti rispetto ai target statali. Il mercato e i suoi meccanismi andavano affermandosi come complemento del sistema di economia pianificato. Fu rivisto anche il sistema di assegnazione dei fondi statali, passando da prestiti a zero interessi elargiti dagli uffici finanziari dello Stato a prestiti finanziariamente onerosi erogati dalle banche statali⁷⁴. Infine, il precedente sistema di rimessa del profitto fu sostituito da un sistema di prelievo fiscale e di ripartizione del profitto post tassazione tra le SOEs e lo Stato, sebbene le perdite erano ancora ripianate dallo Stato.

74 In merito si leggano LIU W., EDDIE I., "Accounting Reform in the People's Republic of China: Background and Current Developments", *Accounting Research Study No. 15*, AFM Scholarship and Publications Fund, 1996.

A livello microeconomico la riforma fu caratterizzata dalla delega di alcuni poteri dai burocrati statali ai dirigenti delle SOEs. SOEs operanti nei settori dell'industria leggera e dei beni di consumo furono rimosse dalla pianificazione centralizzata e fu loro accordata ampia autonomia nell'organizzazione della produzione e delle vendite.

9.2.3 *Open-Door Policy*

Allo stesso tempo fu adottata una politica di “apertura” allo scopo di attrarre capitali stranieri, promuover la Cina sui mercati internazionali ed importare tecnologie avanzate e competenze manageriali. Furono introdotte delle politiche flessibili tra cui la creazione di *Special Economic Zones* (SEZs) e “*open cities*” (che offrivano particolari benefici alle aziende straniere), varie forme di *joint ventures* e generosi programmi di sovvenzioni statali. La politica di apertura fu una componente integrale della prima fase del programma di riforme economiche. A fine 1999, esistevano circa 62,300 imprese per un totale di capitale straniero investito di 459,6 miliardi di dollari⁷⁵.

9.3 Sviluppo evolutivi della pratica contabile: 1978 – 1984

La Rivoluzione Culturale aveva danneggiato le fondamenta della pratica contabile e condotto la stessa comunità contabile nella più assoluta confusione. La prima iniziativa del programma di riforma, fu quella di dare vita ad un pubblico dibattito sulla natura e la finalità del sistema contabile basato sul sistema dei debiti e crediti.

⁷⁵ *China Statistical Yearbook* 2000, p. 604

Alla fine del dibattito vi era la convinzione comune che il sistema dei debiti e crediti fosse una tecnica contabile che poteva essere di supporto sia ad un sistema capitalista che ad un sistema socialista. Si decise pertanto di adottare nuovamente il sistema contabile basato sui debiti-crediti nelle società controllate dal governo e nelle imprese private. Il controllo di gestione e le procedure contabili furono rafforzati.

Molti furono gli sviluppi della pratica contabile in questo periodo. Innanzitutto, gli *Uniform Accounting Systems* (UASs) furono sostanzialmente rivisti, ciò accadde nel 1981. Si riconobbe, infatti, l'inadeguatezza dei vecchi UASs, introdotti negli anni '50, a disciplinare le nuove attività economiche risultanti dalla riforma economica. Gli UASs furono modificati in modo da includere nuovi conti, nuovi prospetti di bilancio (sebbene soggetti al rispetto delle tre sub-equazioni contabili) e nuove metodologie. Per la prima volta, apparvero nuove informative nei bilanci: prestiti bancari e fondi aziendali (gli utili non distribuiti) nello Stato Patrimoniale e le tasse sul reddito e gli utili non distribuiti nel Conto economico.

In secondo luogo, fu istituito un sistema di revisione dei conti controllato dallo Stato. In linea con la delega del potere di gestione per le SOEs, si definì uno schema di ripartizione del reddito con il governo e alle società fu richiesto di cominciare a pagare le tasse sul reddito. Ad ogni modo, mancava esisteva un ordine professionale indipendente che potesse certificare la regolarità dei bilanci redatti dalle SOEs. Il governo centrale, nel corso della V Assemblea Nazionale del Popolo tenutasi nel dicembre del 1982, istituì la figura professionale e l'Ufficio del Revisore Generale, e

posizioni simili furono istituite a livello dei governi provinciali e locali⁷⁶. Il sistema di revisione istituito dallo Stato era sostanzialmente finalizzato ad assicurare la corretta riscossione delle entrate tributarie.

Dal momento che l'organo di governo delle SOEs cominciava ad essere investito del potere di prendere decisioni coerenti con le leggi di mercato della domanda e dell'offerta, la contabilità industriale, pressoché sconosciuta nella Cina pre-riforma, inizia ad essere oggetto di studio e di applicazione. La politica di apertura promossa dal nuovo corso, incoraggiò l'adozione da parte delle società cinesi di metodologie di gestione aziendale e delle pratiche contabili in uso nel mondo occidentale. Sin da allora, i cambiamenti del sistema contabile delle imprese cinesi sono stati determinati alla disseminazione e all'applicazione della contabilità industriale occidentale. Questo *technology transfer*, iniziò attraverso la traduzione in Cinese di metodi e tecniche di tenuta della contabilità industriale, principalmente da libri di testo e pubblicazioni specializzate americane. L'istruzione scolastica fu un altro mezzo utilizzato per la diffusione di tali metodi. Si tennero corsi di formazione e seminari, accademici stranieri furono invitati a tenere lezioni e seminari, la contabilità industriale fu inclusa nei programmi dei corsi di studio degli istituti di

76 Sull'argomento si veda DICK G., "Auditing in China: The Australia Involvement", *The Australian Journal of Chinese Affairs*, January 1983, p. 157; JINHUA LI, *History of audit in China*, Foreign Languages Press, China Modern Publishing House, Beijing, Cina, 2007; LIN Z. JUN, YANG DAVID C., WANG LIYAN, *Accounting and auditing in China: transition and development*, Aldershot ; Brookfield USA, Ashgate, 1998; LOU E.X., ENTHOVEN A., *Accounting and Auditing in the People's Republic of China.: a review of its practice, education and development*, Dallas, Texas: University of Texas at Dallas, 1987; JI, XU-DONG, The Chinese economy series, *Development of accounting and auditing systems in China*, Aldershot, Ashgate, 2001, ix-297 e più in generale sull'argomento della revisione contabile BEATTIE VIVIEN, STELLA FEARNLEY, *Auditor changes and tendering UK interview evidence*, in *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 11, Issue 1, Date 1998; BENSON H., *Auditing and the world economy*, in *Accountancy*, November and December, 1962, pag. 934 e ss.; BROWN C., *Windows dressing not just a problem for the auditors*, in *Accountancy*, April 1980, pp. 59-60; Carnegie GARRY D., NAPIER CHRISTOPHER J., *Critical and interpretative histories: insights into accounting's present and future through its past*, in *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, Issue 3, 1996

istruzione superiore e di numerosi corsi di formazione professionale. Nel 1981, i risultati di due indagini di mercato condotte tra i contabili cinesi impiegati presso le SOEs evidenziarono la preferenza per analisi *cost-volume-profit* (ed altre analisi di breve termine a supporto del processo decisionale) e *responsibility accounting* nel contesto cinese, mentre altri modelli per l'adozione di decisioni di lungo termine, quali il piano degli investimenti a lungo termine (*capital budgeting*) attraeva poco interesse⁷⁷. La motivazione è da ricercarsi nei nuovi obiettivi primari definiti per la gestione delle SOEs quali il miglioramento delle efficienze e la massimizzazione del profitto mentre non esisteva una situazione economica tale da supportare l'adozione di decisioni di governo aziendale di lungo periodo.

Quarto, a seguito della politica di apertura, molti furono gli investimenti stranieri che iniziarono a fluire verso la Cina, al fine di poter gestire agevolmente tali investimenti, venne sviluppata una contabilità ad hoc per le *joint ventures*. Nel luglio del 1979, l'Assemblea Nazionale del Popolo, approvò la *Law of the People's Republic of China on Joint Ventures Using Chinese and Foreign Investment*. In seguito, il Ministero delle Finanze emanò le *Trial Accounting Regulations for Joint Ventures Using Chinese and Foreign Investment*, promulgate nel 1985. Nel 1992, si allargò l'ambito di applicazione delle *Regulations*, rese applicabili a tutte le imprese

⁷⁷ Sull'argomento si vedano BROMWICH M., WANG G., "Management Accounting in China: A Current Evaluation", International Journal of Accounting, Vol. 26, No. 1, 1991, pp. 51-66. Interessante appare anche l'approccio metodologico utilizzato nella comparazione tra le pratiche in uso nel vicino Giappone e gli Stati Uniti in SHIELDS M.D., CHOW C.W., KATO Y., NAKAGAWA Y., *Management accounting practices in the U.S. and Japan: a comparative survey finding and research implications*, in Journal of International Financial Management & Accounting, Spring 1991. Per una disanima di più ampio respiro, si veda invece MATTESICH R., *Budgeting models and system simulation*, in *The Accounting Review*, July, 1961; GORDON M.J., SHILLINGLAW G., *Accounting. A management approach*, R.D. Irwin, Homewood. 1969

a capitale estero, comprese le società a capitale interamente straniero e rinominate in *Accounting Regulations for Enterprises with Foreign Investment*.

Il sistema contabile per le *joint ventures* (e di conseguenza per tutte le società a capitale straniero) fu il primo sistema contabile della Repubblica Popolare Cinese basato su principi contabili internazionali⁷⁸. Il modello contabile della contabilità basata sui fondi fu sostituito da un modello contabile basato sul costo storico, che comprendeva le eguaglianze contabili, i concetti, le metodologie di contabilizzazione e le metodologie informative tipiche dei sistemi contabili occidentali. I trattamenti contabili di alcune operazioni non trovavano riscontro altrove, essi riflettevano le peculiarità tipiche della Cina. Ad esempio, i terreni, di proprietà dello Stato, non sono suscettibili di scambio come le altre immobilizzazioni, ma possono solamente essere presi in locazione (fino a 70 anni). Il costo pieno dell'affitto è registrato come un'immobilizzazione immateriale e ammortizzata. Nel convertire i valori monetari denominati in valuta estera, dovevano essere utilizzati i valori storici e non erano consentiti gli aggiustamenti necessari a riflettere le variazioni dei tassi di cambio. Inoltre, la regola del minore tra il costo e il valore desumibile dall'andamento del mercato per la valutazione delle scorte poteva essere utilizzata soltanto in situazioni particolari e necessitava l'approvazione degli uffici finanziari.

E' opinione comune che l'introduzione e l'applicazione dei modelli contabili specifici per le *joint ventures* abbiano contribuito ad accrescere gli

⁷⁸ Sull'argomento si confrontino SCAPENS R. W. e HAO Z., "Chinese Accounting Reform: Reasons and Effects", cit.; TANG Y.W. ROGER, LIU S. SANDRA, *Accounting reform in China and its implications for U.S. business*; BRC Papers in China, Hong Kong Baptist University, Business Research Centre, Hong Kong 1997.

investimenti stranieri in Cina. Tutto ciò ha comportato delle riforme contabili aggiuntive, ad esempio riforme relative ai sistemi contabili da utilizzare nelle *Special Economic Zones*. A partire dal 1993, gli sviluppi contabili successivi relativi alle società di capitali e la definizione di principi contabili hanno avuto come termine di riferimento i sistemi contabili applicabili alle *joint ventures*, i quali possono essere considerati come i precursori delle riforme contabili degli anni '90⁷⁹.

79 SCAPENS E HAO, "Chinese Accounting Reform: Reasons and Effects", cit.

CAPITOLO 10

ECONOMIA DI MERCATO PIANIFICATA: 1984 – 1991

10.1 Premessa

Il successo delle riforme rurali ed i primi approcci nell'ambito delle riforme urbane diedero ai dirigenti del Partito Comunista Cinese la sicurezza e l'esperienza necessarie ad intraprendere l'ambizioso progetto di riforma dell'intero sistema economico. Dopo cinque anni di riforme, la Cina era passata da un sistema economico a pianificazione centralizzata dove tutte le aziende erano di proprietà statale ad un sistema economico misto dove la pianificazione statale e le forze di mercato co-operavano al fine di creare i presupposti per la gestione di aziende la cui proprietà era condivisa tra Stato e soggetti privati. Sebbene la proprietà e la pianificazione statale ricoprissero un ruolo dominante, il settore privato si andava sviluppando molto rapidamente ed il mercato cominciava ad assumere un ruolo di primo piano nel processo di allocazione delle risorse disponibili. Al III *Plenum* del XII Comitato Centrale del Partito Comunista Cinese tenutosi nell'Ottobre del 1984, fu presa la decisione di abbandonare il sistema di economia a pianificazione e controllo centrali e di sostituirlo con un'economia in cui la pianificazione si limitava alle materie prime e in cui comunque la proprietà statale restava prevalente. Sfortunatamente tali misure non portarono ai risultati attesi.

10.2 La Riforma Economica 1984 – 1991

10.2.1 Riforma Macroeconomica

In questa seconda fase di riforme economiche, l'attenzione passò dalle aree rurali a quelle urbane. A livello macroeconomico, furono adottati livelli programmi di riforma. Innanzitutto, il ruolo della Pianificazione Statale nella gestione dell'economia fu sostanzialmente ridotto. Si decise di introdurre i concetti di Piano Obbligatorio e Piano Guida. Il Piano Obbligatorio riguardava un ridotto numero di materie prime di particolare rilevanza e i beni di consumo, mentre la maggior parte delle materie prime erano inserite nell'ambito del Piano Guida. Gli obiettivi produttivi definiti per le Società a Proprietà Statale furono ridotto sostanzialmente a livelli che consentivano di soddisfare le esigenze minime del Piano Statale. Furono apportate significative modifiche alla legislazione relativa al commercio nazionale e alle politiche economiche in modo da assicurare un libero flusso di beni e prodotti, erano cioè state create le basi per la nascita di un mercato nazionale. Alla fine degli anni '80, il mercato aveva un ruolo molto più importante dei piani statali nel processo di allocazione delle risorse.

Il precedente metodo di elargizione dei fondi statali alle Aziende Controllate fu abolito e sostituito dall'erogazione di prestiti da parte delle quattro banche per settori specifici che operavano sotto la supervisione della Banca Popolare Cinese.

Lo Stato impose agli organi di Governo, in precedenza incaricati di gestire le Aziende a Partecipazione Statale, di distaccarsene e di delegare il potere

decisionale in molte aree importanti, quali produzione, acquisti, vendite e risorse umane. Le Aziende a Proprietà Statale furono riconosciute come organizzazioni indipendenti dagli organi governativi che ne detenevano la proprietà. Il Governo smise pertanto di esercitare un controllo amministrativo diretto cominciando ad esercitarne uno indiretto che si estrinsecava attraverso l'approvazione dei prestiti bancari e la definizione ed implementazione delle politiche economiche. Da un punto di vista concettuale, lo Stato smise di essere coinvolto nelle attività gestionali pur restando a tutti gli effetti il soggetto economico in grado di esercitare il suo potere volitivo nei confronti delle aziende. Il potere decisionale su come disporre dei mezzi di produzione era stato trasferito alle società stesse⁸⁰.

Il controllo dei prezzi fu eliminato e ben presto le forze di mercato sostituirono il sistema della pianificazione statale per la fissazione dei prezzi.

10.2.2 Riforma Microeconomica

La riforma microeconomica di maggiore rilevanza fu la riforma delle Società a Proprietà Statale. A differenza dell'Unione Sovietica e dei Paesi dell'Europa dell'Est, la Cina non tentò di percorrere la strada della privatizzazione. Furono piuttosto introdotte delle misure volte a ristrutturare le Società a Proprietà statale. Una delle misure di maggiore rilevanza fu l'introduzione del *contract responsibility system*, il quale era finalizzato all'aumento dei profitti delle Società Statali attraverso la previsione di significativi incentivi finanziari per il corpo dirigente e i dipendenti

⁸⁰ Sull'argomento si confronti Jackson S., "Profit Sharing, State Revenue and Enterprise Performance in the PRC", The Australian Journal of Chinese Affairs, July 1984, pp. 97 - 112

stessi. In base a tale sistema, dirigenti e dipendenti delle Società Statali contraevano un contratto con lo Stato che regolava determinate attività quali la pianificazione, la produzione, le vendite e definiva determinati risultati produttivi. Nel caso in cui i termini contrattuali fossero soddisfatti, il contratto prevedeva la possibilità di trattenere una parte dei loro profitti da poter utilizzare per l'espansione aziendale, il pagamento di premi di produzione o per il miglioramento del benessere dei dipendenti. Nel caso in cui il contratto non fosse soddisfatto, le Società erano tenute a compensare lo Stato con le loro riserve⁸¹.

Il processo di riforma fu per molti versi evolutivo e le responsabilità delle Società a Proprietà Statale aumentarono gradualmente nel corso del periodo. Esse furono prima trasformate da unità produttive in centri di costo dove i dirigenti erano monetariamente incentivati a ridurre i costi di produzione, mentre lo Stato gestiva la fissazione dei prezzi e il processo di distribuzione dei prodotti. Successivamente, a seguito dell'ulteriore delega del potere decisionale e della liberalizzazione dei prezzi, le Società Statali divennero centri di profitto dove i dirigenti avevano il potere di decidere il prezzo dei prodotti, l'acquisto dei materiali, il mix produttivo, le strategie di marketing e il processo distributivo. Da questo momento in poi, esse furono costrette a competere sul mercato e ad alcune di esse furono autorizzate a prendere alcune decisioni in merito ai loro piani d'investimento. Il Governo mantenne però il controllo in merito a numerose importanti decisioni finanziarie, relative agli investimenti di capitale, agli stipendi e ai salari. Entro la fine del 1993, oltre il 90%

81 Cfr. SCAPENS R.W., HAO Z., "Chinese Accounting Reform: Reasons and Effects", cit.

delle Società a Proprietà Statale erano assoggettate al *contract responsibility system*⁸².

Le riforme a livello micro e macro economico, e particolarmente l'alleggerimento del sistema di controllo finanziario e la riforma delle Società Statali, condusse alla creazione delle società per azioni ed alla nascita di due borse valori. Le società per azioni comprendevano sia le SOEs che le COEs le quali emettevano azioni che potevano essere detenute da altre imprese, dai dipendenti o dal pubblico. Il primo caso, è paragonabile ad una fusione societaria, il secondo ad un piano di incentivazione del personale, mentre il terzo rappresentava una transizione da impresa a società. C'è da registrare la mancanza di un *framework* legislativo che regolasse lo sviluppo delle società per azioni, in tal senso, fu pertanto adottato un approccio evolutivo.

In questa seconda fase di riforme societarie e dell'economia, emersero diversi problemi. Innanzitutto, era comune riscontrare l'influenza e l'intervento del governo delle Imprese Statali. Dal momento che il governo era l'azionista di maggioranza e manteneva il controllo delle decisioni di maggiore rilevanza, le Imprese Statali, difficilmente si poteva affermare che essere fossero gestite in maniera indipendente. In secondo luogo, dal momento che sia le Aziende che le banche erano sotto il controllo governativo, molto spesso la concessione di prestiti era dettata da ragioni diverse dalla mera opportunità economica. Di conseguenza, il sistema di erogazione dei prestiti bancari andò ben presto fuori controllo e molti prestiti non avevano un

⁸² Cfr. XIANG B., "Institutional Factors Influencing China's Accounting Reforms And Standards", *Accounting Horizons*, Vol. 12, No. 2, 1998, pp. 105 – 119

adeguato ritorno. Infine, il *Contract Responsibility System*, non si rivelò all'altezza delle aspettative, generando in molti casi degli atteggiamenti opportunistici a breve termine da parte di molte Imprese, quali ad esempio l'inflazione dei profitti e limitata manutenzione degli impianti di produzione. In conclusione, la riforma delle Aziende a Proprietà Statale si era rivelata difficile e vessatoria.

10.3 Riforma Contabile: 1984 – 1991

10.3.1 La contabilità per le aziende a proprietà Statale

I programmi di riforma a livello micro e macro economico in questo periodo avevano l'obiettivo di trasformare le SOEs da semplici unità produttive dell'apparato di pianificazione statale in produttori relativamente indipendenti di materie prime in grado di competere nel mercato contro gli altri operatori del mercato. In particolare, l'autonomia decisionale finanziaria e manageriale delegata alle SOEs cambiò considerevolmente lo status delle SOEs e le loro relazioni con lo Stato. Tali cambiamenti ebbero un impatto significativo sulla pratica contabile e la gestione finanziaria delle SOEs.

Nell'ambito dell'economia pianificata, il solo fine delle informazioni finanziarie relative alle SOEs era quello di assistere il processo di pianificazione ed esecuzione dei piani statali e, quindi, il governo (in particolare, gli uffici finanziari governativi, i dipartimenti amministrativi e statistici) era il solo utilizzatore dei bilanci. Nell'ambito del nuovo sistema economico il fine di bilancio⁸³ e i destinatari

⁸³ Cfr. Trequatrini Raffaele, *I principi di redazione del bilancio in Australia. Itinerario storico e profili evolutivi*, Giappichelli, 2000, pagg. : In questo senso, di particolare interesse si rivela lo *Statement of Accounting*

delle informazioni contabili relative alle SOEs cambiarono e si ampliarono considerevolmente per varie ragioni: (a) le informazioni finanziarie e contabili erano utilizzate dal governo per la formulazione delle sue politiche macroeconomiche e la preparazione dei piani statali; (b) i bilanci delle SOEs erano utilizzati dal governo anche per delineare il modello di ripartizione dei profitti, identificare il profitto trattenuto dalle SOEs e determinare i vari tipi di tasse, incluse le tasse sul reddito, che le SOEs dovevano pagare; (c) dal momento che i prestiti bancari erano diventati un importante fonte di finanziamento, le banche divennero particolarmente interessate ai bilanci delle SOEs; (d) dopo essere divenuti produttori di materie prime indipendenti e quindi attivi operatori di mercato, le SOEs iniziarono a entrare in contatto con fornitori, clienti e partner commerciali e a dover rendere di conto agli azionisti di mercato; (e) le informazioni contabili e finanziarie smisero di essere utilizzate come semplice strumento atto a rendersi edotti dalla responsabilità derivante dai programmi statali per asservire un ampio numero di altri scopi, quali la gestione delle proprietà, la valutazione delle performance manageriali, la gestione del carico fiscale. Secondo Liu & Edward⁸⁴, il ruolo primario ricoperto dalla contabilità

Concept 2 (SAC 2), intitolato “*Objective of General Purpose Financial Reporting*”, in cui si afferma che l’obiettivo generale dei *financial report* è quello di fornire informazioni utili a coloro che devono effettuare decisioni e valutazioni in merito all’allocazione di risorse scarse. Il punto iv) del paragrafo 7 dell’AASB 1018 afferma: “*Statement of Accounting Concepts SAC 2 "Objective of General Purpose Financial Reporting"* states that general purpose financial reports shall provide information useful to users for making and evaluating decisions about the allocation of scarce resources. Such decision making is likely to involve users of a company's or economic entity's general purpose financial reports considering the performance, financial position, financing and investing, and compliance of the company or economic entity. The establishment of accounting standards for profit and loss accounts will assist in ensuring that users of general purpose financial reports are provided with relevant, reliable and comparable information about the profit or loss of the company or economic entity for the purposes of assessing its performance, financial position, financing and investing, and compliance. To satisfy these objectives, this Standard requires the inclusion in the determination of the profit or loss of all items of revenue and expense including adjustments relating to prior reporting periods, except where paragraph 11 applies; and prescribes disclosures of information about the profit or loss”.

84 LIU W, EDDIE I., “*Developments in Accounting Regulation*”, in J. BLAKE AND S. GAO (Editori), *Perspectives on Accounting and Finance in China*, London, Routledge, 1995.

in questo periodo fu quello di fornire informazioni per la gestione delle aziende piuttosto che soddisfare le esigenze conoscitive necessarie alla pianificazione centralizzata.

Le riforme contabili in questo periodo si concentrarono su tre aree, riforma degli UASs, introduzione di una pratica contabile specifica per le aziende a capitale straniero e per le società per azioni. Le riforme concernenti questi ultimi due punti furono influenzate dai principi contabili internazionali, ed in particolar modo da quelli Americani, Britannici e dagli IAS.

a. Riforma degli *Uniform Accounting Standards*

L'aumento della complessità delle attività commerciali condusse ad ulteriori modificazioni degli UASs nel 1985 e nel 1989⁸⁵. Molteplici furono i cambiamenti effettuati. Innanzitutto, le tre sub-eguaglianze contabili⁸⁶ e la stringente normativa che imponeva l'utilizzo di specifici fondi per specifici fini furono abolite. Poi, nuove voci furono rappresentate nello Stato Patrimoniale, ad esempio, prestiti bancari e fondi societari (profitti non distribuiti) che andavano sostituendosi ai fondi governativi come fonti di finanziamento delle aziende, mentre le attività immateriali, come i marchi, brevetti ed avviamento, iniziarono ad apparire nello Stato Patrimoniale delle *joint ventures* e di altre combinazioni d'impres. Un certo ambito di flessibilità fu introdotto negli UASs. Ad esempio, alle Società a proprietà statale (SOEs) fu consentito di caratterizzare il loro piano dei conti in base alle specificità

85 LIU W, EDDIE I., "Accounting Reform in the People's Republic of China: Background and Current Developments", Cit.

86 Si veda paragrafo di questo lavoro 4.3.2.

derivanti dalla loro natura. Da ultimo, ai prestiti bancari, in funzione della loro specificità, fu accordato uno specifico trattamento contabile. I prestiti bancari ottenuti dalle SOEs in questo periodo, altro non erano che dei fondi governativi che pervenivano alle aziende tramite il sistema bancario (gli stessi fondi che in precedenza erano erogati alle aziende senza alcun costo). La differenza verso il passato era che questi fondi prevedevano il pagamento di interessi e il capitale doveva essere ripagato. Nell'ambito del *contract responsibility system* e del nuovo schema di ripartizione dei profitti, il rimborso dei prestiti bancari era trattato come una distribuzione di profitto dopo la tassazione, tale pratica generava confusione in molti professionisti contabili occidentali⁸⁷.

b. Il trattamento contabile degli investimenti a capitale straniero

A seguito dell'apertura al mercato internazionale (*Open Door Policy*) iniziarono ad aumentare gli investimenti internazionali in territorio cinese. Dal momento che gli UASs differivano in maniera sostanziale dalla pratica contabile internazionale, nel 1985, il Ministero delle Finanze emanò le *Accounting Regulations for Joint Ventures Using Chinese and Foreign Investments*, che regolavano alcune delle difficoltà collegate agli investimenti internazionali.

c. Il trattamento contabile delle società per azioni

La nascita delle società per azioni, pose alcuni specifici problemi contabili, ad esempio, un società che apparteneva a soggetti operanti in industrie differenti si

⁸⁷ HUANG A., CHANG X., "Financial Reporting in China", in R. Ma (editore), *Financial Reporting in the Pacific Asia Region*, World Scientific, 1997.

trovava in difficoltà di fronte alla scelta degli UASs da utilizzare per la tenuta della sua contabilità. A tal fine, nel 1992, furono emanate le *Accounting Regulations for Share Enterprises*, basate sugli standard internazionali e per molti versi simili alle *Accounting Regulations for Enterprises with Foreign Investment* (1992)⁸⁸.

10.3.2 *Certified Public Accountants*

La politica di apertura verso il mondo internazionale e i programmi di riforma fecero emergere l'esigenza di avvalersi dei servizi Professionisti Contabili Certificati (*Certified Public Accountants*). I bilanci annuali delle aziende sino-straniere erano soggetti a revisione contabile da parte dei *Certified Public Accountant* cinesi, e nel 1980, il Ministero delle Finanze emanò il primo *Provisional Regulations Concerning Establishing Public Accounting Firms*, con tale atto si segnò l'inizio della pratica contabile professionale nella Repubblica Popolare Cinese. La settimana successiva, fu istituita la prima *Public Accounting Firm, The Shanghai Certified Public Accountants*. Nel 1986, il Consiglio di Stato emanò le *Regulations of the People's Republic of China on Certified Public Accountants*, che rappresenta il primo *framework* legale che disciplina la pratica contabile, inclusi gli esami di ammissione agli albi professionali, i requisiti accademici e di esperienza, la registrazione e le regole di condotta professionale dei *Certified Public Accountants*.

Nel 1988, fu istituito il *Chinese Institute of Certified Public Accountants* (CIPCA). A differenza delle sue controparti occidentali, il CIPCA, è soggetto all'autorità del Ministero delle Finanze. CPA *firms*, non erano soggetti indipendenti,

⁸⁸ Per una trattazione più approfondita dell'argomento, si veda il capitolo 11.5.1

ma erano emanazioni degli uffici finanziari governativi, dei dipartimenti di economia aziendale delle Università o di grandi società a proprietà statale. Il CIPCA era stato istituito per controllare alcune materie relative ai CPAs, come la registrazione agli albi professionali, l'amministrazione degli esami e di agire come *liason* tra i CPAs e le agenzie governative.

CAPITOLO 11

ECONOMIA DI MERCATO SOCIALISTA DAL 1992

11.1 Introduzione

Mentre il fine sotteso le prime due fasi della riforma economica era stato quello di smantellare la vecchia economia a pianificazione-centralizzata, l'obiettivo individuato per la terza fase di riforma, ancora in corso, era quello di sviluppare un nuovo sistema economico, "un'economia di mercato socialista a caratterizzazione fortemente cinese", in altre parole, un'economia di mercato coerente con la situazione politica ed economica cinese, in particolare con l'autarchia del Partito Comunista Cinese.

11.2 La Riforma Economica successivamente al 1992

11.2.1 Riforma Macroeconomica

A livello macroeconomico, le riforme effettuate hanno modificato radicalmente la natura del sistema economico cinese e stabilito un modello di economia di mercato a forte intervento governativo. I cambiamenti di maggiore rilevanza si sono avuti in cinque aree principali. Innanzitutto, il governo ha abbandonato l'utilizzo dell'economia centralizzata nella gestione dell'economia e nel controllo delle SOEs e

le leggi di mercato hanno assunto un ruolo di primo piano nel processo di allocazione delle risorse economiche. Alla fine del 1998, tutti i piani obbligatori riguardanti le produzioni agricole e soltanto nove prodotti agricoli sono assoggettati al controllo del governo. Nel caso dell'Industria, soltanto la produzione di 12 materie prime (che rappresentano il 4,1% della produzione totale) è controllata da piani economici centralizzati, una riduzione del 90% rispetto al periodo ante riforma. La produzione del 95% dei beni di consumo e i relativi prezzi sono regolati dalle forze di mercato. Si è venuto così a creare un mercato nazionale, regolato dalle leggi di mercato e accessibile al mondo esterno, per tutti i beni di consumo e la maggior parte delle materie prime. Ciò ha giocato un ruolo dominante nell'indirizzare le produzioni, determinando i prezzi e l'allocazione delle risorse. Allo stesso tempo, è emerso un mercato del lavoro, che non esisteva in precedenza, come risultato dell'aumentata mobilità della popolazione e dell'emergere di maggiori opportunità di lavoro. Il mercato dei capitali, si è anch'esso sviluppato grandemente a partire dagli anni '90, come del resto testimoniato dal volume delle transazioni presso le Borse Valori di Shanghai e Shenzhen.

In secondo luogo, il ruolo del governo è mutato ulteriormente, dall'iniziale partecipazione diretta nella pianificazione e nel controllo dell'economia alla gestione indiretta attraverso l'utilizzo di politiche macroeconomiche. Le SOEs furono trasformate in corporazioni legalmente indipendenti, in altre parole, in società a responsabilità limitate o a capitale azionario soggette al *Companies Law* (1993). Allo stesso tempo, furono istituiti due Dipartimenti governativi, lo *State-Owned Property*

e lo *State-Owned Investment Corporations* aventi il fine di assumere, per conto dello Stato, il ruolo di azionista nelle società a responsabilità limitata o in quelle di capitali. Attraverso tale provvedimento, si voleva compiere un ulteriore passo in avanti, dissociando sia lo Stato dalle società di sua proprietà sia dal controllo di governo⁸⁹ dalla proprietà delle aziende stesse. Il governo intendeva mantenere il controllo della maggioranza del capitale delle SOEs delegando però la loro gestione⁹⁰. Il ruolo del governo andava mutando radicalmente. Si era dato pertanto delle nuove priorità: in primo luogo stabilire una nuova struttura di mercato in termini di sistema legale e regole economiche e in secondo luogo perseguire i propri obiettivi economici attraverso misure amministrative, fiscali, monetarie, di valuta estera ed altre politiche economiche.

In terzo luogo, il sistema bancario cinese ha attraversato trasformazioni rilevanti, in particolar modo a partire dal 1995. Prima del 1978, le banche cinesi avevano un ruolo passivo; essi si mantenevano i conti delle imprese e si occupavano della gestione dei loro fondi. Nel 1983, la Banca Popolare Cinese (PBOC) divenne ufficialmente la banca centrale e le altre banche di proprietà statale durono organizzate per servire specifici settori dell'industria, in altre parole esse assunsero il

89 In tema di controllo e governo d'impresa, si veda GOLINELLI M. GAETANO, *Struttura e Governo dell'Impresa*, Cedam, 1994 e per un'analisi di respiro internazionale TREQUATRINI RAFFAELE, *Economia Aziendale e Nuovi Modelli di Corporate Governance: Esperienze a Confronto*, Giappichelli, 1999; ROBERT A., G. MONKS, *Corporate Governance*, Nell Minow ,Business & Economics, 2004; COLLEY JOHN L., *Corporate Governance*, McGraw-Hill Professional, 2003; BARBIERA LELIO, *Il corporate governance in Europa: amministrazione e controlli nelle società*, A. Giuffrè, 2000.

90 Per approfondimenti in merito alla *Corporate Governance* in Cina, CHEN JIAN, *Corporate governance in China*, Routledge, 2004; GUANGHUA YU, *Comparative Corporate Governance in China: Political Economy and Legal infrastructure*, Routledge, 2007; BUCHELHOFER CHRISTIAN, *Corporate Control and Enterprise Reform in China: An Econometric Analysis*, Physica-Verlag, 2008; TENEV STOYAN, ZHANG CHUNLIN, BREFORT LOUP, *Corporate Governance and Enterprise Reform in China: Building the Institutions of Modern Markets*, World Bank Publications, 2002.

ruolo di emettere e gestire prestiti bancari per conto delle SOEs (fondi precedentemente incanalati verso le SOEs attraverso il sistema di allocazione dei fondi. Dopo il 1995, una serie di cambiamenti importanti furono apportati al sistema bancario. La PBOC ha assunto il ruolo di banca centrale incaricata di implementare le politiche monetarie del governo, con funzioni analoghe a quelle delle banche centrali dei paesi occidentali, emissione di carta moneta, gestione dei tassi di cambio, definizione delle politiche finanziarie e controllo della moneta in circolazione. Le banche a finalità speciali sono state convertite in banche commerciali, con la responsabilità di indirizzare i fondi di Stato verso le SOEs e di operare indipendentemente sul mercato come intermediari finanziari.

In quarto luogo, cambiamenti rilevanti furono apportati anche al sistema fiscale. Le tasse furono classificate in tre categorie, tasse del governo centrale, tasse governative locali e tasse suddivise tra governo centrale e locale. Fu introdotto un sistema di tasse sul reddito aziendale unificato e applicato a tutte le società nazionali. L'*Enterprise Income Tax Law* promulgato nel 1994 prevede un tasso del 33 per cento da applicarsi ai redditi di tutte le SOEs medio-grandi.

In quinto luogo, il sistema di duplice cambio valutario fu abbandonato il 1 gennaio 1994. Prima di tale data, per ciascuna esistevano due tassi di cambio, un tasso ufficiale e un tasso di mercato. Ad esempio, il 31 dicembre 1993, il tasso di cambio di mercato per un dollaro era di 8,70 *yuan*⁹¹, mentre il tasso ufficiale di 5,80

91 In tema di tassi di cambio e fissazione del valore della valuta Valuta nazionale cinese GARMAN M.B., KOHLHAGEN S.W., *Foreign currency option value*, in *Journal of International Money and Finance*, V. 2, n. 3, 1987; GIDDY I, *Foreign exchange options*, in *Journal of Futures Markets*, V. III, n. 2, 1983; GRAMMATIKOS T., SAUNDERS A., *Stability and the hedging performance of foreign currency futures*, in *Journal of Futures Markets*, V. III, 1983; KERKVIJET J., MOFFETT M., *The hedging of an uncertain future foreign currency cash flow*, in *Journal*

yuan. Il 1 gennaio 1994, il tasso di cambio ufficiale fu abolito. Il primo passo per rendere la moneta nazionale cinese una valuta scambiabile su base nazionale.

11.2.2 Riforma Microeconomica

A livello microeconomico, nella terza fase del programma di riforma ci si è concentrati sulla trasformazione delle SOEs sotto il sistema del “contratto di responsabilità” (CRS) in società con un’indipendente identità legale. Nell’ambito del CRS, le SOEs erano ancora appendici del governo e non entità legali indipendenti. Lo Stato era ancora il solo proprietario delle SOEs, quindi avente responsabilità illimitata., e le SOEs erano ancora in larga parte dipendenti dal governo. Ad esempio, il corpo dirigente era nominato dal governo, il finanziamento dei progetti di investimento era deciso e proveniva dal governo, e se le SOEs incontravano difficoltà economiche spettava al governo prendersi cura dei suoi dipendenti. Le SOEs operanti nell’ambito del CRS non operavano sul mercato in maniera indipendente e non erano in grado di evolversi in efficienti imprese commerciali in grado di operare in un’economia di mercato.

11.3 La riforma delle società a proprietà statale

Le riforme economiche hanno modificato completamente il panorama economico in Cina. Nel 1999, la struttura proprietaria delle società industriali e commerciali Cinesi si presentava stremante diversa rispetto agli anni passati. La quota dell’economia

of Financial and Quantitative Analysis, V. 28, n. 4, December 1993; MALZ A., *New varieties of foreign currency options*, in *Federal Reserve Bank of New York Research Paper*, n. 9331, 1993.

prodotta dalle SOEs si era andata riducendo continuamente e la maggior parte dell'output industriale era prodotto dai settori non statali. Un ruolo di primo piano era rivestito dalle Società a Proprietà Collettiva, mentre le Società a Capitale Straniero andavano acquisendo un'importanza sempre maggiore.

In termini numerici⁹², al 1999 le Società Statali erano soltanto lo 0,8% del totale delle imprese pur rappresentando il 26% dell'output produttivo (in netta riduzione rispetto al 77,6% del 1978). Le Società a Proprietà Statale sono organizzazioni indipendenti che possono assumere una molteplicità di forme legali, società per azioni interamente possedute dallo Stato, possedute dallo Stato in società con altri investitori, o società quotate nelle Borse Cinesi o Estere con il Governo cinese che detiene il pacchetto azionario di maggioranza. In generale, le Società Statali sono autorizzate a partecipare in *joint ventures* con le Società a Controllo Collettivo o con investitori stranieri.

11.4 Riforma ed internazionalizzazione della pratica contabile successivamente al 1992

11.4.1 Introduzione

Al fine di poter supportare la trasformazione delle SOEs e lo sviluppo evolutivo dell'economia di mercato, nella fase di riforma furono apportati profondi cambiamenti alle metodologie ed alla pratica contabile. Gli UASs furono messi parte e la contabilità basata sui fondi fu abolita e sostituita da una moderna pratica

⁹² *China Statistical Yearbook 2000*.

contabile di impronta occidentale. Il ruolo della contabilità andava quindi evolvendo da mero strumento preposto a fornire informazioni per l'alta direzione delle aziende a strumento atto a fornire informazioni a supporto del processo decisionale dei soggetti esterno all'impresa⁹³.

11.4.2L'introduzione di *Basic Accounting Standard* (Modello Teorico Contabile)

Nel 1993, era possibile ricondurre le varie pratiche contabili, affermatesi come conseguenza delle riforme economiche degli anni precedenti, in due distinte categorie: quelle che seguivano principi contabili internazionali ed erano osservate principalmente dalle aziende a capitale straniero, da società per azioni e società situate in alcune SEZs; e quelle che osservavano scrupolosamente i tradizionali UASs, in sostanza le SOEs e le COEs. In ciascuna categoria, erano compresi innumerevoli sistemi sviluppatisi in conseguenza del tipo di assetto proprietario e di industria. In totale, esistevano più di quaranta sistemi contabili diversi, ciò generava confusione ed era un chiaro indicatore dell'esigenza di adottare un insieme di principi contabili di generale accettazione⁹⁴.

Al fine di porre rimedio a tale stato di cose, al Ministero delle Finanze si prospettava la possibilità di poter seguire due approcci differenti. Un primo approccio poteva essere quello di emanare una serie quanto più completa di principi

93 Sull'argomento si vedano LIU W., EDDIE I., "Accounting Reform in the People's Republic of China: Background and Current Developments", Cit., CHAN M. W. L., ROTERBERG W., "Accounting, Accounting Education and Economic Reform in the People's Republic of China", International Studies of Management and Organisations, Vol. 29, No. 3, Fall 1999, pp. 37-53

94 Sull'argomento si vedano SCAPENS R. W. e HAO Z., "Chinese Accounting Reform: Reasons and Effects", cit.

contabili generali e criteri particolari di valutazione aventi a riferimento i principi contabili internazionali. Approccio che poteva essere considerato piuttosto radicale. L'alternativa era quella di definire un insieme di postulati contabili e principi generali da poter utilizzare in futuro come modello teorico-contabile di riferimento per l'emanazione di principi particolari di valutazione. Seguendo questo approccio, i vari sistemi contabili specifici fino ad allora in uso potevano essere migliorati e mantenuti in uso fino al momento di sostituirli, in futuro, con dei nuovi criteri particolari di valutazione. Il Ministero delle Finanze decise di seguire quest'ultimo, più rivoluzionario, approccio⁹⁵.

Nel dicembre 1992, dopo numerose consultazioni e grazie agli sforzi congiunti delle varie parti in causa, il Ministro delle Finanze emanò due principi generali, l'*Accounting Standard for Business Enterprises* e il *Financial Management Regulations for Business Enterprises* (il 1992 *Standard* e le 1992 *Regulations* rispettivamente), che entrarono in vigore il 1 luglio 1993. Tali principi generali sono applicabili a tutte le aziende Cinesi e servono anche da linee guida per l'emanazione di principi particolari di valutazione.

Lo *Standard 1992* consta di 10 capitoli, ciascuno dei quali disciplina uno dei seguenti argomenti:

- a. Postulati generali
- b. Principi generali
- c. Attività
- d. Passività

⁹⁵ Si veda in merito Zhang, 1992 e ancora SCAPENS R. W. e HAO Z., "Chinese Accounting Reform: Reasons and Effects", cit.

- e. Capitale netto
- f. Ricavi
- g. Costi
- h. [Profitto](#)
- i. Bilanci d'esercizio
- j. Ulteriori disposizioni

Gli obiettivi sottesi lo *Standard 1992* sono tre, soddisfare l'esigenza di sviluppare un'economia di mercato socialista, uniformare i principi contabili, assicurare la qualità dell'informativa contabile. Esso funge, inoltre, da punto di riferimento per la definizione di criteri particolari di valutazione.

Lo *Standard 1992*, contiene le seguenti sezioni:

- (a) quattro metaprinipi contabili accettati a livello internazionale, *accounting entity, going concern, accounting period, monetary measurements*;
- (b) dodici principi generali, obiettività, rilevanza, comparabilità, coerenza, tempestività, comprensibilità, competenza, rilevanza, *conservativism*, costo storico, separazione tra costi d'esercizio e costi a lungo termine, materialità;
- (c) sei elementi del bilancio, attività, passività, capitale proprio, costi, ricavi, profitto e loro composizione e classificazione;
- (d) bilanci d'esercizio, comprendenti Stato Patrimoniale, Conto economico, prospetto delle variazioni della situazione finanziaria (o *cash flow statement*), prospetti e note integrative.

Esso disciplina, inoltre, argomenti specifici, il metodo di registrazione contabile basato sui debiti e crediti, rilevazione e misurazione delle poste contabili, registrazione e presentazione delle attività aziendali, terminologia contabile.

Appare evidente che lo *Standard 1992* è un compendio di principi generali e particolari di valutazione. Se si guarda ad esso dal punto di vista delle convenzioni contabili di stampo occidentale, esso si può considerare come un modello teorico-contabile che può servire da struttura da riferimento per la definizione di principi, piuttosto che un principio contabile. Nella tabella riportata in figura 10.1, in Appendice al capitolo, è possibile osservare le similarità dello *Standard 1992* con le caratteristiche di un modello teorico contabile⁹⁶.

Le *1992 Regulations* comprendono dodici capitoli aventi i seguenti argomenti:

1. Principi generali
2. Fonti di finanziamento
3. Capitale circolante
4. Attività fisse
5. Attività immateriali, differite e altre attività
6. Investimenti di breve e lungo termine
7. Costi e ricavi
8. Ricavi operativi, profitto e distribuzione del profitto
9. Transazioni in valuta estera
10. Liquidazione d'azienda
11. Bilanci d'esercizio e analisi degli stessi
12. Disposizioni integrative

⁹⁶ Adattato da AIKEN M., LU W., JI X.D., "The New Accounting Standard in China: A Critical Analysis", in J. Blake e S. Gao (editori), *Perspectives on Accounting and Finance in China*, Londra, Routledge 1995

L'emanazione dell'*Accounting Standard for Business Enterprises* e *Financial Management Regulations for Business Enterprises* fu considerata una pietra miliare della riforma della pratica contabile in Cina. Un chiaro allontanamento dal sistema di controllo di impronta statale ed un passo decisivo verso l'armonizzazione con gli IASs.

Molti sono i problemi ancora da affrontare. Il 1992 *Standard*, inteso come modello teorico-contabile, è debole in confronto ai modelli teorico-contabili di Stati Uniti, Regno Unito o dello IASC; esso non è altrettanto esauriente, completo o ben strutturato. Trascura alcune questioni fondamentali e manca di sufficiente trattazione di altre. Ad esempio, mentre da una parte si afferma che le informazioni contabili debbano soddisfare i fabbisogni informativi del governo, dell'organo di governo e di altri *stakeholders*, dall'altra manca di un'adeguata trattazione dei fini di bilancio e di quali sono i fabbisogni informativi dei destinatari di tali informazioni contabili⁹⁷. I principi contabili, molti dei quali sono simili a quelli di altri modelli teorico-contabili, sono elencati in modo sequenziale, senza alcuna spiegazione concernente la loro importanza, eventuali conflitti e possibili soluzioni a tali conflitti. D'altro canto, lo *Standard* 1992, include troppe regole, troppo dettagliate e probabilmente da assoggettare a cambi e modifiche troppo frequenti⁹⁸.

97 Sull'individuazione del fine, M. LACCHINI, *Modelli teorico-contabili e principi di redazione del bilancio. Riflessioni economico-aziendali sull'innovato codice civile*, Giappichelli, Torino, 1994, pp. 35-36, afferma: "L'individuazione del fine riposa largamente sulla comprensione del fatto che esistono differenti tipologie di utilizzatori-fruitori del bilancio che avanzano proprie istanze, spesso in conflitto tra loro e variamente equilibrabili; in tal senso la scelta del fine non è neutrale rispetto ad un certo assetto d'interessi. Tale scelta può avvenire secondo due alternative modalità: o il fine è chiaramente esplicitato e giustificato e da esso derivano, in coerenza e conformità, i principi generali e particolari di valutazione oppure il fine non è posto formalmente ma è, per così dire, inferibile ed univocamente indicato dal sistema dei principi generali (e a seguire particolari di valutazione). La strutturazione del primo tipo si rivela, di norma preferibile, anche perchè, come meglio si dirà nel prosieguo, l'interpretazione dei principi generali non sempre è scevra di elementi ambigui".

98 Per una disamina più approfondita sull'argomento si vedano Xiao e Pan, 1995

La coesistenza tra lo *Standard* 1992 e le *Regulations* 1992 come postulati fondamentali di riferimento, risulta altresì problematica. Mentre l'idea originale era quella di renderli complementari l'uno con l'altro, vi sono delle aree disciplinate da entrambi e ciò potrebbe confondere i redattori di bilancio.

11.4.3 Nuovi Principi Contabili Specifici per i vari Settori dell'industria

Assieme allo *Standard* 1992, il primo luglio 1993, furono emanati quattordici regolamenti contabili. Dal momento che la definizione di una serie completa di principi contabili è un'attività che potrebbe richiedere degli anni, tali regolamenti contabili costituiscono una soluzione temporanea atta a fornire delle linee guida tecniche. Tali regolamenti contabili, comprendono sistemi contabili per aziende manifatturiere, mercantili, di trasporto, di trasporto ferroviario, di trasporto aereo, di comunicazioni e postali, turismo e *catering*, costruzioni, di costruzioni, agricole, a compartecipazione azionaria straniera, banche e finanza, assicurazioni e leasing.

Il nuovo modello teorico-contabile, è improntato ai modelli teorico-contabili di stampo occidentale.

L'eguaglianza contabile della contabilità basata sui fondi:

$$\textit{Total Fund Applications} = \textit{Total Fund Sources}$$

è sostituita dall'eguaglianza:

$$\textit{Attività} = \textit{Passività} + \textit{Capitale Netto}.$$

Le attività sono classificate in attività correnti e non-correnti. Tale ultima categoria comprende investimenti a lungo termine, attività fisse, immateriali, e attività

differite. Più complessa la scomposizione delle *fund sources* in passività e capitale netto. In generale, tutti i debiti, prestiti (inclusi i *current fund loans*, *fixed fund loans* e *bank loans for specific purposes*), fondi per il trattamento dei dipendenti sono inclusi tra le passività correnti o a lungo termine. Tutti gli *state funds* (compresi *current*, *fixed* e *specific purposes funds*) e fondi aziendali fissi o correnti sono trattati come capitale statale, mentre investimenti provenienti da altre SOEs e società sono trattati come capitale di soggetti giuridici. Utili non distribuiti accumulati nell'ambito del *contract responsibility system*, sono trattati come incrementi di capitale, mentre le perdite subite sono dedotte dal capitale statale.

I nuovi regolamenti, per alcuni aspetti, subiscono l'influenza dei vecchi UASs. Le politiche contabili sono, però rimaste invariate, esistono infatti dettagliate regole in merito alla registrazione delle transazioni, al piano dei conti e al formato dei prospetti di bilancio. I bilanci redatti secondo i nuovi regolamenti hanno un formato del tutto comparabile a quelli redatti nel mondo occidentale, ma le similarità è piuttosto superficiale ed esistono sostanziali differenze. Infatti, i nuovi regolamenti non sono compatibili con le convenzioni della contabilità internazionale.

11.4.4 *Current Regulatory Framework For Accounting*

Prima della riforma economica, la pratica contabile era interamente disciplinata da leggi e regolamenti emanati dal Consiglio di Stato (SC) e dal Ministero delle Finanze. Queste regolamentazioni erano sostanzialmente sviluppate da esperti e promulgate dal Ministro delle Finanze senza passare attraverso alcun processo

legislativo. Questa struttura regolatoria, che soddisfaceva le esigenze conoscitive contabili di un sistema economico a pianificazione e controllo centralizzati, rimase pressoché immutata fino alla metà degli anni '80. In quegli anni, divenne evidente che tale struttura avente una funzione meramente amministrativa, era incompatibile con il nuovo ambiente venutosi a creare con la riforma economica. La riforma economica ha causato una serie di cambiamenti nel ruolo del governo a livello di macroeconomia, nella struttura proprietaria delle società e nell'instaurazione di un mercato dei capitali, mentre la politica di "apertura" ha comportato un rapido incremento di investimenti stranieri. Come conseguenza, l'utilizzo di regole amministrative per la disciplina della pratica contabile non era più adeguata né appropriata.

A partire dal 1985, la disciplina contabile in Cina, si è orientata verso la graduale adozione di una struttura regolamentatoria legislativa e amministrativa che si sviluppa su tre livelli, così come indicato nell'*Accounting Law*, emanata in quello stesso anno. Il livello più alto è l'Assemblea Nazionale del Popolo (NPC), l'organo legislativo supremo, il secondo livello di approvazione è rappresentato dal Consiglio di Stato, il più alto organo amministrativo, e al terzo livello si riscontrano diverse commissioni, ministeri e uffici statali subordinati al Consiglio di Stato⁹⁹. I primi due livelli, la NPC e il Consiglio di Stato, hanno il potere di emanare leggi e regolamenti. L'NPC ha emanato un significativo numero di leggi importanti, le quali hanno un impatto importante su pratiche commerciali e contabili, tra esse si annoverano

⁹⁹ Tra cui il CSRC, la *State Planning Commission*, la *State Commission for Restructuring Economy*, the MOF, la *State Taxes Bureau*, e lo *State Auditing Bureau*.

l'Accounting Law (emanata nel 1985, e poi revisionata nel 1993 e 1999), la *Companies Law* (1993, poi revisionata nel 1999), la *Law on State-Owned Enterprises* (1988), la *Law on Sino- Foreign Joint Ventures* (1979, poi revisionata nel 1990), la *Taxes Law* (1992) e la *Taxes Law on Enterprises with Foreign Investment and Wholly Foreign-Owned Enterprises* (1991).

Il Consiglio di Stato fornisce supporto regolatorio ed emana dettagliati regolamenti attuativi. Esso possiede anche il potere legislativo di approvare regole, regolamenti amministrativi e decreti stabiliti dalle varie Commissioni e Ministeri che operano sotto la sua autorità. Tra le più rilevanti regole contabili promulgate dal Consiglio di Stato si ricordano *Detailed Implementation Rules for the Law on Sino- Foreign Joint Ventures* (1983), *Detailed Implementation Rules for the Taxes Law* (1993), *Detailed Implementation Rules for the Taxes Law on Enterprises with Foreign Investment and Wholly Foreign-Owned Enterprises* (1991), *Certified Public Accountants Regulations* (1986).

Al terzo livello, varie Commissioni e Ministeri, sotto la responsabilità del Consiglio di Stato, sono investiti non soltanto dell'autorità, ma hanno la precisa responsabilità di stabilire dettagliate note esplicative, regole amministrative e regolamenti e di monitorare l'implementazione delle leggi statali e dei regolamenti. Le Commissioni sono responsabili per specifiche attività che influenzano vari Ministeri e Dipartimenti e il loro status nella gerarchia governativa è superiore a quello dei Ministeri. Sebbene tali regole amministrative e regolamenti non sono leggi, essi hanno equivalente forza di legge statale.

Inoltre, il CICPA, un corpo professionale semi-governativo, sotto la supervisione del Ministero delle Finanze, emana istruzioni operative professionali ed etiche con funzione di linee guida per i propri membri. Esso è inoltre autorizzato a supervisionare la registrazione di CPAs e società CPA. La struttura regolatoria cinese è rappresentata graficamente in Figura 10.2.

11.4.5 Introduzione dei Criteri Particolari di Valutazione

Nel 1993, la Cina ottenne un prestito di 3 milioni di dollari dalla Banca Mondiale da utilizzare per lo sviluppo principi contabili in linea con i principi contabili internazionali. Una delle (allora) Big Six società di consulenza contabile, Deloitte Touche Tohmatsu, fu incaricata di fornire consulenza al Ministero delle Finanze per la preparazione dei nuovi Principi Contabili Cinesi.

Nel piano originario si prevedeva di completare ed emanare tutti i nuovi principi contabili entro 3 anni ma tale piano si rivelò troppo ambizioso. Dal 1995, il Ministero delle Finanze ha emanato 32 principi contabili in forma di *exposure drafts*. Il primo criterio particolare di valutazione fu emanato nel 1997 e fino al 2000, sono stati emanati principi aggiuntivi:

- a. Informativa delle operazioni effettuate con società collegate (1997)
- b. Fatti accaduti dopo la data di chiusura del bilancio (1998)
- c. Ricavi (1998)
- d. Investimenti (1998)
- e. *Construction Contracts* (1998)

- f. Cambiamenti nelle politiche contabili e nei criteri di valutazione, e
Correzione degli Errori Contabili (1998)
- g. Rendiconto Finanziario (1998)
- h. *Debt Restructuring* (1998)
- i. Transazioni non monetarie (1999)
- j. *Contingencies* (2000)

I primi sei principi sono applicabili solo alle società quotate in borsa mentre gli altri quattro debbono essere osservati da tutte le società. Il processo di definizione dei principi contabili è sempre in corso e ci si aspetta che altri principi siano emanati nel futuro prossimo.

Ciascuno dei criteri particolari di valutazione contiene tre documenti: il Principio, la Direttiva e le Note esplicative. I primi due documenti hanno valore legale. Il principio è sintetico e breve, comprende un'introduzione, una definizione dei termini utilizzati, il contenuto e note supplementari, nelle quali si asserisce che il Ministero delle Finanze è responsabile per l'interpretazione del principio e la data di validità. La Direttiva è un documento assai più ampio e comprende sezioni inerenti requisiti fondamentali, interpretazioni, spiegazioni ed esempi di transazioni commerciali e relativi trattamenti contabili. I contenuti della Direttiva sono dettagliati e procedurali, e coprono procedure contabili, voci contabili, formule e calcoli, interpretazioni, condizioni e così via. Le Note Esplicative in genere spiegano in dettaglio le finalità di ciascun principio, le argomentazioni in favore e contro

ciascun metodo contabile, spiegazioni più dettagliate in merito alla terminologia, visioni differenti in merito ad alcune procedure contabili e così via.

11.4.6L'attuale Struttura del Sistema Contabile Cinese

Il sistema contabile Cinese è disciplinato da una struttura su tre livelli (si veda figura 10.3 in Appendice). Al primo livello vi è l'*Accounting Law* (1985, revisionata nel 1993 e 1999), varie leggi fiscali e altri regolamenti, da cui traggono fondamento il *Basic Accounting Standard for Business Enterprises* (1992) e le *Financial Management Regulations for Business Enterprises* (1992). Al terzo livello vi sono 14 *Industry-Based Accounting Regulations* e *Industry-Based Financial Management Regulations*, dieci Criteri Particolari di Valutazione (fino al 2000), *Accounting Regulations and Financial Management Regulations for Share Enterprises* e *Accounting Regulations and Financial Management Regulations for Enterprises with Foreign Investment*. Tutte le imprese commerciali devono osservare lo *Standard 1992*, le *Regulations 1992* e 4 dei 10 criteri di valutazione, mentre solo le società quotate in borsa devono osservare tutti i 10 criteri particolari di valutazione. Le società con capitale straniero (*joint ventures* sino-straniere e a capitale interamente straniero) e le società per azioni continuano ad applicare i regolamenti contabili in precedenza definiti per questi due tipi di società. Tutte le altre tipologie di società devono osservare uno dei quattordici insiemi di *industry-based* principi contabili e di regolamenti inerenti la contabilità generale pertinenti con l'industria in cui la specifica impresa opera.

L'*Accounting Regulations for Enterprises with Foreign Investment* (1992) e l'*Accounting Regulations for Share Enterprises* (1998) stabiliscono regole inerenti materie contabili e sono comuni a tutte le società a capitale straniero e società per azioni a prescindere dal settore dell'industria in cui operano. Tali regole sono basate sui principi contabili generali di impronta occidentale (eguaglianza contabile, concetti, bilanci, misurazioni e note informative) pur includendo alcune regole e regolamenti peculiari per la Cina. Inoltre, le due tipologie d'impresa, possono decidere di osservare i principi contenuti nei nuovi *industry-based regulations* specifici per l'industria in cui operano e i nuovi criteri particolari di valutazione. Appare evidente che le regole contabili applicabili alle società di capitali e a capitale straniero sono il risultato di una combinazione di regole occidentali e cinesi, risultanti dallo *Standard 1992*, dai regolamenti specifici a tali tipi di società, dalle *industry-based regulations* e dai criteri particolari di valutazione.

Entrambe le regolamentazioni contabili comprendono un piano dei conti, il formato dei prospetti di bilancio, regole dettagliate per la registrazione delle scritture contabili, procedure di controllo di gestione, politiche contabili, misurazioni e note informative e l'allocazione del profitto. Queste regole dettagliate lasciano poco spazio all'esercizio di giudizi professionali, caratteristica essenziale della pratica contabile occidentale. Inoltre, trattamenti contabili usati per un certo numero di transazioni differiscono da quelli occidentali.

La promulgazione ed implementazione dei criteri particolari di valutazione, un'attività continua, costituiscono un passo di particolare importanza

verso l'adozione di principi e convenzioni internazionali, sebbene le differenze esistenti siano inevitabili. Esistono due differenti correnti di pensiero in merito all'implementazione e all'applicabilità di un insieme quanto mai completo di principi contabili. Una delle correnti di pensiero prevede la coesistenza delle *industry-based regulations* e dei nuovi criteri particolari di valutazione per un periodo di tempo limitato e successivamente i primi saranno completamente stralciati. La seconda corrente di pensiero sostiene che i due insiemi di principi contabili coesisteranno indefinitamente. I nuovi criteri particolari di valutazione saranno applicati alle società per azioni e ad altre società di grandi dimensioni mentre le *industry-based regulations* sono più adatte, e saranno mantenuti, per le aziende di piccole e medie dimensioni.

11.4.7 La Nascita della Professione Contabile

L'esigenza di un organismo contabile professionale era già stata avvertita a seguito della riforma economica e della politica di "apertura" del governo cinese. Nelle precedenti fasi di riforma erano stati emanati due importanti regolamentazioni che disciplinavano le attività dei *Chartered Public Accountants (CPAs)* e delle *Chartered Public Accountants Firms (CPAs Firms)*. Tali regolamentazioni erano le *Provisional Regulations Concerning Establishing Public Accounting Firms* emanati dal Ministero delle Finanze nel 1980 e le *Regulations of the People's Republic of China on Certified Public Accountants* emanate dal Consiglio di Stato nel 1986. Tali regolamentazioni indicavano il Ministero delle Finanze come organo regolatorio a

livello nazionale ed incaricavano i suoi uffici provinciali ad amministrare le materie inerenti i CPAs e le CPAs *Firms*. Nel 1988, fu costituito il *Chinese Institute of Certified Public Accountants* (CIPCA). A differenza dei suoi equivalenti occidentali, tale organismo si trova sotto la giurisdizione del Ministero delle Finanze. Il CIPCA, controlla parte delle attività concernenti i CPAs, come la loro registrazione e i loro esami e ha un ruolo di collegamento tra i CPAs e le agenzie governative.

Nel 1993, furono istituiti lo *State Auditing Bureau* ed altri organi di revisione a vari livelli governativi, con l'incarico di revisionare le attività finanziaria delle Società a Partecipazione Statale. Con tale azione, le Società a Partecipazione Statale furono così poste sotto il doppio controllo del Ministero delle Finanze e dell'*Auditing Bureau*. Successivamente, l'*Auditing Bureau* estese il suo ambito di responsabilità, assumendo la responsabilità di autorizzare la creazione di società di revisione, la certificazione dei revisori contabili attraverso la valutazione delle loro qualifiche e delle loro esperienze lavorative e l'approvazione dei bilanci societari revisionati da revisori contabili certificati. Nell'arco di due anni, i revisori contabili e le società di revisione superarono di gran lunga il numero di dottori commercialisti e di società contabili, e come conseguenza si giunse all'istituzione del *Chinese Institute of Certified Public Auditors*.

La coesistenza dei due organismi professionali e delle due categorie di professionisti creò confusione e conflitti. Nel 1995, i due organismi professionali furono fusi per formare il nuovo *Chinese Institute of Certified Public Accountants*,

sotto la doppia supervisione del Ministero delle finanze e dello *State Auditing Bureau*.

Appare interessante porre l'accento su un problema incontrato dalla professione contabile in Cina. Per una serie di motivazioni storiche i professionisti contabili cinesi non erano indipendenti, ma erano posti sotto il controllo di vari enti governativi. Inoltre, molte facoltà universitarie di finanza aziendale ed economia, dipartimenti di economia aziendale e istituti di ricerca in scienze sociali avevano istituito proprie società certificate in cui collaboravano docenti e ricercatori. Questo stato di cose era incoerente sia con un'economia di mercato di tipo socialista sia con la prevalente pratica contabile internazionale. Molte erano le difficoltà incontrate nel tentativo di trasformare le CPA Firms in organismi terzi, indipendenti ed imparziali. Al fine di porre fine a tale stato di cose, si diede vita a due corsi d'azione paralleli, una passante attraverso riforme istituzionali e l'altro attraverso nuove esigenze regolatorie.

Innanzitutto, nel 1995, il CICPA diede vita ad una riforma strutturale delle CPA Firms, in linea con le esigenze legate alla creazione di un'economia di mercato. Tra gli obiettivi e i principi delineati per le riforme vi erano: la creazione di un sistema di gestione delle CPA Firms coincidente con le esigenze del sistema economico; creazione delle condizioni necessarie a permettere alle CPA Firms di assumere responsabilità legale per le loro azioni e ad operare in modo indipendente;

accrescere la consapevolezza dei CPAs in merito ai rischi e l'importanza dell'etica e della professionalità¹⁰⁰.

In secondo luogo, le *Regulations of the People's Republic of China on Certified Public Accountants*, revisionate e promulgate nel 1993, imponevano alle CPA *firms* di svincolarsi dai loro garanti entro il 1999 sotto quattro aspetti fondamentali: personale, finanza, attività commerciali e nome della società. Alle CPA *firms* svincolate era richiesto di ristrutturarsi come associazioni o società a responsabilità limitata. Le nuove regolamentazioni annunciavano una nuova era per lo sviluppo della professione contabile. In sostanza era stato creato un ambiente favorevole affinché i professionisti contabili cinesi potessero cimentarsi nell'arena contabile internazionale e affinché i professionisti contabili stranieri potessero accedere all'esercizio della pratica contabile in Cina.

100 Sull'argomento si veda LI Y., "China Moves Towards a Professional Profession", *Australian CPA*, Vol. 69, No. 9, 1999, pp 54-55

APPENDICE

Figura 11.1 *The Structural Model of the 1992 Standard*

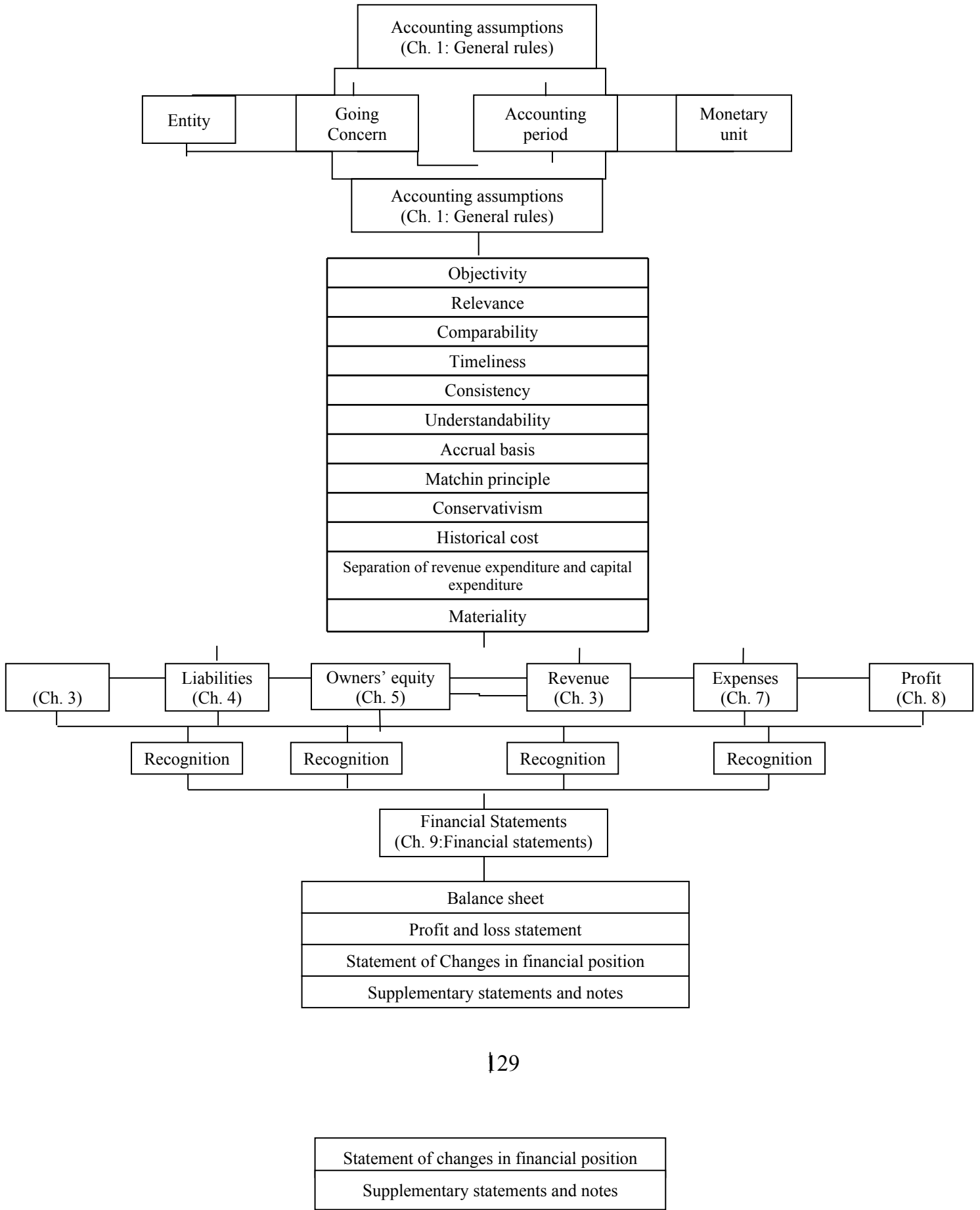


Figura 11.2 *The Chinese Regulatory Framework for Accounting*

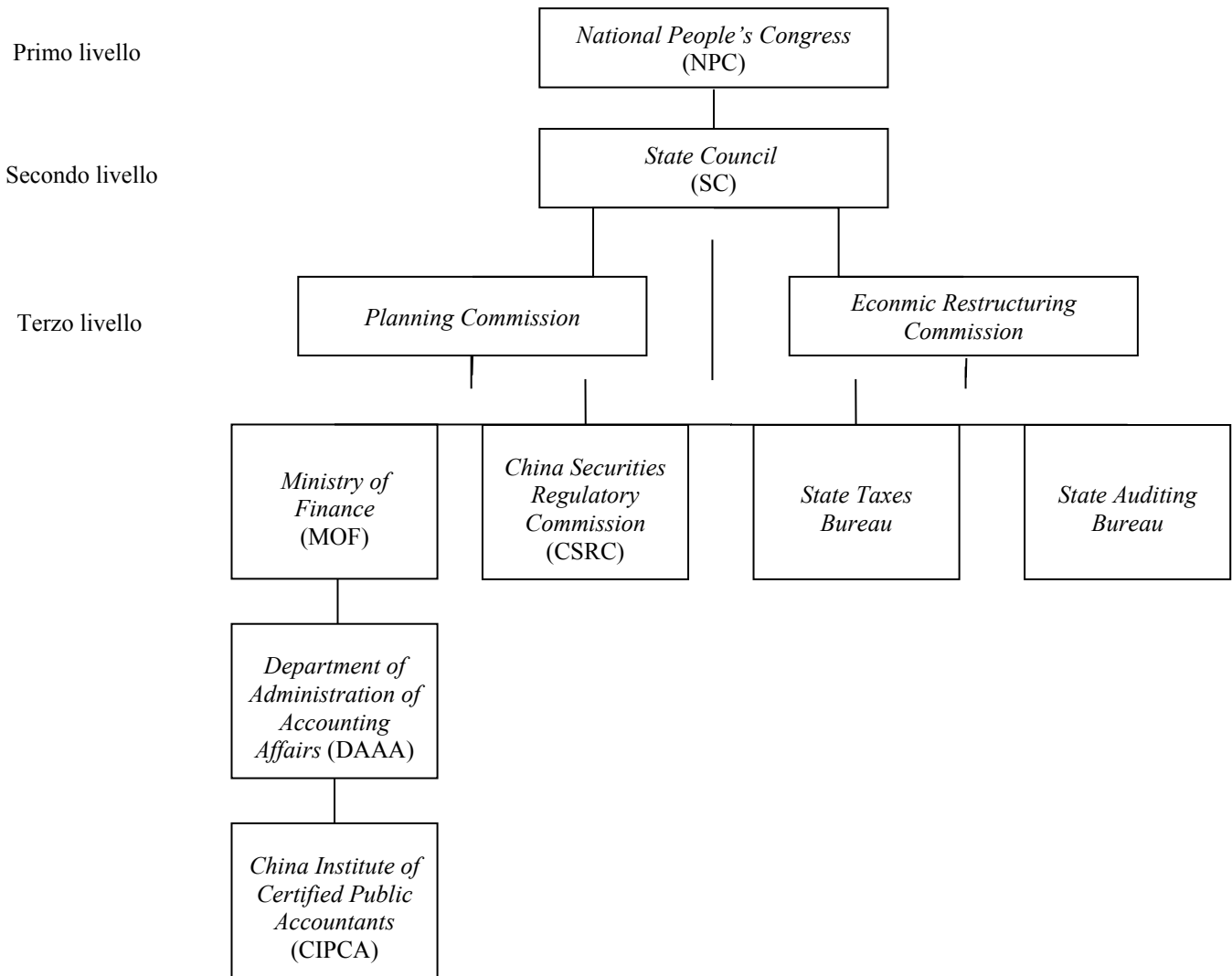
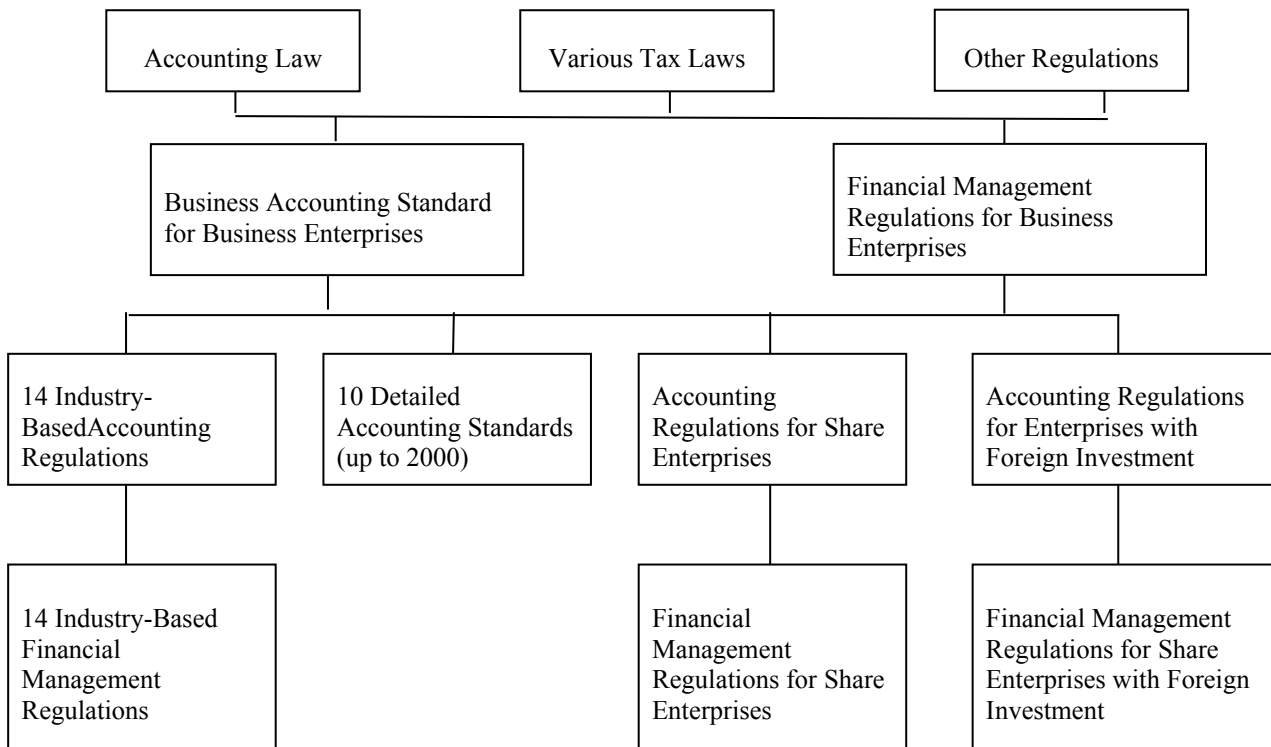


Figura 11.3: *The Chinese Regulatory Framework for Accounting*



CAPITOLO 12

LA PRATICA CONTABILE IN CINA ANTERIORMENTE ALL'EMANAZIONE DEGLI ASBEs

12.1 Principali Leggi e Regolamenti

Il *framework* normativo del sistema d'informativa contabile e finanziaria in Cina consta di numerose leggi e regolamenti. L'*Accounting Law* emanata nel 1985, e revisionata successivamente il 1 luglio 2000, rappresenta la "costituzione" del sistema contabile cui tutte le altre regolamentazioni devono conformarsi. Essa stabilisce i principi fondamentali che disciplinano la normativa e la pratica contabile, specifica la natura e il ruolo della contabilità, chiarifica il ruolo e le responsabilità dello Stato, dei dirigenti e del personale amministrativo riguardo alle procedure e alle informazioni contabili, e introduce una serie di sanzioni per i comportamenti illeciti.

L'altra importante legge è la *Financial Accounting and Reporting Rules for Enterprises*. Emanata nel 2000 dal Consiglio di Stato, questa legge si concentra su problemi di contabilità e d'informativa finanziaria quali la tenuta dei libri contabili, la preparazione del bilancio d'esercizio e l'informativa d'impresa. Si applica a tutte le imprese eccetto quelle di piccole dimensioni che non fanno ricorso a finanziamenti esterni.

La vera “spina dorsale” della contabilità cinese, nonché principale destinatario del processo di riforma intrapreso a seguito delle riforme economiche, è però rappresentata dall’*Accounting System for Business Enterprises (the System)* e dai *Chinese Accounting Standards (CASs)*. Emanato nel 2001, l’*Accounting System for Business Enterprises* si applica a tutte le società operanti in Cina indipendentemente dal fatto che siano straniere o nazionali, quotate o non quotate, private o statali, ad eccezione delle imprese di piccole dimensioni, cui si applica l’*Accounting System for Small Business Enterprises (ASSBE)*, delle istituzioni finanziarie, cui si applica l’*Accounting System for Financial Institutions*, delle cooperative locali e degli enti senza fine di lucro per le quali sono stati emessi appositi *Accounting Systems*.

I CASs, invece, rappresentano l’equivalente cinese degli IFRSs e disciplinano la contabilizzazione di eventi, transazioni o elementi contabili di particolare importanza.

Fino al 2001, sono stati emessi sedici principi contabili, ma non tutti hanno lo stesso ambito di applicazione. Infatti, di questi principi, sette sono applicabili a tutte le imprese, tre alle imprese che adottano il “Sistema”, quattro alle società quotate e due alle società per azioni. Sebbene, però, l’ambito di applicazione dei singoli CASs sia differente, gli stessi problemi sono praticamente trattati anche nel Sistema che si applica a tutte le società. Il Sistema è coerente con questi standard, benché essi forniscano maggiori dettagli e spiegazioni.

L’ultimo CASs è stato emesso nel 2001 e da allora il Ministero non ne ha emessi altri¹⁰¹. Allo scopo di risolvere alcuni urgenti problemi applicativi dei principi

¹⁰¹ Per gli sviluppi successivi in tema di principi contabili si veda il capitolo successivo.i

contenuti nelle varie leggi e dei regolamenti, il Ministero emette anche, di tanto in tanto, altri pronunciamenti, come le Guide Contabili¹⁰² per specifici settori, regolamenti ad hoc, conosciuti come *Caikuai*, e le *Questions & Answers*, in cui vengono fornite spiegazioni, sotto forma di domande e risposte, in merito a trattamenti contabili particolarmente problematici.

Alle leggi e regolamenti sopra esposti bisogna poi aggiungere gli *Assets Valuation Standards*, cioè una serie di principi per la valutazione delle attività che devono essere osservati quando tali valutazioni sono riflesse nei prospetti finanziari, e gli *Standards on Internal Control* che stabiliscono i principi, le procedure e i metodi fondamentali che devono essere seguiti dall'impresa nel creare e gestire il proprio sistema di controllo interno.

Accanto ai pronunciamenti del Ministero delle Finanze vi sono poi i bollettini tecnici dell'associazione dei professionisti contabili, il *Chinese Institute for Certified Public Accountant* (CICPA) e le direttive dell'organo di controllo della borsa, la *Chinese Securities Regulatory Commission* (CSRC)

12.2 Gli Obblighi Contabili previsti dalla Legge

Per quanto riguarda la tenuta giornaliera della contabilità, non esistono grosse differenze con le pratiche occidentali, essendo previsti tre principali libri contabili – *general ledger*, *detail ledger* e *daily book*, più altri libri contabili ausiliari – su cui le

¹⁰² Finora sono state emesse undici Guide Contabili allo scopo di fornire un migliore orientamento alle imprese che adottano il Sistema in base alle specifiche caratteristiche di ogni settore.

registrazioni devono essere effettuate in partita doppia secondo il sistema del debito e del credito.

La contabilità deve essere tenuta in lingua cinese e utilizzando lo *Yuan*¹⁰³ come valuta di conto, ma le società e le organizzazioni straniere possono utilizzare contemporaneamente anche la lingua del proprio paese d'origine o un'altra lingua straniera.

Inoltre, se le transazioni sono prevalentemente denominate in una valuta estera, essa può essere utilizzata quale valuta di conto, ferma restando la traduzione dei libri contabili nella moneta cinese al momento della preparazione del bilancio.

Tutte le società costituite all'interno della Repubblica Popolare Cinese sono inoltre obbligate a redigere il bilancio d'esercizio, che è inteso come l'insieme unitario di una serie di documenti così identificati:

- Stato Patrimoniale;
- Conto economico;
- Rendiconto finanziario;
- Prospetto della distribuzione del profitto;
- Prospetto degli accantonamenti per perdite durevoli di valore delle attività;
- Prospetto delle variazioni del patrimonio netto;
- Prospetto delle informazioni settoriali;
- Note esplicative, e qualsiasi altro prospetto considerato rilevante.

¹⁰³ Divisa nazionale cinese.

Il bilancio deve essere corredato, inoltre, dalla Relazione degli amministratori, preparata lungo le linee della *Management Discussion & Analysis* americana e della *Operating and Financial Review* inglese; dalla Relazione dell'organo di controllo interno della società, ove presente; ed, eventualmente, dalla Relazione della società di revisione.

La revisione del bilancio, obbligatoria per società straniere, società per azioni quotate, società statali a responsabilità limitata e società cinesi operanti al di fuori della Cina, deve essere condotta da società di revisione regolarmente registrate nella Repubblica Popolare, e solo dopo tale revisione e dopo aver pagato le imposte sul reddito le società straniere possono eventualmente rimpatriare i propri utili.

La pubblicazione del bilancio deve avvenire in tempi differenti in base al periodo contabile cui si riferisce, cioè sei, quindici, sessanta giorni o quattro mesi dalla fine del periodo rispettivamente per i bilanci mensili, trimestrali, semestrali e annuali.

Si tenga in considerazione che l'esercizio deve obbligatoriamente iniziare il 1° gennaio e terminare il 31 dicembre indipendentemente dalle pratiche della casa madre.

12.3 Il Bilancio d'Esercizio e i Principi Generali di Redazione

Verità, chiarezza e concisione sono i principi che guidano la redazione del bilancio d'esercizio e che possono essere ricondotti al più generale concetto d'intelligibilità che ne rappresenta il vero fine ultimo: verità nella rappresentazione della posizione patrimoniale, del risultato operativo e dei flussi finanziari dell'impresa, chiarezza e

concisione nella preparazione del bilancio d'esercizio, così che sia prontamente capito e utilizzato dai suoi lettori.

Come nel mondo occidentale, al fine di soddisfare tali obiettivi, la costruzione del bilancio e la tenuta della contabilità devono avvenire nel rispetto di una serie di principi generali che sono stati definiti sul modello di quelli adottati internazionalmente, e cioè:

- Principio della continuità aziendale;
- Principio della prevalenza della sostanza sulla forma;
- Principio della continuità d'applicazione dei trattamenti contabili;
- Principio della comparabilità delle informazioni contabili;
- Principio della tempestività;
- Principio della competenza economica;
- Principio della correlazione tra ricavi e costi d'esercizio;
- Principio del costo storico;
- Principio della prudenza;
- Principio della significatività (o rilevanza) delle informazioni fornite.

12.3.11 Criteri Particolari di Valutazione

Innanzitutto occorre sottolineare come la Cina abbia esplicitamente adottato il principio del costo storico quale criterio di riferimento, e abbia rifiutato (tranne due casi) la valutazione al valore equo che, invece, è il criterio di riferimento in ambito internazionale. Ciò è dovuto non tanto a problemi di contrasto ideologico, quanto a

problemi di tipo pratico. Infatti, essendo l'economia cinese ancora in fase di transizione e non essendo, quindi, pienamente sviluppato un orientamento al mercato, è alquanto difficile determinare il *fair value* delle attività non monetarie.

12.3.2 Attività Correnti: Investimenti a Breve Termine, Rimanenze e Crediti

Per gli investimenti correnti è previsto che siano inizialmente registrati al costo storico d'acquisto (incrementato delle spese accessorie e ridotto degli eventuali dividendi/interessi già dichiarati ma non ancora versati) per poi essere valutati, alla data di bilancio, al “minore tra il costo e il valore di mercato”.

Anche per le rimanenze vige il principio della valutazione al “minore tra il costo e il valore netto di realizzo”. I metodi applicabili per la determinazione del relativo flusso ipotetico dei costi sono la specifica identificazione, il FIFO, il LIFO, il costo medio ponderato e la media mobile, cui vanno aggiunti il metodo del costo standard e il metodo del prezzo di vendita.

Infine, coerentemente con quanto accade nel mondo occidentale, i crediti devono essere iscritti in bilancio al valore effettivo eventualmente incrementato degli interessi maturati alla fine dell'esercizio, e rettificato per tenere conto di perdite presunte correlate al rischio d'inesigibilità.

12.3.3 Passività Correnti e a Lungo Termine

Per quanto concerne gli investimenti finanziari a lungo termine bisogna distinguere quelli in partecipazioni e quelli in titoli di debito.

I primi possono essere valutati applicando il metodo del patrimonio netto o il metodo del costo a seconda che la società investitrice detenga o meno il controllo, controllo congiunto o influenza notevole nell'impresa partecipata. La differenza tra il costo dell'investimento e il valore contabile della quota dell'attivo netto acquistata, ovvero l'avviamento, se positiva, deve essere iscritta tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzata uniformemente lungo il periodo di investimento indicato nel contratto, altrimenti in non più di dieci anni. Se negativa, tale differenza deve essere registrata in patrimonio netto tra le riserve di capitale.

Gli investimenti in obbligazioni, invece, devono essere valutati al costo d'acquisto e l'eventuale aggio o disaggio deve essere ammortato, a quote costanti o con il metodo dell'interesse effettivo, per tutta la durata dell'investimento in corrispondenza delle date di maturazione degli interessi.

Come conseguenza della non adozione del *fair value*, la valutazione delle attività materiali, strumentali e non, deve avvenire esclusivamente al costo di acquisizione rettificato dalle quote di ammortamento e contabilizzate al netto di eventuali svalutazioni. A tale costo si devono obbligatoriamente aggiungere gli oneri finanziari relativi a eventuali finanziamenti accesi per l'acquisto o la fabbricazione dell'immobilizzazione tecnica in questione¹⁰⁴. Infine, le uniche rivalutazioni ammesse sono quelle dirette a recuperare svalutazioni precedenti che non hanno più motivo di sussistere.

¹⁰⁴ Tutti gli oneri relativi ad altri finanziamenti, compresi quelli accesi per l'acquisizione di immobilizzazioni non materiali o rimanenze, devono essere obbligatoriamente spesati in Conto economico.

Anche le immobilizzazioni immateriali, in caso d'acquisto a titolo oneroso, devono essere valorizzate al costo aumentato degli eventuali oneri accessori. Al contrario, per i beni intangibili generati internamente, la legislazione cinese vieta la capitalizzazione dei costi relativi alle fasi di ricerca e sviluppo. Le sole spese che possono essere capitalizzate, quindi ammortate, sono l'imposta di registrazione e i costi legali sostenuti per ottenere il diritto legale sull'attività. Anche tutti i costi sostenuti nel periodo pre-operativo – i cosiddetti costi d'impianto – non sono riconosciuti come immobilizzazioni, ma devono essere differiti fino al momento in cui l'impresa inizia ad operare e successivamente spesi in Conto Economico all'inizio dell'attività.

12.3.4 Passività Correnti e a Lungo Termine

Passando alla parte destra dello Stato Patrimoniale, le passività a breve e a lungo termine devono essere presentate in bilancio all'effettivo valore, non scontato, che dovrà essere sborsato alla scadenza.

L'eventuale aggio o disaggio d'emissione di prestiti obbligazionari deve essere ammortato a quote costanti o con il metodo dell'interesse effettivo. Una particolarità riguarda la registrazione delle obbligazioni convertibili. La legge cinese non prevede una separata contabilizzazione per la parte passiva e la parte di patrimonio netto come avviene in Occidente: il prestito obbligazionario è, infatti, contabilizzato come ordinario. Solo nel momento in cui i detentori dei titoli esercitano il loro diritto di conversione il valore contabile del prestito e le quote non ancora ammortate d'aggio

o disaggio saranno accreditate al capitale azionario (per il valore nominale) e alle riserve di capitale (l'eccesso).

12.3.5 Patrimonio Netto

Quattro sono gli elementi componenti il patrimonio netto: capitale versato/azionario, riserve di capitale, riserve di surplus e utili trattenuti. Le riserve di surplus, in particolare, comprendono le riserve obbligatorie, cioè la riserva legale, la riserva per il benessere dei dipendenti e, solo per le società con investimenti esteri, la riserva per lo sviluppo dell'impresa. La legislazione cinese prevede, infatti, che l'impresa destini il 10% del profitto alla riserva legale, e dal 5 al 10% alla riserva per il benessere dei dipendenti.

L'accantonamento a riserva legale può terminare solo quando il valore totale delle due riserve raggiunge il 50% del capitale dell'impresa. Le riserve di surplus possono essere utilizzate per coprire perdite, espandere la produzione e le operazioni dell'impresa o incrementare il capitale. In questo ultimo caso, però, il valore rimanente della riserva legale non deve scendere sotto il 25% del capitale.

12.3.6I Ricavi d'Esercizio

Spostando l'attenzione sui componenti positivi di reddito, il loro trattamento non si discosta molto dalle pratiche occidentali.

Infatti, i ricavi derivanti dalla vendita di beni devono essere iscritti al valore stipulato nel contratto o a quello accordato tra l'impresa e l'acquirente, mentre per quanto concerne le prestazioni di servizi, i ricavi devono essere rilevati in base allo stato di

avanzamento alla data di bilancio. Eventuali riduzioni del prezzo di vendita per difetti dei beni venduti, come bassa qualità, o eventuali resi devono essere portati a diminuzione dei ricavi nel periodo in cui sono effettivamente riconosciuti a terzi, mentre gli eventuali sconti di cassa, cioè riduzioni del credito per incoraggiare l'acquirente a pagare a pronti o entro un termine prestabilito, devono essere rilevati tra i costi nel momento in cui vengono praticati.

Infine, i ricavi da interessi devono essere determinati in base al periodo di tempo in cui le attività dell'impresa sono utilizzate da terzi e al tasso d'interesse applicabile; allo stesso modo i ricavi da *royalties* devono essere misurati in base alle condizioni stabilite nel relativo contratto o accordo.

12.3.7 Transazioni in Valuta Estera

Per concludere, appare utile soffermare l'attenzione sul trattamento delle transazioni denominate in una valuta estera.

Tali transazioni devono essere contabilizzate convertendo in Yuan l'ammontare in moneta estera utilizzando o il tasso di cambio tra lo Yuan e la valuta estera alla data dell'operazione oppure il tasso di cambio in vigore all'inizio del mese in cui l'operazione è avvenuta. Se l'impresa non è in grado di applicare uno dei tre tassi di cambio di base decisi dalla Banca Centrale (RMB vs. USD, HKD o Yen), il tasso di cambio deve essere calcolato come cross-rate passando per il cambio del dollaro americano verso la valuta desiderata.

Per quanto riguarda, invece, l'eventuale valuta estera detenuta sotto forma di liquidità, il relativo saldo deve essere tradotto in Yuan usando il tasso di cambio vigente alla fine dell'esercizio. Le eventuali differenze di cambio devono essere iscritte in Conto economico a meno che tali differenze emergano durante la costituzione dell'impresa (incluse tra i costi d'impianto) o si riferiscano a prestiti ottenuti per l'acquisizione di un bene materiale (capitalizzate come parte del costo d'acquisizione).

12.3.8L'affidabilità dei Bilanci delle Società Cinesi

Nonostante i buoni propositi e gli sforzi del governo di Pechino, a causa delle differenze esistenti tra CASs e IFRSs (box 1) e della scarsa diffusione della pratica della revisione dei bilanci, i prospetti contabili e finanziari cinesi (a eccezione delle aziende quotate in e/o fuori dalla Cina) non sempre rappresentano accuratamente l'effettiva posizione patrimoniale, finanziaria e i risultati operativi dell'impresa.

Nonostante vi siano specifici obblighi di legge in merito, in Cina esistono solo pochissimi casi di bilanci certificati e redatti anche secondo gli IFRSs, due prassi limitate, oltre che naturalmente alle società straniere, ai grandi gruppi statali e a poche aziende private, principalmente quelle quotate sulle borse di Shenzhen, Shanghai e/o sulle borse estere, soprattutto quella di New York. Una chiara valutazione di una società cinese non è dunque tutto sommato un processo semplice (anche per la scarsa collaborazione del management locale) e l'investitore straniero è obbligato a effettuare una *due diligence* più profonda, estensiva e dispendiosa in

termini di tempo di quella che effettuerebbe su imprese occidentali o su società cinesi quotate. Ad ogni modo, dall'avvio delle riforme economiche e contabili negli anni settanta, la fiducia internazionale nei bilanci cinesi è enormemente cresciuta e sta continuando ad aumentare. Se le autorità cinesi, come loro intenzione, riusciranno a riformare il sistema fiscale unificando la tassazione per società nazionali e straniere, e ridurranno le differenze tra i principi cinesi e gli IFRSs, si può affermare con certezza che la trasparenza e l'attendibilità dei bilanci cinesi continuerà ad aumentare nel prossimo futuro guadagnando sempre più la fiducia degli investitori occidentali che potranno così determinare il valore dei propri investimenti attuali o potenziali in modo più efficiente.

12.3.9 Armonizzazione Internazionale della Contabilità Nazionale Cinese

La Cina ha espresso con forza il suo favore ad un'armonizzazione della contabilità nazionale con la pratica contabile generalmente accettata in campo internazionale e sta lavorando per raggiungere la piena convergenza tra i propri principi e gli IFRSs. Essa, infatti, oltre a fare riferimento ai principi dello IASB nel redigere i propri, fa parte di vari organi mondiali e regionali che hanno come scopo l'armonizzazione della contabilità. Tra i principali vi è lo IASB stesso, l'*International Federation of Accountants* (IFAC) e la *Confederation of Asian and Pacific Accountants* (CAPA). Talvolta, però, il Ministero delle Finanze è costretto ad apportare modifiche ai criteri adottati dai principi internazionali a causa delle leggi in vigore e dei problemi pratici associati alla loro effettiva implementazione da parte delle imprese cinesi. Il

Ministero delle Finanze, infatti, deve necessariamente assicurarsi che i principi contabili siano coerenti con una situazione nazionale caratterizzata da:

- Dominanza delle imprese statali ancora soggette all’influenza dei governi locali;
- Un libero mercato non ancora sufficientemente sviluppato in molte aree del paese;
- Bilanci d’esercizio a fine multiplo¹⁰⁵, poiché diretti a soddisfare contemporaneamente le necessità degli investitori, delle altre parti interessate e dello Stato;
- Una professione contabile e un sistema imprenditoriale ancora in fase di sviluppo, per questo i principi contabili devono poter essere realisticamente implementati dai preparatori e dai revisori dei bilanci d’esercizio.

A causa di tali specifiche caratteristiche del paese, differenze tra i CASs e gli IFRSs esistono ed esisteranno sempre. In particolare, possiamo individuare tre gruppi di differenze.

- Gruppo delle similarità: il concetto chiave è lo stesso, sebbene alcune pratiche possano essere differenti. Pensiamo, per esempio, alla valutazione

¹⁰⁵ In merito ai fini di bilancio, è noto il pensiero di P. ONIDA, *Natura e limiti della politica di bilancio*, in AA.VV., *Scritti in onore di Ugo Caprara*, Vallardi, Milano, 1975, par. 4, il quale enuclea due diverse tipologie di fini comportanti due diverse configurazioni del reddito d’esercizio che denomina convenzionalmente “alfa” e “beta”. In base al criterio “alfa”, il fine del bilancio è quello di individuare un reddito d’esercizio che sia un indicatore delle condizioni più o meno favorevoli incontrate dalla gestione nel periodo amministrativo di riferimento, mentre in base al criterio “beta” il fine del bilancio è quello di evidenziare un reddito che sia un indicatore dell’economicità d’impresa. Ulteriori fini possono essere quello di evidenziare un reddito distribuibile, ovvero il reddito distribuito senza alterare l’equilibrio finanziario dell’impresa, o un “reddito da distribuire” per fini aziendali, ovvero sulla base delle esigenze degli amministratori e di quanti hanno il governo dell’azienda. Sul tema si vedano, tra gli altri, i contributi di P. CAPALDO, *Bilancio d’esercizio e informazione esterna*, in *Bilancio d’esercizio e amministrazione delle imprese. Studi in onore di Pietro Onida*, Giuffrè, Milano, 1981 e G. ZANDA, *Bilancio d’esercizio e qualità dell’informazione esterna d’impresa*, in “Atti della Tavola Rotonda”, *Contabilità e Bilancio: uno schema concettuale*, Luiss, Roma, 1977

delle rimanenze. Il principio di base, la valutazione al minore tra il costo e il valore netto di realizzo, è lo stesso, ma mentre i CASs permettono di utilizzare anche il LIFO per determinare il flusso dei costi, gli IFRSs lo vietano.

- Gruppo delle differenze: I contenuti chiave sono differenti. È il caso, per esempio, della non adozione del *fair value*, oppure della possibilità di ammortare l'avviamento, oppure la non possibilità di contabilizzare separatamente l'elemento di patrimonio netto da quello di passività contenuti in uno strumento finanziario misto, oppure ancora l'adozione di un approccio basato sul Conto economico per la determinazione delle imposte differite e così via.
- Gruppo della mancanza di indicazioni: Argomenti riguardo ai quali non esiste, da parte cinese, alcun principio contabile specifico. Per esempio, non esistono CASs che trattino gli utili per azione, le attività destinate a cessare, gli *share-based payments*, l'iperinflazione, i benefici ai dipendenti o le combinazioni d'impres.

Tale divario, però, sembra avere vita breve data l'esistenza di progetti di principi contabili attualmente all'analisi del Ministero delle Finanze, di progetti che attendono l'emissione di *Exposure Drafts* finali o di ED che aspettano solo la trasformazione in CAS da parte del Ministero.

Ad ogni modo, non è da escludersi l'esistenza di una certa disciplina da parte dell'organo di controllo della borsa, per le società quotate, o dell'associazione dei professionisti contabili.

CAPITOLO 13
ACCOUNTING STANDARDS FOR BUSINESS
ENTERPRISES E INTERNATIONAL FINANCIAL
REPORTING STANDARDS PRINCIPALI CARATTERI
DIFFERENZIAATIVI

13.1L'importanza del metodo comparato in Economia Aziendale

Le motivazioni che rendono importante l'utilizzo del metodo comparato in Economia Aziendale sono almeno quattro. Secondo Parker e Nobes¹⁰⁶ tali motivazioni possono essere qualificate come: "ragioni storiche", "ragioni multinazionali", "ragioni comparative" e "ragioni di armonizzazione". Sebbene da un punto di vista pedagogico risulti essere più agevole discuterle separatamente, le quattro categorie sono strettamente correlate.

Da una disamina storica, è possibile osservare che solo un ridotto numero di nazioni ha offerto importanti contributi allo sviluppo della pratica contabile. Le città stato italiane del XIV e XV secolo furono le precorritrici in tale ambito; il "metodo

¹⁰⁶ cfr., PARKER CHRISTOPHER, NOBES ROBERT, *Comparative international accounting, Accountancy Books*, Englewood Cliffs, Prentice Hall Europe, New Jersey, 1998

italiano¹⁰⁷ di tenuta dei conti, attraverso l'utilizzo della partita doppia¹⁰⁸, si diffuse inizialmente in Europa e successivamente nel resto del mondo. Risultato duraturo di questa dominanza è dato dal gran numero di parole italiane utilizzate in ambito contabile e finanziario nel Regno Unito.

Nel XIX secolo, fu, invece, il Regno Unito ad assumere il ruolo di nazione guida in ambito contabile, mentre nel XX secolo tale posizione è stata rilevata dagli Stati Uniti; è stato quindi naturale che sia stata la lingua inglese ad essere adottata come lingua veicolare nell'ambito della pratica contabile a livello internazionale. La moderna professione contabile si è originariamente sviluppata in Inghilterra e Scozia. E preponderante è l'origine Americana o Britannica delle maggiori società di consulenza e revisione contabile. Tecniche contabili, istituzioni e concetti sono stati importati ed esportati intorno al mondo. I paesi anglosassoni, non si sono limitati ad importare il metodo della partita doppia dall'Italia e ad esportare il concetto di ordine professionale nel resto del mondo, ma hanno anche esportato il concetto di *true and fair view*, dapprima negli altri paesi del *commonwealth* britannico e successivamente negli altri paesi dell'Unione Europea. I concetti e le pratiche della contabilità dei costi, diffusi nel mondo occidentali devono molto all'iniziativa Americana.

L'aumento degli scambi commerciali nel mondo, nel periodo successivo alla II

107 La sua nascita si deve a Fra Luca Pacioli che nel 1494 pubblicò a Venezia una vera e propria enciclopedia matematica, dal titolo *Summa de arithmetica, geometria, proportioni e proportionalità*, scritta in volgare, come egli stesso dichiarò (in realtà utilizza un miscuglio di termini latini, italiani e greci), contenente un trattato generale di aritmetica e di algebra, elementi di aritmetica utilizzata dai mercanti (con riferimento alle monete, pesi e misure utilizzate nei diversi stati italiani). Uno dei capitoli della *Summa* è intitolato *Tractatus de computis et scripturis*; in esso viene presentato per la prima volta il concetto di partita doppia (e quindi: dare e avere, bilancio, inventario) che poi si diffuse per tutta Europa col nome di "metodo italiano" o "metodo veneziano", poiché usato dai mercanti di Venezia.

108 La partita doppia è un metodo contabile che consiste nel registrare insieme entrambi gli aspetti del valore che si forma in occasione di ogni scambio compiuto da un'azienda con terze economie: il valore numerario e quello non numerario. Il metodo fu descritto per la prima volta dal frate matematico italiano Luca Pacioli, nel suo libro *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita* (Venezia, 1494).

Guerra Mondiale, si deve in gran parte alle società multinazionali¹⁰⁹. Esse hanno avuto un ruolo di primo piano nel veicolare la pratica contabile da una nazione all'altra. La loro esistenza ha assegnato una nuova dimensione ad argomenti, come la revisione contabile, prima limitati ai confini nazionali. Anche altre aree, come ad esempio la conversione delle valute straniere nella preparazione dei bilanci consolidati, sono caratteristiche delle società multinazionali. Dal momento che le multinazionali sono obbligate ad osservare le leggi e la pratica contabile del loro paese di origine, i loro investitori e creditori dovrebbero essere a conoscenza delle pratiche d'informativa contabile dei diversi paesi in cui le multinazionali operano. Le multinazionali raccolgono i capitali necessari alla loro attività in ambiti che negli ultimi anni stanno diventando sempre più internazionalizzati. Ciò è stato reso possibile grazie alla deregolamentazione dei vari mercati finanziari nazionali; dalla velocità con cui si diffondono nuovi prodotti finanziari; dallo sviluppo di nuove tecnologie di comunicazione; e dei legami sempre più stretti esistenti tra il mercato finanziario nazionale e quello mondiale¹¹⁰.

Una precisa misura del grado di internazionalizzazione dei mercati finanziari risulta assai difficile da rendere. In prima approssimazione si potrebbe fare riferimento ai listini di borsa internazionali, o al grado di attenzione con cui una società si premura di tradurre i propri conti annuali in lingua estera in modo da beneficiare gli investitori stranieri. Un indice più sofisticato attraverso il quale misurare l'internazionalizzazione è rappresentato dal grado di "integrazione" dei mercati

109 Nell'ottica di questa trattazione, per società multinazionali, intese in senso lato, si intendono quelle società che producono beni o servizi in due o più paesi.

110 Cfr. AYLING D. E., *The internationalization of stockmarkets*, Gower, 1986

azionari, volendo intendersi con tale termine la circostanza che i titoli azionari e obbligazionari sono quotati tenendo conto di fattori di condizionamento derivanti dall'ambito internazionale piuttosto che da quello domestico, "integrazione" affermata soprattutto in Europa negli ultimi anni.

Le ragioni "comparative" sono senza dubbio quelle che rivestono l'importanza maggiore. Ogni nazione ha infatti la possibilità di migliorare la propria pratica contabile osservando le modalità attraverso le quali le altre nazioni hanno reagito ed in generale reagiscono a problemi che, non di rado, sono analoghi a quelli che presto o tardi potrebbero verificarsi nelle nazioni "osservatrici". Fino a tempi abbastanza recenti, i professionisti contabili si sono preoccupati di affrontare i problemi contabili su base nazionale, intendendo con ciò che ben poca attenzione veniva prestata alla pratica contabile osservata nelle altre nazioni. E' stato ripetutamente ignorato il fatto che metodi o istituti contabili suggeriti ma non ancora praticati in una nazione sono spesso in uso in un'altra. Nel Regno Unito e negli Stati Uniti, ad esempio, i professionisti contabili hanno, più volte, esternato il loro desiderio di uniformare sia l'informativa esterna aziendale, sia i criteri di valutazione; di rendere il profitto inteso in senso contabile più simile a quello tassabile; ed infine di istituire una sorta di tribunale contabile. I contabili americani hanno più volte ribadito la necessità di rafforzare la company legislation; ed alcuni accountants britannici hanno raccomandato l'istituzione di un organismo governativo in grado di esercitare un potere regolatorio sulle materie contabili. Tali proposte sono già divenute realtà, sia pur con differenze derivanti dalle specificità locali, in altre nazioni. Francia e

Germania costituiscono un valido esempio di uniformità di presentazione, nel primo caso per mezzo di un piano contabile nazionale (il cosiddetto *plan comptable national*) nel secondo attraverso una *statute law*. L'Olanda è invece l'unico paese in cui opera una corte preposta a giudicare in merito alle materie contabili.

L'esigenza di un processo di armonizzazione in ambito internazionale è cresciuta d'importanza negli ultimi anni. L'armonizzazione può essere definita come un processo attraverso il quale si aumenta la compatibilità delle pratiche contabili ponendo dei limiti al loro grado di variazione. In merito all'armonizzazione, giova all'economia del discorso ricordare che problemi quali i conti consolidati, la conversione di valuta straniera, la contabilizzazione dell'inflazione sono state affrontate nelle varie nazioni con modalità differenti, sebbene sia possibile individuare un denominatore comune. Soluzioni proposte dai contabili americani, il gruppo più consistente ed autorevole, hanno esercitato un'influenza notevole, ma non sempre sono state ben accette. Tra i motivi di maggior rilievo che hanno indotto a valutare l'opportunità di armonizzare la contabilità a livello internazionale, certamente, un ruolo primario è stato giocato dall'esigenza di prevenire l'indiscriminata adozione dei principi contabili statunitensi. Nell'ambito dell'Unione Europea, le nazioni dotate di maggiore influenza si sono viste contestare le loro soluzioni contabili e sono state costrette ad accettare dei compromessi sia di natura contabile sia politica. E' evidente che ogni tentativo di armonizzazione va a scontrarsi con questioni che esulano dalla mera pratica contabile.

13.2 *Accounting Standards for Business Enterprises e International Financial Reporting Standards* principali caratteri differenziativi

Il 15 febbraio 2006, il Ministero delle Finanze della Repubblica Popolare Cinese annunciò formalmente l'emanazione degli *Accounting Standards for Business Enterprises* (ASBEs) che comprendono un nuovo *Basic Standard* e 38 ASBEs Specifici. Gli ASBEs regolano quasi tutte le aree contabili disciplinate dagli esistenti *International Financial Reporting Standards (IFRSs)* e la loro osservanza da parte delle società cinesi quotate è obbligatoria a partire dal 1 gennaio 2007. Anche le altre società cinesi sono incoraggiate ad applicare gli ASBEs. Tali principi sono sostanzialmente in linea con gli IFRSs, sia pur tenendo conto delle specificità Cinesi.

Essi sono:

Basic Standard

1 Inventories

2 Long-term Equity Investments

3 Investment Property

4 Fixed Assets

5 Biological Assets

6 Intangible Assets

7 Exchange of Non-Monetary Assets

8 Impairment of Assets

9 Employee Benefits

10 Enterprise Annuity Fund

11 Share-based Payment

12 Debt Restructuring

13 Contingencies

14 Revenue

15 Construction Contracts

16 Government Grants

17 Borrowing Costs

18 Income Taxes

19 Foreign Currency Translation

20 Business Combinations

21 Leases

22 Recognition and Measurement of Financial Instruments

23 Transfer of Financial Assets

24 Hedging

25 Direct Insurance Contracts

26 Reinsurance Contracts

27 Extraction of Petroleum and Natural Gas

28 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Correction of Errors

29 Events after the Balance Sheet Date

30 Presentation of Financial Statements

31 Cash Flow Statements

32 Interim Financial Reporting

33 Consolidated Financial Statements

34 Earnings per Share

35 Segment Reporting

36 Related Party Disclosures

37 Presentation of Financial Instruments

38 First-time Adoption of Accounting Standards for Business Enterprises

Durante la preparazione degli ASBEs¹¹¹, il Ministero delle Finanze Cinese ha evidenziato alcune aree in cui essi potrebbero dare un significativo contributo all'obiettivo dell'*International Accounting Standards Board* (IASB) di sviluppare soluzioni altamente qualitative per gli IFRSs. Tra le aree sotto osservazione è possibile rilevare l'informativa in merito a transazioni tra società correlate (ad esempio le società a controllo Statale), aggregazioni d'impresе controllate dallo stesso soggetto e determinazioni del *fair value*.

Nel prosieguo della trattazione si esamineranno le modifiche di maggiore importanza apportate dagli ASBEs alla pratica contabile della Cina continentale e le differenze ancora esistenti rispetto agli IFRSs.

Gli ASBEs non si sono limitati ad allargare gli obblighi informativi. Essi hanno apportato sostanziali modifiche alla Pratica Contabile di Generale Accettazione della Cina Continentale (PRC GAAP). Di conseguenza la loro applicazione potrebbe causare conseguenze significative sulla determinazione del risultato dell'esercizio, al valore dell'Attivo Netto e agli Obblighi d'Informativa Contabile. Ad esempio:

- Il *fair value* dei pagamenti in azioni per servizi resi dai dipendenti sia calcolato ed iscritto come costo nel conto economico;
- Nel caso di aggregazione d'impresе non riguardanti società controllate dallo stesso soggetto, occorre comportarsi come se ci si trovasse di fronte ad un'acquisizione e le attività e passività della società acquisendo devono essere calcolate al *fair value*;

¹¹¹ Come del resto evidenziato dalla dichiarazione congiunta del *Chinese Accounting Standards Committee* (CASC) e dal Presidente dell'*International Accounting Standards Board* (IASB) nel Novembre 2005.

- L'Avviamento e le altre immobilizzazioni immateriali a durata illimitata, non sono soggetti ad ammortamenti ma ad *impairment test* annuale;
- Le plusvalenze derivanti dall'acquisizione di un'impresa devono essere contabilizzate come profitto nel momento in cui si verificano;
- Le partecipazioni di minoranza devono essere presentate come elemento del Patrimonio Netto;
- Erogazioni non monetaria di un'attività devono essere iscritte come reddito differito ed attribuite ai vari esercizi di vita utile del bene in maniera uniforme;
- I costi di sviluppo devono essere capitalizzati nel caso in cui siano soddisfatti i predeterminati criteri;
- Gli oneri finanziari relativi a finanziamenti devono essere capitalizzati nel caso in cui siano soddisfatte le condizioni richieste per la capitalizzazione;
- Non è previsto il ripristino delle svalutazioni effettuate a seguito di *impairment test* relativamente all'attivo fisso ed alle immobilizzazioni immateriali;
- I derivati finanziari devono essere iscritti nello Stato Patrimoniale e le variazioni rispetto al *fair value* devono essere iscritti come profitto o perdita (a meno che essi siano qualificati come veri e propri strumenti di copertura finanziaria);
- Gli investimenti immobiliari devono essere valutati al *fair value* a condizione che alcuni criteri siano soddisfatti e, in tal caso, le variazioni devono essere iscritte come profitto o perdita;

- Transazioni non monetarie devono essere iscritte al *fair value* se sostanziata;
- Guadagni sulla ristrutturazione di debiti devono essere iscritti come profitto o perdita;
- Attività acquisite attraverso il leasing finanziario devono essere iscritte dal locatario al minore tra il *fair value* e il valore attuale dei pagamenti residui;
- La contabilizzazione delle tasse non può essere fatta in base alla loro manifestazione finanziaria ma in base alla loro manifestazione economica in modo da poter tener conto dello sfasamento temporale tra manifestazione economica e manifestazione finanziaria;
- Uno strumento finanziario che abbia caratteristiche miste di debito e di capitale (ad esempio *bond* convertibili) deve essere separato e i due componenti contabilizzati separatamente.

Sebbene gli ASBEs siano sostanzialmente in linea con gli IFRSs, esistono ancora delle importanti differenze, in particolare:

- ASBE 4 e 6 consentono la valutazione delle attività fisse e delle immobilizzazioni immateriali solo al costo, mentre lo IAS 16, consente l'utilizzo della rivalutazione;
- In base agli ASBEs, i diritti di utilizzazione della terra sono normalmente classificati come attività immateriali e non come prestito operativo. Laddove il diritto di utilizzo della terra soddisfi le condizioni necessarie a qualificarlo come un investimento immobiliare, la valutazione non è limitata all'utilizzo

del *fair value* come nel caso dello IAS 40. Si può utilizzare in alternativa il metodo del costo;

- Nel caso di società a controllo comune, l'ASBE 2 consente la valutazione in base al valore del capitale netto, lo IAS 31 permette anche il consolidamento proporzionale;
- L'ASBE 8 proibisce di ripristinare qualsivoglia perdita di valore verificatasi a seguito di *impairment* laddove lo IAS 36 proibisce il ripristino solo per le svalutazioni dell'Avviamento;
- Devono essere capitalizzati gli oneri finanziari relativi all'ottenimento di finanziamenti laddove i criteri di riferimento siano soddisfatti. Lo IAS 23 prevede invece la possibilità di effettuare imputare all'esercizio tutti gli oneri finanziari;
- Nell'ASBE 36, le Società a Controllo statale non sono considerate Società correlate per il fatto di essere controllate dallo Stato. Il corrispondente IAS 24, non prevede tale esenzione;
- Le attività agricole devono essere valutate utilizzando il metodo del costo a meno che il *fair value* offra una valutazione più corretta. Ciò contrasta con lo IAS 41 che sostiene l'esigenza di utilizzare il *fair value* a meno che esso sia chiaramente inadeguato.
- A differenza dell'IFRS 3, l'ASBE 20 prevede e regola aggregazione di imprese correlate. L'ASBE 20 non prevede però la *reverse acquisition*.

CONCLUSIONI

Il rapido sviluppo economico avvenuto in Cina negli ultimi 20 anni ha certamente destato una notevole impressione sul resto del mondo industrializzato. Con l'ammissione della Cina al WTO, le attività industriali e commerciali all'interno della Cina e verso l'esterno si sono ulteriormente amplificate. E' opinione comune nella comunità economica che l'influenza della Cina sull'economia mondiale sia destinata ad aumentare.

Negli ultimi anni, il governo Cinese, ha acquisito una maggiore consapevolezza in merito all'importanza che un solido sistema di informativa contabile riveste in ogni processo di sviluppo economico. Il Ministero delle Finanze (MOF) Cinese, investito della responsabilità di disciplinare le leggi in materia contabile in Cina, ha messo in cima alla sua agenda l'intenzione di aumentare il suo coinvolgimento nell'argomento. Fine ultimo dichiarato è quello di aumentare la fiducia degli investitori nei confronti dell'informativa contabile, attraverso il miglioramento della trasparenza dei bilanci d'esercizio e dell'armonizzazione dei principi locali con gli IFRS¹¹² così da ridurre il costo legato alla raccolta di capitale da parte delle imprese e il rischio di crisi finanziarie.

¹¹² Il termine *International Financial Reporting Standards* (IFRSs) può essere inteso sia in senso ampio che in senso più ristretto. In senso più ristretto, con IFRSs ci si riferisce alla nuova serie numerate di pronunce emanati dallo IASB, che si distinguono dagli *International Accounting Standards* (IASs) emanati dal suo predecessore. In senso più ampio con IFRSs ci si riferisce all'insieme organico di pronunce emessi dallo IASB, ivi inclusi i principi e le interpretazioni approvate dallo IASB, dallo IASs e le interpretazioni del approvate dal suo predecessore, l'IASC. Cfr. www.IASB.com

Ad oggi, i progressi compiuti dalla Cina nel complesso processo di armonizzazione dei principi contabili nazionali con gli IFRS sono stati notevoli. In questo processo, il Ministero delle Finanze, con il supporto della società di consulenza contabile Deloitte Touche Tohmatsu, si impegnato a fondo al fine di sviluppare un insieme organico di Principi Contabili Cinesi in linea con le pratiche contabili internazionali. I vari sistemi contabili avvicendatisi nel corso degli anni, erano stati concepiti al fine di soddisfare le esigenze di un'economia pianificata e pertanto strutturati in modo da agevolare la verifica del raggiungimento da parte delle imprese di Stato degli obiettivi produttivi, finanziari ed economici. Appare evidente a chi scrive che le finalità di bilancio e la misurazione delle performance aziendali attuali, che potevano essere validi due decenni fa, differiscono dagli obiettivi di una moderna economia di mercato. Dal momento in cui la Cina, nel 1979, ha aperto le sue frontiere agli investimenti di capitale straniero, la sua rapida crescita economica, il commercio internazionale e il mercato azionario hanno evidenziato l'esigenza per l'informativa di bilancio di assumere una nuova dimensione. Al giorno d'oggi, le società a capitale statale hanno come fine ultimo la generazione di profitti, e sia l'organo di governo che gli *stakeholders* ad esse collegati hanno, in tal senso, l'esigenza di ricevere informazioni finanziarie affidabili su cui basare le loro decisioni in merito all'efficiente ripartizione delle risorse disponibili. Nel contempo, la Cina si è aperta verso l'esterno formando *joint ventures* con partner stranieri e guadagnandosi maggiori possibilità di accedere a tecnologie più avanzate e al capitale internazionale. Una tale situazione economica, con tassi di sviluppo sempre

crescenti, ha richiesto la creazione di un modello teorico-contabile in grado di soddisfare le esigenze degli investitori, dei creditori così come le esigenze degli azionisti e dei governi. Ciò ha determinato la conseguente esigenza di importanti riforme nell'ambito della pratica contabile, riforme che hanno avuto luogo negli ultimi due decenni.

Negli anni '80, il Ministero delle Finanze ha emanato un insieme organico di principi contabili, caratterizzati da una decisa influenza dei principi contabili internazionali e destinati a regolamentare gli obblighi contabili delle *joint ventures* operanti in Cina. Nel 1992, a causa del rapido sviluppo del Mercato Azionario Cinese, il Ministero delle Finanze ha provveduto ad emanare l'*Accounting System for Experimental Joint Stock Limited Enterprises*, successivamente sostituito dall'*Accounting System for Joint Stock Limited Enterprises* (JSLE), il cui fine era quello di uniformare la pratica contabile e le pratiche di informativa esterna d'impresa delle società quotate in borsa. Nello stesso anno, il Ministero delle Finanze ha emanato anche l'*Accounting Regulations for Foreign Investment Enterprises* (FIE) e il *Basic Accounting Standard for Business Enterprises*, il fondamento della pratica contabile Cinese. L'emanazione di tali normative, ha rappresentato una vera e propria pietra miliare nella storia della pratica contabile Cinese, dal momento che per il loro tramite sono stati introdotti nuovi, più complessi, concetti contabili ed elementi essenziali dei bilanci societari basati per molti versi sulla pratica contabile internazionale. Appare opportuno notare che tali regolamentazioni mostravano differenze sostanziali con la pratica contabile internazionale, ad esempio, il divieto di creare dei fondi rischi per

debiti incerti e rimanenze obsolete e la limitata informativa relativa alla situazione finanziaria delle imprese.

Nel 1993, con i fondi stanziati dalla Banca Mondiale, il Ministero delle Finanze ingaggiò la società di consulenza contabile Deloitte Touche Tohmatsu al fine di sviluppare un insieme organico di *Chinese Accounting Standards* (CAS) tendenzialmente in linea con i principi contabili e la pratica d'informativa esterna d'impresa usata internazionalmente. Il lavoro congiunto del Ministero delle Finanze e della Deloitte Touche Tohmatsu ha consentito l'iniziale pubblicazione di circa 30 principi contabili in forma di *Exposure Draft*. Nel 2000, Deloitte fu ingaggiata nuovamente per dare seguito alla seconda fase del progetto. L'obiettivo era quello di delineare altri 17 principi generali inerenti argomenti affrontati dallo IASC a seguito della fine della prima parte del progetto e di sviluppare un certo numero di criteri specifici per determinati settori dell'industria. Tale secondo sforzo, ha portato all'emanazione nel 2006 di ulteriori 38 *Financial Standards for Business Enterprises*.

Dal 2001 in poi, in Cina, sono stati compiuti progressi notevoli nell'unificazione delle varie pratiche contabili in uso nel paese. Oltre ad emanare 3 nuovi CASs, il Ministero delle Finanze ha emanato un organico *Accounting System for Business Enterprises (The System)*. Il nuovo System ha sostituito l'*Accounting System for JSLE* a partire dal 1 gennaio, 2001 e le *Accounting Regulations for FIE* a partire dal 1 gennaio, 2002. In altre parole, tutte le *Joint Stock Limited Enterprises* (ivi comprese quelle quotate in borsa) e le FIE sono tenute all'osservanza del nuovo

System. Il Ministero delle Finanze ha in programma di estenderne l'obbligo a tutte le imprese medio-grandi (ad eccezione delle istituzioni finanziarie) e ci si aspetta che anche le società a capitale Statale si adeguino in futuro a tale normativa. Solo quando il nuovo *System* sarà pienamente implementato, sostituendo le numerose arcane ed incoerenti normative contabili esistenti in ciascun settore dell'industria, si potrà avere la piena comparabilità dei vari bilanci d'esercizio.

Dal momento che i bilanci d'esercizio delle Società a Capitale Straniero preparati in rispetto dell'*Accounting Regulation for FIE* non erano in grado di riflettere correttamente la situazione finanziaria e il risultato operativo delle aziende in esame, queste ultime si trovavano nella difficile posizione di dover apportare numerosi aggiustamenti al momento di redigere i bilanci secondo i principi contabili in uso oltremare¹¹³, richiesti dagli investitori stranieri. Questo processo implicava un notevole dispendio di tempo e comportava un costo addizionale per gli investitori stranieri. A seguito dell'adozione del nuovo *System*, le differenze tra i Bilanci Societari delle società a capitale straniero redatti in base ai PRC GAAP e quelli preparati in osservanza della pratica contabile internazionale si ridurranno ulteriormente, consentendo agli investitori stranieri di valutare la redditività dei propri investimenti in modo più agevole. Inoltre, dal momento che il nuovo sistema ha introdotto maggiori obblighi informativi, la chiarezza delle informazioni finanziarie è migliorata ulteriormente.

¹¹³ Quali ad esempio gli IAS e gli US GAAP.

Negli ultimi anni, l'importanza e l'accettazione degli IFRS è aumentata in maniera significativa, e ad oggi, si attribuisce un'elevata priorità alla convergenza con questo *benchmark* internazionale¹¹⁴.

Il Ministero delle Finanze è perfettamente in linea con l'esigenza di armonizzazione internazionale e sta lavorando in questa direzione assegnando debita importanza agli IFRSs nel processo di definizione dei *Chinese Accounting Standards*. Pur perseguendo attivamente la convergenza con gli IFRS, il Ministero delle Finanze deve necessariamente assicurarsi che i redigenti principi contabili tengano nella debita considerazione le specificità nazionali esistenti in questo periodo di transizione.

- Una parte consistente dell'economia è dominata dalle imprese a proprietà statale, e nonostante la loro trasformazione in società per azioni e separazione dalla struttura governativa, il governo centrale o locale, che rimangono loro azionisti esercitano tuttora una notevole influenza sulle stesse, sui loro partner commerciali e la loro attività in generale. Molte operazioni aziendali, hanno motivazione politica piuttosto che finalità legate ad una corretta gestione aziendale;
- Il libero mercato non è sufficientemente sviluppato in molte aree;
- I bilanci d'esercizio hanno molteplici fini, servendo non solo i fabbisogni informativi degli investitori ma anche di altre categorie di portatori di

¹¹⁴ Anche se è opportuno considerare che differenze tra i principi locali e quelli internazionali sono una realtà in molti casi, basti pensare che tra gli US GAAP e gli IAS esistono circa 80 punti di differenza.

interessi, compreso lo Stato che tuttora lo utilizza con finalità di supervisione e gestione;

- Società di consulenza e professionisti contabili, quali revisori e periti sono tuttora in una fase di sviluppo. Durante questo periodo di transizione, i principi contabili devono essere realisticamente utilizzabili da parte dei soggetti preposti alla redazione dei bilanci e dai revisori dei bilanci d'esercizio.

Ad oggi, i punti di divergenze esistenti tra CAS e gli IFRS sono principalmente i seguenti:

- Ambiti di rilevazione contabile dove gli IFRS consentono di esercitare una scelta, ma i CAS non lo permettono. Ad esempio proprietà, impianti ed equipaggiamenti possono essere valutate al costo o rivalutate nell'ambito degli IFRS, mentre i CAS prevedono solo la possibilità di iscrizione in bilancio al costo storico;
- L'Iperinflazione è una di quelle aree dove il Ministero delle Finanze non ha sviluppato un *Chinese Accounting Standard* a causa della limitata applicazione in Cina;
- Aree dove il Ministero delle Finanze, al momento, è in procinto di emanare dei principi contabili. Il Ministero delle Finanze ha, tuttora in corso un programma che prevede l'emissione di principi contabili che disciplinano aree contabili specificatamente regolate dagli IFRS;

- Alla luce dell'attuale situazione Cinese, con una economia di mercato in continua evoluzione, una professione contabile in via di sviluppo e le succennate specifiche condizioni in cui si trovano ad operare le aziende Cinesi, il Ministero delle Finanze non ha adottato alcune convenzioni contabili adottate negli IFRS, in particolare il diffuso utilizzo del *fair value*¹¹⁵.

Come più volte menzionato, l'approccio scelto dal Ministero delle finanze è stato quello di creare un insieme organico di *Chinese Accounting Standards* tendenzialmente convergenti con gli IFRS, ma che tengano conto delle peculiarità della Cina.

Guardando al futuro, il Ministero delle Finanze sembra aver accelerato il processo di sviluppo dei *Chinese Accounting Standards*. Nel 2006, sono stati emanate 38 ulteriori principi contabili. La maggior parte delle aree in precedenza affrontate negli *Exposure Drafts* hanno trovato una definitiva disciplina contabile. Il Ministero delle Finanze ha anche deciso di iniziare a lavorare su criteri specifici di valutazione relativi a particolari settori dell'economia considerati di particolare importanza per la Cina¹¹⁶. Allo stesso tempo, è allo studio l'opportunità di dare vita ad un sistema contabile per piccole imprese al fine di migliorare ulteriormente la comparabilità dei bilanci delle società Cinesi. La pratica contabile cinese, ha sinora ottenuto dei

115 In merito alla nozione di *Fair Value* si vedano MIGLIORINO GIUSEPPE, *Fair value*, Borsari, 2004; ROSCINI VITALI FRANCO, VINZIA MARIO A., *Fair Value per l'applicazione degli Ias*, Il Sole 24 Ore Pirola, 2005; PISOTTO P., BUSO D., "Il *Fair value* e la Nota integrativa: il recepimento della Direttiva 2001/65/CE" in Il fisco del 29 marzo 2004; SANTESSO E., PIZZO E. "Riflessioni sul *Fair Value*" in *Guida ai Principi Contabili Internazionali* di febbraio, ed. Il Sole 24 Ore, 2006; VIGANÒ R., "Il *fair value*: significato e modalità di determinazione" in *Guida ai Principi Contabili Internazionali* di luglio, Il Sole 24 Ore, 2006; PIZZO M., "Il *fair value*" nel bilancio di esercizio, CEDAM, 2000; ROSCINI VITALI FRANCO, VINZIA MARIO A., *Fair value. Rappresentazione contabile e valutazioni finanziarie secondo gli Ias*, Il Sole 24 Ore Pirola, 2003; MAINARDI MARCO, *Il processo di convergenza contabile internazionale e l'applicazione del Fair Value*, CEDAM, 2000.

116 Agricoltura, Banche, Assicurazioni, Attività minerarie, petrolifere e gas.

progressi notevoli. Con i suoi piani di sviluppo futuro, ci si aspetta che la Cina aumenti la convergenza con gli IFRS, assicurandosi allo stesso tempo che i suoi Principi Contabili siano in grado di disciplinare adeguatamente le specificità di un'economia in via di sviluppo nel periodo di transizione.

Bibliografia