



ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)
INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA

Estudo de caso no sector agrícola em Angola: prática contabilística aplicável e proposta para a sua melhoria

Victorino Mauro Augusto Castelo Branco

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Bragança
Para obtenção do grau de mestre em Contabilidade e Finanças

Orientação:

Professora Doutora Amélia Maria Martins Pires

Bragança, maio, 2018



ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)
INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA

Estudo de caso no sector agrícola em Angola: prática contabilística aplicável e proposta para a sua melhoria

Victorino Mauro Augusto Castelo Branco

Orientação:

Professora Doutora Amélia Maria Martins Pires

Bragança, maio, 2018

RESUMO

As últimas décadas aparecem grandemente marcadas pelo fenómeno da internacionalização e crescente globalização da economia. Nesta circunstância, a atuação das empresas multinacionais, a progressiva interdependência política, económica e financeira entre os diferentes países, o crescimento dos mercados financeiros internacionais e a evolução de informação e comunicação ampliaram o âmbito de atuação dos diferentes agentes económicos e conseqüentemente das necessidades de informação financeira. Neste estudo pretende-se analisar o normativo contabilístico vigente em Angola, face ao referencial contabilístico internacional, com particular enfoque no normativo aplicável ao setor agrícola, com o objetivo de analisar a sua capacidade, e em que medida, para dar resposta às necessidades informativas das entidades do setor agrícola angolano num mercado global. Os resultados apontam para a necessidade do normativo angolano se adaptar para responder às exigências de setores específicos, designadamente o setor agrícola. A falta de resposta do normativo tem-se traduzido em dificuldades acrescidas para profissionais e demais *stakeholders* e na adoção de práticas discricionárias e contrárias à natureza dos próprios ativos, com os conseqüentes efeitos ao nível da informação financeira.

Palavra chaves: PGCA, IAS/IFRS, contabilidade em Angola, setor agrícola.

ABSTRACT

The last decades are markedly marked by the phenomenon of internationalization and the increasing globalization of the economy. In this circumstance, the performance of multinational companies, the progressive political, economic and financial interdependence between the different countries, the growth of the international financial markets and the evolution of information and communication have broadened the scope of action of the different economic agents and consequently the information needs financial management. This study intends to analyze the current accounting standards in Angola, in relation to the international accounting framework, with a particular focus on the regulation applicable to the agricultural sector, with the objective of analyzing their capacity and, to what extent, to respond to the information needs of Angola's agricultural sector in a global market. The results point to the need for Angolan legislation to adapt to meet the requirements of specific sectors, namely the agricultural sector. The lack of response of the regulation has resulted in increased difficulties for professionals and other stakeholders and in the adoption of discretionary practices and contrary to the nature of the assets themselves, with the consequent effects on the financial information.

Keywords: PGCA, IAS/IFRS, accounting in Angola, agricultural sector

RESUMEN

Las últimas décadas están muy marcadas por el fenómeno de la internacionalización y creciente globalización de la economía. En esta circunstancia, la actuación de las empresas multinacionales, la progresiva interdependencia política, económica y financiera que existe entre los diferentes países, el crecimiento de los mercados financieros internacionales y la evolución de la información y de la comunicación han ampliado el ámbito de actuación de los diferentes agentes económicos y consecuentemente de las necesidades de información financiera. En este estudio se pretende analizar el normativo contable vigente en Angola, frente al referencial contable internacional, con particular enfoque en la normativa aplicable al sector agrícola, con el objetivo de analizar su capacidad, y en qué medida lo hace, para dar respuesta a las necesidades informativas de las entidades del sector agrícola angoleño en un mercado global. Los resultados apuntan a la necesidad del normativo angoleño de adaptarse a las exigencias de sectores específicos, en particular el sector agrícola. La falta de respuesta de la normativa se ha traducido en mayores dificultades para profesionales y demás stakeholders y en la adopción de prácticas discrecionales y contrarias a la naturaleza de los propios activos, con los consecuentes efectos a nivel de la información financiera.

Palabra clave: PGCA, IAS/IFRS, contabilidad en Angola, sector agrícola.

Dedico este trabalho ao meu Padrinho
pelo facto de ser o meu modelo de vida.

AGRADECIMENTO

Este trabalho de dissertação, desenvolvido no âmbito do mestrado em Contabilidade e Finanças, e tendo em vista a obtenção do respetivo grau de mestre, é o culminar de um longo e difícil percurso que contou com importantes apoios e incentivos e sem os quais tal não teria sido possível. São muitos aqueles que ajudaram a transformar este sonho numa realidade e aos quais estarei eternamente grato. Sem querer personalizar, para não correr o risco de cometer algum tipo de omissão e injustiça, não posso deixar de agradecer:

A Deus, por ter-me dado saúde e força para enfrentar as dificuldades e, em especial, por me ter guiado ao longo desta etapa e por ter colocado no meu caminho as pessoas certas;

Ao Instituto Politécnico de Bragança e aos seus funcionários, docentes e não docentes, por terem estado sempre ao melhor nível das minhas expetativas;

À Professora Doutora Amélia Maria Martins Pires, minha orientadora, pela enorme disponibilidade, prontidão com que sempre respondeu aos meus emails e, fundamentalmente, pelas palavras de apoio e carinho que me deu ao longo de todo este percurso.

Muito Obrigado!

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAC – Conselho Africano de Contabilidade

ABANC – Associação Angolana de Bancos

ARSEG – Agência Angolana de Regulação e Supervisão de Seguros

BEAC – Banco dos Estados da África Central

BCEAO – Banco Central dos Estados da África Ocidental

BM – Banco Mundial

BNA – Banco Nacional de Angola

BODIVA – Bolsa de Valores e Derivativos de Angola

CC – Custo Corrente

CCI – Código de Contribuição Industrial

CONTIF – Plano de Conta para as Instituições Financeiras

CEMAC – Comunidade Económica e Monetária da Africa Central

CH – Custo Histórico

CMC – Comissão de Mercados de Capitais

DF – Demonstrações Financeiras

EAE – Explorações Agrícolas Empresariais

EAF – Explorações Agrícolas Familiares

EC – Estrutura Conceptual

FAO – *Food and Agriculture Organization*

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

FMI – Fundo Monetário Internacional

IASB – *International Accounting Standards Board*

IAS – *International Accounting Standards*

IASC – *International Accounting Standards Committee*

IFRIC – *International Financial Reporting Interpretations Committee*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IOSCO – *International Organization of Securities Commissions*

ISV – Instituto dos Serviços de Veterinária

JV – Justo Valor

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

MINAGRI – Ministério da Agricultura e Desenvolvimento Rural

OCAM – Plano da Organização das Comunidades Africanas e Malgaxes

OHADA – Organização para a Harmonização do Direito dos Negócios em África

CPLP – Comunidades de Países de Língua Portuguesa

PCE – Plano de Conta Empresarial

PGCA – Plano Geral de Contabilidade de Angola

POC – Plano Oficial de Contabilidade
PSEF – Programa de Saneamento Económico e Financeiro
PIB – Produto Interno Bruto
RDC – República Democrática do Congo
SADC – Comunidade de Desenvolvimento da África Austral
SCAR-B – Sistema Contabilístico Africano de Referência Base
SEC – *Securities Exchange Commission*
SIC – *Standing Interpretations Committee*
SIMA – Sistema de Informação de Mercados Agrícolas
SYSCOA – Sistema de Contabilidade da África Ocidental
UDEAC – União Aduaneira e Económica da África Central
UE – União Europeia
UEMOA – União Económica e Monetária da África Oriental
VP – Valor presente
VR – Valor Realizável

ÍNDICE GERAL

ÍNDICE DE TABELAS	IX
ÍNDICE DE FIGURAS	10
INTRODUÇÃO	1
1. REVISÃO DE LITERATURA	3
1.1. Enquadramento sócio cultural dos sistemas contabilísticos e o processo harmonizador	3
1.2. Caracterização dos sistemas contabilísticos em África: breve abordagem a partir das principais influências.....	7
1.2.1. Perspetiva geral	7
1.2.2. Caracterização do sistema contabilístico em vigor em Angola	12
1.3. Caracterização do Sector Agrícola angolano a partir do potencial edafoclimático do país ..	19
2. ESTUDO DE CASO NO SETOR AGRÍCOLA EM ANGOLA: PRÁTICA CONTABILÍSTICA APLICÁVEL E PROPOSTA PARA A SUA MELHORIA.....	27
2.1. Metodologia e Método de Investigação.....	27
2.2. Dados e Técnicas de Recolha.....	29
2.3. Evidência acerca das práticas contabilísticas aplicáveis e perceção sobre a necessidade e oportunidade de se proceder a uma reforma	31
2.4. Reforma do sistema contabilístico angolano: reforma total ou atualização para acolher os princípios da IAS 41.....	38
2.4.1. Análise crítica e algumas reflexões a partir da prática contabilística aplicável	38
2.4.2. Proposta de alteração ao PGCA: uma solução de transição no âmbito da pertinência para acolher os princípios da IAS 41	41
CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E FUTURAS LINHAS DE INVESTIGAÇÃO.....	50
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	52

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1. Característica da envolvente contabilística.....	4
Tabela 2. Aproximação do PGCA a IAS/IFRS.....	16
Tabela 3. Normas não aplicáveis.....	17
Tabela 4. Normas parcialmente aplicáveis.....	18
Tabela 5. Explorações agrícolas familiares e empresarias.....	21
Tabela 6. Evolução das áreas cultivadas durante as campanhas agrícolas 2008/09.....	22
Tabela 7. Evolução da produção agrícola das campanhas 2008/2009 a 2010/2011.....	23
Tabela 8. Projeção da produção agrícola 2012/2017.....	24
Tabela 9. Evolução da produção agropecuária das campanhas de 2009, 2010 e 2011.....	25
Tabela 10. Contribuição do sector agrícola e das pescas no PIB.....	26
Tabela 11. Questões formuladas para percebermos as principais lacunas do PGCA	30
Tabela 12. Descrição dos entrevistados.....	31
Tabela 13. Potencial do PGCA para responder aos desafios do momento.....	32
Tabela 14. Potencial do PGCA para responder às necessidades específicas de cada setor de atividade, em particular as do setor agrícola.....	35
Tabela 15. Importância atribuída à informação financeira.....	37
Tabela 16. Prática contabilística aplicável.....	41
Tabela 17. Classificação e características distintivas dos ativos biológicos.....	44
Tabela 18. Critérios de mensuração para os ativos biológicos.....	45
Tabela 19. Proposta de melhoria do PGCA para acolher os princípios da IAS 41.....	48

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Subsistemas da envolvente contabilística	5
Figura 2. Sistema de contabilidade em Africa: Primeiros anos de independência.....	8
Figura 3. Sistemas de contabilidade em África: Era da globalização.....	11

INTRODUÇÃO

As últimas décadas apresentam-se significativamente marcadas pelo fenómeno da internacionalização e globalização da economia. A crescente interdependência política, económica e financeira entre os diferentes países, a atuação das empresas multinacionais, o crescimento dos mercados financeiros internacionais e a maior disponibilidade de informação e facilidade de comunicação ampliaram o âmbito de atuação dos diferentes agentes económicos e consequentemente da informação financeira. Nestas circunstâncias, o alcance desta informação é redimensionado de uma esfera nacional para uma dimensão internacional e a exigir a análise e interpretação de informação elaborada não só em distintos idiomas, moedas e formatos como também em obediência aos diferentes princípios de cada país e que refletem, de entre outros, o seu ambiente económico, social, político, cultural e histórico. Nestes novos contextos a diversidade contabilística apresenta-se como uma das principais barreiras que se coloca à análise internacional das demonstrações financeiras e com repercussões para os seus utilizadores, pelo que os organismos normalizadores, os mercados financeiros e respetivos reguladores e as empresas têm vindo a empenhar-se na homogeneização dos requisitos e normas da contabilidade a seguir em todo mundo. A comparabilidade da informação financeira, objetivo primordial do processo de harmonização contabilística, apresenta-se e impõe-se como uma questão de grande pertinência e à qual as empresas multinacionais e os principais organismos harmonizadores têm procurado dar resposta.

O processo de harmonização contabilística internacional, inicialmente liderado pelo IASC – *International Accounting Standards Committee*, atual IASB – *International Accounting Standard Board*, que vem servindo de meio de eliminação da diversidade de práticas contabilísticas e da multiplicidade de procedimentos não uniformizados de relatos financeiros que impedem que seja possível efetuar a comparação da informação numa perspetiva global, conta hoje com a colaboração de vários organismos internacionais que regulam e interferem neste objetivo de harmonização, como é o caso da UE – União Europeia, e alcançou já grandes resultados ao nível da sua aceitação, pelo que, e ainda que não se possa falar em consenso absoluto, mais de metade dos países a nível mundial são-lhe favoráveis e já adotaram o seu referencial normativo, as IAS/IFRS – *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards* (Lapi, 2015).

Angola viveu um longo período de instabilidade política interna, que marcou profundamente a segunda metade do século XX e condicionou o seu percurso aos mais variados níveis. Viria a alcançar uma situação de paz declarada apenas em 2002, pelo que os padrões de desenvolvimento económico e, por essa via, a evolução do seu sistema contabilístico, foram alheios às alterações de que a economia e a contabilidade internacional foram alvo. A primeira tentativa de harmonizar a contabilidade com os padrões internacionalmente aceites foi feita com a publicação do Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA), pelo Decreto-Lei nº 82/01, de 16 de novembro, um corpo de doutrina inspirado nas normas internacionais em vigor naquela

época. Porém, entretanto nada mais foi feito pelo que, decorridos mais de uma dúzia de anos desde a aprovação do PGCA, o seu articulado encontra-se desajustado das atuais práticas contabilísticas internacionais (Lapi, 2015).

É neste âmbito que se justifica e desenvolve este trabalho, fundamentalmente centrado na necessidade de avaliar o sistema contabilístico angolano no atual contexto globalizado com o objetivo de fazer uma proposta de melhoria no âmbito daquelas que vêm sendo as tendências internacionais, ainda que com especial enfoque no setor agrícola. A opção por este sector de atividade prende-se não só com o seu potencial estratégico para alicerçar o crescimento económico do país como também, e fundamentalmente, com a ausência de resposta que hoje é dada pelo sistema contabilístico angolano ao setor agrícola. Na verdade, o PGCA não oferece tratamento contabilístico adequado para que as entidades deste setor possam proceder ao reconhecimento e mensuração dos seus ativos biológicos e produtos agrícolas. Aliando a importância estratégica que se atribui à agricultura e o facto do normativo contabilístico apresentar lacunas com a circunstância de os mercados internacionais seguirem, de forma crescente, uma trajetória concordante com o referencial contabilístico internacional (IAS/IFRS), protagonizado pelo IASB, acredita-se que é mais do que chegado o momento de Angola proceder a uma reforma do seu referencial contabilístico (o PGCA) no sentido de poder passar a oferecer uma resposta adequada às empresas multinacionais permitindo-lhe, de entre outros, eliminar ou reduzir os custos de contexto ou seja, uma reforma capaz de permitir assegurar a comunicação das empresas do setor agrícola com os seus diferentes *stakeholders*, numa perspetiva nacional e internacional, e servir de plataforma para o intercâmbio e trocas comerciais com o resto do mundo.

Para responder a este objetivo o presente estudo surge estruturado, para além desta introdução e respetivas conclusões, em duas grandes secções. Uma primeira de enquadramento teórico e ao longo da qual, como o próprio nome sugere, se procurará discutir a teoria que servirá de suporte à análise e reflexão em torno dos objetivos definidos para o trabalho e, concomitantemente, à segunda componente ou secção, que consubstancia um estudo de caso no setor agrícola em Angola. Esta segunda componente, para além da enunciação dos fundamentos que suportam a metodologia e método de investigação utilizados, o processo de recolha e análise de informação, bem como as evidências acerca das práticas contabilísticas aplicáveis e perceção sobre a necessidade e oportunidade de se proceder a uma reforma, compreende uma análise crítica e algumas reflexões, desenvolvidas a partir dos resultados recolhidos sobre a prática contabilística aplicável, como uma proposta de alteração ao PGCA para acolher os princípios da IAS 41. Cabe referir, ainda, a este propósito, que as circunstâncias que envolvem o desenvolvimento desta investigação em tudo levam a crer que se está na presença de um estudo piloto.

1. REVISÃO DE LITERATURA

1.1. Enquadramento sócio cultural dos sistemas contabilísticos e o processo harmonizador

Nos últimos anos a contabilidade tem sido seriamente pressionada para acompanhar a crescente complexidade dos negócios (Guerreiro, 2008) e para estabelecer critérios e práticas uniformes, conhecidos e aceites por todos. Na verdade, a evolução registada ao longo das últimas décadas, fundamentalmente no que respeita à progressiva abertura internacional e à queda de todo o tipo de barreiras, fez com que a informação financeira, utilizada como ponto de partida nas decisões de natureza comercial, de investimento ou de financiamento, tenha ultrapassado as fronteiras nacionais, colocando a necessidade de comunicação entre empresas e utilizadores de diferentes países e, conseqüentemente, a necessidade de analisar demonstrações financeiras (DF) num quadro global (Pires, 2010).

De entre outras, as diferenças na cultura, prática de negócios, estrutura política e regulatória, sistema legal, taxas de inflação locais, risco de negócio ou impostos afetam a maneira das entidades conduzirem as suas operações e o relato financeiro em todo o mundo, pelo que as DF e outras divulgações serão de difícil compreensão sem um conhecimento adequado dos princípios subjacentes e da cultura de negócio. Por sua vez, as exigências dos participantes do mercado influenciam também e de forma significativa a contabilidade das entidades e as escolhas de divulgação bem como os esforços nacionais e internacionais para harmonizar as práticas de reconhecimento, mensuração e divulgação em todo o mundo. Porque a contabilidade responde ao seu ambiente, diferentes ambientes culturais, económicos, legais e políticos vêm produzindo diferentes sistemas de contabilidade (Choi & Meek, 2011).

Os impactos e as incidências dos diferentes conceitos relacionados com as práticas contabilísticas, bem como dos juízos de valor que permitem estabelecer, contribuem para que os objetivos que estão por trás do processo de harmonização, designadamente a efetiva comparabilidade do relato financeiro ao nível internacional, sejam mais facilmente atingidos (Marcelino, 2013). A ausência de comparabilidade ao nível do relato financeiro pode conduzir a atrasos na sua divulgação e análise e acarretar custos de interpretação e de capital, verificando-se, assim, a necessidade de construção de uma linguagem contabilística comum, compreendida e utilizada internacionalmente a partir da adoção de um conjunto de normas contabilísticas internacionalmente aceites, que reflitam a necessidade de informação harmonizada a nível internacional (Pereira, Almeida & Estevam, 2009).

É evidente a existência de diferenças ao nível dos princípios, métodos e práticas contabilísticas e, até mesmo, ao nível do processo de elaboração e apresentação da informação. Estas diferenças têm origem em diferentes sistemas legais, nos vínculos políticos e económicos entre países e/ou zonas geográficas, na relação propriedade gestão e no sistema de financiamento das empresas ou nas relações entre a contabilidade e a fiscalidade. De um modo geral, estas

divergências podem ser agrupadas em duas áreas de influência, as denominadas correntes anglo-saxónica e continental, conforme Tabela 1 (Nobes, 1998).

Tabela 1. Principais áreas de influência a partir da envolvente contabilística

Países de influência	
Anglo-saxónica	Continental
Austrália	Alemanha
Canadá	Bélgica
Dinamarca	França
Estados Unidos	Grécia
Holanda	Itália
Nova Zelândia	Japão
Reino Unido	Portugal
Características da envolvente	
Separação entre a Contabilidade e a Fiscalidade	Existência duma relação estreita entre a Contabilidade e a Fiscalidade
Forte implicação dos profissionais na elaboração das normas contabilísticas.	Domínio do Estado na elaboração de normas contabilísticas
Informação orientada para o investidor	Informação orientada para o credor
Direito Comum	Direito Romano

Fonte: Adaptado de Nobes (1998, p.168).

A análise da Tabela 1 permite constatar que, de acordo com Nobes (1998), os países mais desenvolvidos podem ser agrupados a partir de duas grandes correntes ou sistemas legais distintos, os de orientação legalista, a partir do Estado, baseados no direito romano, e que constituem o designado modelo continental, onde as leis das sociedades e os códigos estabelecem regras específicas para a contabilidade e o relato financeiro, e os de direito comum, de raiz anglo-saxónica e onde o Estado tende a não emitir normas muito prescritivas, deixando essa tarefa para a profissão. Esta diferença, a par das principais fontes de financiamento (mercados financeiros versus banca comercial) e da maior ou menor influência da fiscalidade, determinam a orientação do sistema contabilístico e as suas principais diferenças.

Por sua vez, os fatores que justificam as diferenças entre os sistemas contabilísticos, e que criam dificuldades de interpretação e de comunicação, são também aqueles que criam os maiores obstáculos ao processo de harmonização. A cultura, os sistemas políticos, legais, económicos e financeiros são os grandes obstáculos ao estabelecimento de uma perfeita harmonização contabilística (Marcelino, 2013). A diversidade existente no plano cultural, político, económico, legal, financeiro, social ou ambiental é o resultado de uma miríade de outras variáveis como sejam o nível de desenvolvimento do país e do seu mercado de capitais, o grau de abertura ao exterior, o padrão educacional, a história do próprio país, a legislação comercial e fiscal, a qualificação profissional, a eficiência dos organismos reguladores e fiscalizadores, as estruturas

empresariais ou as pressões políticas. O próprio idioma é outro importante exemplo, já que as normas internacionais de relato financeiro carecem de tradução antes da sua adoção e a mesma poderá não ser realizada de forma a explicar o verdadeiro espírito do IASB (Magro, 2015). Os estudos comparativos entre as diferentes práticas de contabilidade contribuem para uma crescente consciencialização de que os diferentes padrões de contabilidade resultam do meio envolvente e que as diferentes classificações internacionais podem ter significantes implicações na harmonização internacional (Gray, 1988).

Sendo a contabilidade um sistema aberto e em relação de interdependência com o seu meio ambiente, interno e externo, o seu desenvolvimento sustentado é o reflexo dos diferentes ajustamentos às diversas pressões, exigências e contingências dessa envolvente. Uma visão holística da contabilidade permite a apreensão dos subsistemas envolventes do sistema contabilístico, e que se dividem em dois grandes grupos, como se procura ilustrar na Figura 1 (Santos, 1999).



Figura 1. Subsistemas da envolvente contabilística

Fonte: Adaptado de Santos (1999, p.4).

O sistema contabilístico é, assim, o resultado da interação e influência de um conjunto de fatores externos (envolvente geral) e internos (ou específicos), porque se desenvolvem dentro do próprio sistema.

Ainda que o processo de internacionalização das economias seja um fenómeno antigo e as necessidades de harmonização contabilística uma preocupação mais recente (Hoarau, 1995), assumem hoje uma maior preponderância. Os progressos registados ao longo das últimas décadas do século XX ao nível das telecomunicações e das técnicas de computação, a par do movimento de desregulamentação financeira, dinamizaram de forma significativa o fenómeno da globalização e ampliaram os horizontes e a escala geográfica do processo de tomada de decisão.

Com o propósito de melhorar, harmonizar e emitir normas de relato financeiro aceites a nível internacional foi criado, em 29 de junho de 1973, por organismos profissionais de contabilidade de um conjunto de países (Alemanha, Austrália, Canada, Estados Unidos da América, França, Japão, Holanda, Reino Unido e Irlanda), o IASC, atual IASB¹, que emite as IAS/IFRS e que hoje se assume a este nível como o organismo de maior protagonismo na cena internacional (Zeff, 2012).

O processo de harmonização contabilística pretende eliminar, ou pelo menos atenuar, a diversidade contabilística, minimizando as dificuldades daí decorrentes para os utilizadores da informação financeira (Cruz, 2011). Digamos que pretende suprimir as lacunas ligadas à comparabilidade da informação financeira numa escala global. Porém, apresenta-se como um processo em crescente, ou seja, as necessidades de harmonização contabilística foram-se intensificando, pressionadas pela necessidade de evoluírem para acompanharem as pressões sentidas pela disciplina contabilística ao longo do tempo (Omagbon, 2015). Aliás, é o próprio conceito de harmonização que pressupõe a existência de um processo gradual de compatibilização de práticas contabilísticas e de definição do seu grau de variação (Anghel, 2015). Padrões harmonizados são livres de conflito lógico e melhoram a compatibilidade das informações financeiras de países diferentes (Lakmal, 2014) através do aumento do nível de concordância em padrões e práticas contabilísticas entre países (Urif, 2015).

Por sua vez, a crescente influência do IASB no processo de harmonização, fruto de um conjunto de acordos que foi estabelecendo, decorrente da sua aceitação crescente e reconhecimento do seu sucesso como entidade emissora de normas, fizeram com que as IAS/IFRS sejam hoje acolhidas por um conjunto de entidades reguladoras e supervisoras de diferentes países e que, inclusive, tenham sido melhoradas em resultado de uma certa mudança de paradigma, agora com maior enfoque no relato financeiro (Saraiva, Alves, & Gabriel, 2014), em contraponto com os primeiros trabalhos deste organismo, fundamentalmente centrados no processo de reconhecimento e mensuração. O IASB assume-se hoje como o organismo emissor das normas aceites internacionalmente pelos organismos normalizadores e/ou reguladores de maior influência no plano internacional, de que são exemplo o FASB, SEC, EU ou IOSCO, e o seu normativo vem sendo orientado para assegurar os seguintes objetivos básicos (David, Alexander, Anne, Britton & Ann, 2014): (a) desenvolver, para o interesse público, um conjunto único de normas de alta qualidade, compreensíveis e globalmente aplicáveis, por forma a assegurar que a informação que é produzida e divulgada seja transparente e comparável para ajudar os participantes dos mercados de capitais do mundo e outros utilizadores na tomada das suas decisões económicas; (b) promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas; (c) cumprir os objetivos associados a (a) e (b) com as necessidades de uma variedade de tamanhos e tipos

¹ As normas e interpretações emitidas pelo IASB (*International Accounting Standard Board*), organismo internacional emissor de normas contabilísticas e de relato financeiro, e endossadas pela União Europeia, são, nomeadamente, as IAS (*International Accounting Standards*), IFRS (*International Financial Reporting Standards*), SIC (*Standing Interpretations Committee*) e IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*).

de entidades em diversos cenários económicos; e (d) promover e facilitar a adoção das IAS/IFRS através de um processo de convergência com as diferentes normas nacionais.

O processo de aceitação crescente do IASB a nível internacional, não obstante as dificuldades com que tem contado ao longo da sua existência, apresenta-se em crescente, como consequência de um conjunto de conquistas políticas que tem conseguido granjear ao longo dos últimos anos, com particular destaque para os acordos celebrados no plano Europeu (via EU) e mundial (através da IOSCO), e que o colocam como um organismo de referencia a nível mundial, seja junto das economias mais desenvolvidas seja para os países emergentes e em vias de desenvolvimento.

1.2. Caracterização dos sistemas contabilísticos em África: breve abordagem a partir das principais influências

1.2.1. Perspetiva geral

Ao longo dos últimos quarenta anos muitos têm sido os estudos que se têm dedicado a analisar, nas suas diferentes aceções, o desenvolvimento da contabilidade nos diversos países africanos. Nesses trabalhos é possível identificar, como foco orientativo, a adoção dos modelos de contabilidade ocidental e as normas internacionais de contabilidade em África, partindo do pressuposto que a colonização foi um dos fatores que mais influenciou as práticas e sistemas contabilísticos existentes (Boolaky, 2003; Mayegle, 2014; Elad, 2015).

Na verdade, e sem querer entrar nos pormenores da história da colonização, porque esse não é o objetivo deste trabalho, uma referência impõe-se pela sua influência, sob uma perspetiva histórica, em cada um dos países colonizados. Considerando que a esmagadora maioria dos países do continente africano foram antigas colônias do mundo ocidental (Inglaterra, França, Portugal, Espanha, Alemanha ou Bélgica), a colonização influenciou, antes de tudo o mais, o idioma, a religião e as crenças, os sistemas legais e, conseqüentemente, os sistemas e práticas contabilísticas (Briston, 1978; Parker, Hopwood, 1989) citados a partir de Boolaky (2003). Inclusive após a independência, a herança tendeu a persistir, na medida em que a maioria dos países africanos mantiveram os sistemas administrativos, jurídicos e as práticas contabilísticas dos países colonizadores (Mayegle, 2014).

Durante a era colonial os sistemas de contabilidade que foram sendo usados em África eram essencialmente das potências imperiais que dividiram e colonizaram o continente em blocos e os respetivos blocos em áreas de influência, como se procura ilustrar na Figura 2 que a seguir se apresenta. Neste particular e de acordo com a classificação proposta por Nobes (1998), a maioria dos países africanos apresenta um sistema contabilístico que pode ser interpretado a partir de dois grandes grupos, blocos ou correntes (segundo a influência colonial): (i) uma abordagem contabilística segundo um julgamento anglo-saxónico ou anglo-americano; e (ii) uma abordagem seguindo um raciocínio franco-alemão.

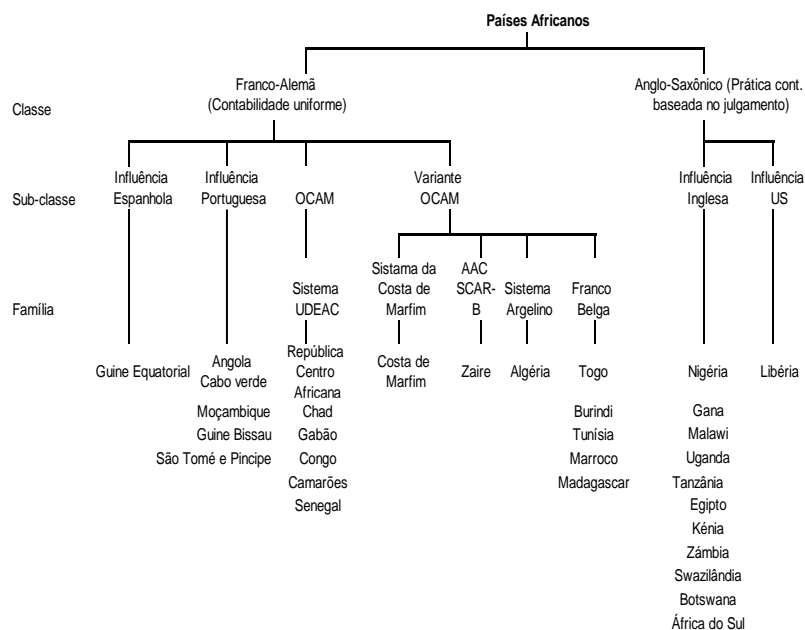


Figura 2. Sistema de contabilidade em África: primeiros anos do período de independência

Fonte: Adaptado de Elad (2015, p. 89).

A análise à Figura 2 permite concluir que os sistemas contabilísticos em vigor nos diversos países africanos têm a sua proveniência nos países ocidentais e datam da colonização, facto que influenciou sobremaneira o paradigma social desses países (colonizados), de que são exemplo o sistema político, jurídico, idioma ou a religião. Digamos que a contabilidade, enquanto ciência social, é influenciada pelo ambiente em que opera e que também tende a influenciar. Esta interação com a envolvente ajuda a entender em que medida um sistema de contabilidade de um país é influenciado desde uma perspetiva histórica e, nessa medida, como muitos países, mesmo após a sua independência, continuam a usar o mesmo sistema de contabilidade, mesmo que não adaptado às suas necessidades e situação económica pós colonial (Santos, 2006; Cerne, 2009).

Em paralelo, e com o propósito de gerar ferramentas contabilísticas próprias e suprir necessidades económicas, em 1965 foi criado um normativo para os países africanos pela organização das comunidades de países africanos (OCAM), uma organização regional que durante a sua vigência procurou representar a maioria dos Estados africanos com o objetivo de promover o seu desenvolvimento económico, social, técnico e cultural. Embora a OCAM tivesse sido dissolvida em 1985, o seu principal legado, um sistema de contabilidade uniforme, conhecido por Plano OCAM, perdurou. De referir que este plano foi desenvolvido a partir do PGC francês de 1957 e serviu como um precursor dos modernos PCG francês de 1982 e 1999, tendo influenciado o desenvolvimento de quadros nacionais e regionais de contabilidade na África pós-colonial (Gouadain & Wade 2002). A sua implementação viria a confrontar-se com uma série de obstáculos que em muito contribuíram para o seu desaparecimento. Por sua vez, e ainda que o PGC OCAM se tivesse oferecido como uma ferramenta valiosa para a contabilidade e a organização dos registos contabilísticos, era também altamente deficiente na resposta a muitas

questões abordadas noutros normativos contabilísticos. De acordo com Elad e Tumnde (2009) estas limitações são aplicáveis a todos os outros planos contabilísticos que foram usados em toda a África (francófonos, lusófonos ou de língua espanhola) desde a era colonial até o final da década de 90 do século XX.

Por sua vez, estas dificuldades viriam a estimular o surgimento de diversas variantes, nacionais e regionais, do PCG OCAM em todo o continente e a aumentar, por essa via, a necessidade de harmonização. Nesta conformidade, viria a ser criada, em outubro de 1993, a Organização para a Harmonização do Direito dos Negócios em África (OHADA), como uma organização pan-africana com a missão de modernizar e harmonizar o direito comercial em África, ou seja, procurar assegurar a coexistência dos sistemas de direito comum anglófono com os sistemas jurídicos europeus continentais (francês, espanhol e os países de língua portuguesa) (Elad, 2015).

O sistema contabilístico da OHADA tenta misturar a abordagem anglo-saxónica com o modelo contabilístico uniforme (francês), incorporando algumas das disposições das IFRS e procurando, também, alinhá-las com a tradição do direito civil, onde os códigos e estatutos são altamente estruturados e sistematizados (Elad & Tumnde, 2009). O referencial contabilístico da OHADA viria a converter-se num sistema comum – um sistema contabilístico harmonizado – para todos os seus membros (num total de dezasseis países), organizados a partir de dois grandes blocos monetários, o da União Económica e Monetária da África Ocidental (UEMOA), formado pelo Benin, Burkina Faso, Costa do Marfim, Guiné-Bissau, Mali, Níger, Senegal e Togo e que também compreende um banco central regional, o Banco Central do Estados da África Ocidental (BCEAO), e um segundo bloco, que respeita à Comunidade Económica da África Central (CEMAC), que também possui um Banco Central regional, o Banco do Estados da África Central (BEAC) e compreende os Camarões, a República Centro-Africana, o Congo, o Gabão, a Guiné Equatorial e o Chade (Arrio, 2009; Elad, 2015).

De referir ainda que é possível encontrar em África um terceiro bloco, o da Comunidade de Desenvolvimento da África Austral, vulgarmente designada por SADC, acrónimo da sua designação inglesa (*Southern African Development Community*), que respeita à África Subsariana. Não obstante ser reconhecida como a melhor organização de integração económica regional do continente africano, largos anos após, a sua constituição continua a enfrentar problemas de afirmação, quer ao nível do desenvolvimento económico e social, quer ao nível da implementação das políticas e estratégias de integração regional. Angola, a par do Botswana, República Democrática do Congo, Lesoto, Madagáscar, Malawi, Ilha Maurícia, Moçambique, Namíbia, Seychelles, África do Sul, Suazilândia, Tanzânia, Zâmbia e Zimbábue, integram este bloco regional, criado em 1992, e onde Angola tem vindo a procurar assumir uma postura afirmativa conducente, em linha com a sua estratégia de afirmação regional e como reflexo de uma intervenção crescente no plano geopolítico e geoestratégico africano (Almeida & Bernardino, 2016). Os sistemas jurídicos existentes nos países que integram este bloco (SADC) são diferentes, em função das diferentes heranças históricas, pelo que é possível identificar

ordenamentos jurídicos de matriz portuguesa, inglesa, francesa, alemã, holandesa e, ainda, uma combinação de direito inglês com francês. A coexistência de sistemas legais, em resultado da colonização, influenciou e influencia os respetivos sistemas contabilísticos desses países, tal como também os influenciam um conjunto de outros fatores, onde se incluem os políticos, económicos, sociais ou culturais. Neste bloco (SADC), ao contrário do que se verifica nos países da África Ocidental e Central, ainda não existe harmonização contabilística entres os Estados-Membros. Aqui perduram os sistemas contabilísticos de influência colonial, com alguns ajustamentos decorrentes das pressões exercidas pelo efeito globalização e da intervenção do Banco Mundial (BM) e Fundo Monetário Internacional (FMI) (Booak, 2003; 2004).

Na verdade, quando muitos dos países africanos começaram a viver graves crises económicas e foram obrigados a implementar programas de ajustamento estrutural exigido pelo FMI e pelo BM (FMI, 1999, 2000; Banco Mundial, 2005), iniciaram reformas nos seus normativos contabilísticos, tomando como referência o normativo do IASB (Elad, 2007; FMI, 2000; Banco Mundial, 2005, 2010). Todas as grandes empresas e empresas de serviços públicos pertencentes aos países que recebem assistência de ajuste estrutural do BM e do FMI devem preparar as suas demonstrações financeiras em conformidade com as IFRS (FMI, 1999, 2000; Banco Mundial, 2005, 2010). A intervenção destes organismos precipitou reformas no normativo que tiveram implicações significativas na contabilidade em África.

Uma das grandes consequências destas reformas, incentivadas e orientadas pelo BM e FMI, foi a alteração dos planos de contas até então vigentes e já obsoletos, designadamente dos planos francês, espanhol e português. Aliás, num contexto de crescente aceitação das IAS/IFRS como um conjunto global de normas contabilísticas, tais pressões externas (do BM e FMI) levaram à retirada também do PGC OCAM, por ser incompatível com as IAS/IFRS. Iniciou-se um processo de modernização contabilística muito ambicioso em África que veio introduzir dois novos sistemas contabilísticos, o SYSCOA PGC, para a África Ocidental, e o OHADA PGC, para a África Central (Gouadain, 2000; Elad, 2004).

Tal como também já tivemos oportunidade de destacar ao longo deste trabalho, os sistemas contabilísticos podem ser classificados em grupos ou blocos com base nas suas diferenças e semelhanças (Nobes, 1998), classificação que se procurou não só sistematizar como também ilustrar (figura 2) a partir de Elad (2015). Na verdade, o processo de classificação apresenta-se, neste particular, como uma forma eficiente para se descrever e comparar os diferentes sistemas contabilísticos existentes (Nobes & Parker, 2008). De referir, contudo, que o processo de classificação enfrenta, não raras vezes, dificuldades que surgem não só de questões muito específicas de cada país como também de necessidades internacionais, de questões de interpretação, de problemas de linguagem e terminologia ou, inclusive, da própria natureza dos princípios, procedimentos, métodos e práticas contabilísticas aí existentes. Nesta circunstância, a maior ou menor consciência acerca das diferenças e semelhanças entre os diferentes sistemas contabilísticos nacionais servirá não só de base para se obter classificações internacionais como

também para ajudar a entender melhor as dificuldades enfrentadas pelo processo de harmonização contabilística (Mâciucã & Socoliuc, 2013).

Nesta linha de raciocínio, e numa tentativa de procurar apresentar um fio condutor (*over view*) para o que foi o processo de evolução do normativo contabilístico em África, apresenta-se uma classificação dos respetivos sistemas contabilísticos que aí coexistem (continente africano) suportada na taxonomia dos sistemas contabilísticos de corrente continental e de corrente anglo-saxónica. Digamos que tomando por base aquela que foi a nossa primeira abordagem para o período pós descolonização (figura 2) apresenta-se, na continuação, (figura 3), a nova configuração dos sistemas contabilísticos, a partir das respetivas áreas de influência, para a era da globalização.

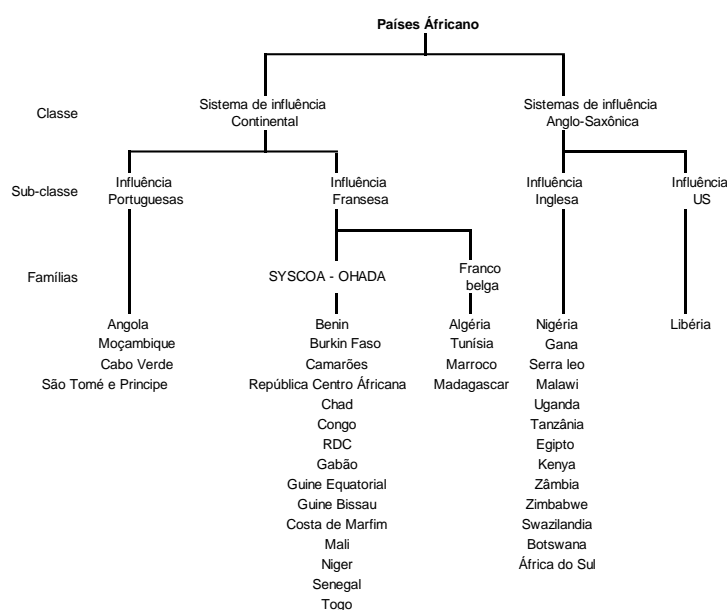


Figura 3. Sistemas de contabilidade em África: era da globalização

Fonte: Adaptado de Elad (2015, p. 91).

A Figura 3 procura ilustrar uma classificação dos sistemas contabilísticos africanos partindo do pressuposto da sua organização por classes, corrente continental e anglo-saxónica, respetivamente, enquanto origem da cultura contabilística a nível mundial, e respetiva subclasse, assumindo que o continente africano surge imerso nas influências emanadas dos respetivos países colonizadores, nas suas práticas contabilísticas de então, mas que permaneceram até aos dias de hoje. Esta dicotomia, a partir destas duas abordagens (classes), seguiu a classificação de Nobes (1998) e considerou as suas características mais peculiares, designadamente uma forte equidade e comercialmente controlados, no que respeita à corrente anglo-saxónica, e equidade fraca, conduzido pelo Governo e dominado fiscalmente, para a corrente continental. Quanto à subclasse, que representa os respetivos países colonizadores (Portugal, França, Reino Unido e Estados Unidos) e que, com a exceção dos Estados Unidos, foram as potências naquela altura em África.

Relativamente às famílias identificamos Angola, país onde se desenvolve o objetivo específico deste trabalho, no grupo de países de influência portuguesa. Importa referir, a este respeito, que Portugal deixou, naturalmente, enraizada a sua cultura nos países colonizados. Nesta circunstância, Angola na sua condição de ex-colónia, apresenta fatores culturais que se aproximam das características que norteiam o sistema contabilístico português, de raiz continental, nomeadamente no que respeita ao elevado cariz legalista da sua regulamentação, uma forte orientação a partir do Estado e uma grande influência da fiscalidade na contabilidade. O idioma, enquanto elemento sociocultural que facilita o cimentar do relacionamento entre os povos tem, também aqui, um impacto significativo. Estes aspetos não são seguramente alheios ao facto de Portugal vir sendo considerado como um bom parceiro em África particularmente com Angola.

Em face de todo o exposto, e tal como refere Santos (2006), a Comunidade de Países de Língua Portuguesa (CPLP), como Angola, Brasil, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Moçambique, Portugal e São Tomé e Príncipe, apresentam regulamentos contabilísticos de carácter público, com uma linha de orientação jurídico-fiscal, ou seja, os normativos que regem a contabilidade provêm de órgãos governamentais e/ou na dependência destes, deixando, inclusive, transparecer uma certa influência da fiscalidade, o que faz com que a contabilidade sustente a sua afirmação através de diplomas legais que funcionam como instrumento de política económica. Estas características não estão, porém, dissociadas das principais características da envolvente, isto é, a história e a cultura condicionaram e condicionam a evolução de um sistema e são igualmente suscetíveis de conduzir a diferentes práticas contabilísticas (Alexander & Nobes, 2001). Na verdade, o crescente processo de globalização e dinamização dos mercados financeiros tem estado na base dos movimentos harmonizadores a que temos vindo a assistir ao longo das últimas décadas um pouco por todo o lado. A par de outro tipo de pressões externas, como as que se verificaram a partir da década de noventa do século XX via BM ou FMI, a necessidade de cativar investimento estrangeiro é também uma importante razão para empreender reformas nos sistemas contabilísticos.

1.2.2. Caracterização do sistema contabilístico em vigor em Angola

Neste contexto, e no que respeita à caracterização do sistema contabilístico angolano, cabe referir, tal como anteriormente se procurou sublinhar, a grande influência que o país sofreu de Portugal. Enquanto Província de Portugal vigorou, nessa qualidade, o sistema em vigor no país era igual. Após a independência essa influência tendeu a permanecer por várias razões. Por um lado, porque o país não apagou a sua história e entrou num longo período de guerra, do qual se está ainda a reconstruir. Por outro lado, porque não dispõe de um organismo normalizador e ainda, e talvez o mais importante, porque no plano cultural não houve grandes alterações, ambos os países partilham a mesma língua e dispõe de boas e intensas relações no campo da diplomacia.

Se o sistema contabilístico angolano tem na sua génese o sistema contabilístico português pode, por analogia, assacar-se a este sistema as mesmas características dos sistemas contabilísticos de corrente continental. Ou seja, dispõe de um conjunto de normas e práticas contabilísticas baseadas em leis, a principal fonte de financiamento das empresas angolanas é o sistema bancário, não existindo uma cultura de financiamento nos mercados de capitais, a divulgação da informação financeira é muito restritiva e limitada, servindo basicamente para o apuramento do imposto a pagar (ou a receber) tendo em consideração a forte relação que existe entre a contabilidade e a fiscalidade. Em contraste com outros países onde a prática profissional conduz e elabora as normas contabilísticas, em Angola a sua emissão está, tradicionalmente, sob o domínio público e sem nenhuma interferência do setor privado. Aliás, em Angola não existem organismos independentes de normalização contabilística, pelo que esta questão é da inteira responsabilidade de entidades controladas pelo Governo (Lapi, 2015), ou seja, está sob a esfera do Ministério das Finanças.

Porém, e não obstante a isso, sob uma perspetiva histórica é possível identificar em Angola, no período pós independência (1975), um conjunto de acontecimentos que, de uma forma ou de outra, marcam ou estimulam a produção normativa em matérias contabilísticas (Caliatu & Soares, 2015):

1. A criação do Ministério das Finanças, em 1976, para dar início a um processo de reforma fiscal, com maior incidência no Código de Contribuição Industrial, e publicar as bases, através de decretos e decretos-Leis, para a determinação do resultado a tributar e a publicação do novo Plano de Contas Nacional, o que viria a acontecer em 1979 (decreto nº 250/79 de 19 de outubro);
2. A elaboração, em 1978, pelo Ministério do Comércio Interno, de um Plano de Contas;
3. A implementação do Programa de Saneamento Económico e Financeiro (PSEF) e, com ele, a aprovação, em 1989, do Plano de Conta Empresarial (PCE), pelo decreto nº 70/89 de 23 de dezembro, e a perspetiva da implantação do princípio basilar da economia de mercado e do multipartidarismo, por decreto nº 70/89 de 23 de dezembro, do Conselho de Ministros, é aprovado o Plano de Contas Empresarial (PCE), e que vem substituir o Plano de Contas Nacional porque estava desajustado dos grandes objetivos preconizado no âmbito do PSEF;
4. O fim da guerra civil, em 2002, e que levou o Ministério das Finanças, em face da inexistência de um órgão de normalização contabilística nacional, a chamar a si, a responsabilidade de ajustar, uma vez mais, as bases da normalização contabilística de Angola à realidade internacional. Foi assim aprovado o Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA), pelo decreto nº82/01 de 16 de novembro, e que ainda hoje se encontra em vigor. O PGCA é aplicável por parte das sociedades comerciais e empresas públicas, que exerçam atividade em Angola ou noutros países, mas que tenham a sua sede em território nacional.

Digamos que qualquer que seja a tentativa de caracterização do sistema contabilístico angolano, e independentemente da metodologia adotada, permitirá sempre identificar dois grandes períodos, o que respeita à época colonial e o da era pós-colonial. No primeiro, em que Angola vive sob a forma de Província de Portugal, aplica, na qualidade de colónia, as leis e demais regulamentos portugueses. Nesta qualidade, como Portugal apenas passou a dispor de normalização contabilística em 1977, ano da publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), Angola viveu ao longo de todo este período uma total “anarquia” contabilística. No segundo período, que respeita já à era pós-colonial ou pós-independência (depois de 1976), grande parte de qual (até 2001) o país viveu em guerra civil. Não obstante isso, esta fase ficará marcada pela reforma fiscal e pela publicação do PGCA, que vigora até à atualidade.

Ao contrário dos outros países, não existe ainda em Angola um organismo responsável pela emissão de normas de contabilidade, pelo que esta responsabilidade se encontra ainda a cargo do Ministério das Finanças, que produz normativos para as empresas em geral, sejam elas comerciais, industriais, do setor privado ou público, ou seja, desempenha funções de “normalização” que partilha com outros organismos para setores e/ou áreas específicas (Lapi, 2015):

- i. Banco Nacional de Angola (BNA), para instituições financeiras bancárias e não bancárias;
- ii. Agência Angolana de Regulação e Supervisão de Seguros (ARSEG) – para empresas de seguros, resseguros e fundos de pensões; e
- iii. Comissão de Mercados de Capitais (CMC) – para a regulação do mercado de valores mobiliários.

Não obstante as inúmeras fragilidades, fruto de circunstâncias várias e, fundamentalmente, de um longo período de instabilidade política, o país está num processo de reconstrução e reorganização, ao qual já deu os primeiros passos, ainda que ténues, de significativa importância. Com o processo crescente de internacionalização da economia, a par do crescimento e desenvolvimento de grandes empresas, surgiu já em Angola o mercado de capitais que impulsionou e deu origem à criação da Bolsa de Valores e Derivativos de Angola (BODIVA). De referir, porém, que a criação e consolidação de um verdadeiro mercado de capitais torna imprescindível que o país proceda, rapidamente, à construção de uma verdadeira infraestrutura normativa, onde se inclui o referencial contabilístico. Neste contexto, é urgente a criação de uma comissão técnica em matérias de normalização contabilística, suficientemente capaz de proceder à necessária adaptação do PGCA à nova realidade, nacional e internacional, onde se enquadra a harmonização do sistema contabilístico angolano com as normas internacionais concebidas pelo IASB e reiteradas pelos principais organismos normalizadores e reguladores a nível mundial. Este passo é tão urgente quanto vital para que o país prossiga o seu caminho de reconstrução e de reorganização e não perca a competitividade.

Aliás, este foi já o caminho escolhido pelo BNA para o setor financeiro com a aprovação, já em 2007, de um novo Plano de Contas para as Instituições Financeiras (CONTIF), pelo Instrutivo nº 09/07 de 19 de setembro, e que entrou em vigor a partir do exercício 2010. O CONTIF², que de acordo com Magro (2010) citado por (Lapi, 2015), começou por apresentar uma convergência parcial com as atuais IAS/IFRS, conta hoje com a sua adoção plena, aprovada pelo Aviso n.º 6/2016 do BNA, de 22 de Junho. Recordamos, a respeito, que a adoção faseada se prendeu, fundamentalmente, com o facto de se considerar este processo “complexo e simultaneamente dinâmico” (ABANC, 2016). Complexo porque a mudança de referencial representa uma mudança de paradigma (ruptura com o passado), e dinâmico porque pretende responder a uma envolvente global e em mudança.

Numa época em que as circunstâncias mudam a uma velocidade quase que vertiginosa e as empresas e os investidores atuam num ambiente global, a necessidade de informação financeira elaborada com base num conjunto de princípios comuns a todos e suficientemente capazes de a permitirem preparar, auditar e interpretar de forma o mais semelhante possível é uma necessidade elementar. Nesta circunstância, as mudanças que se verificaram e as que estão em curso nos sistemas contabilísticos de vários países são o resultado da atuação dos diferentes organismos normalizadores no sentido de assegurarem esse requisito básico e, por essa via, padrões mínimos de qualidade e comparabilidade do relato financeiro a nível internacional (Rui, Miranda, Nogueira, Silva, & Pinheiro, 2014). A crescente internacionalização e interdependência dos mercados, seja os financeiros seja os de bens e serviços, é uma das principais características do momento e que deverá ser considerada pelos principais intervenientes em cada país. Nesta circunstância, Angola, num momento em que procura fazer “renascer” a sua economia, não pode esquecer estas circunstâncias e, nesse sentido, deixar de acompanhar a evolução contabilística registada a nível internacional sob pena de perder oportunidades e competitividade.

Aliás, por razões diversas, já o tem vindo a fazer. Exemplo disso foi a aprovação, em 2001, do PGCA, que ainda se encontra em vigor. Recordamos que esta reforma aparece na sequência dos diferentes programas de assistência financeira (BM e FMI) ao país e que, por isso, foi inspirada nas normas do IASB (António, 2014). Assim, e sem perder de vista as suas principais características, designadamente a manutenção de um quadro de contas, Angola introduziu no direito contabilístico nacional o PGCA cujo conteúdo surge fortemente influenciados pelas normas internacionais (IAS) existentes à data. O PGCA em vigor fez uma clara aproximação às IAS/IFRS, como se procura ilustrar a partir da Tabela (2) que a seguir se segue.

² De referir que, tomando por base esta filosofia do BNA foi publicado a adoção plena das IAS/IFRS aprovado pelo Aviso n.º 6/2016 de 22 de junho.

Tabela 2. Aproximação do PGCA a IAS/IFRS

IAS/IFRS - PGCA		GRAU DE APROXIMAÇÃO
IAS 1	Apresentação das Demonstrações Financeiras	Convergência total (PGCA, pág. 04).
IAS 2	Inventários	Convergência total (PGCA pág. 30).
IAS 7	Demonstrações de Fluxos de Caixa	Convergência total (PGCA, pág. 08).
IAS 8	Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros	Convergência total (PGCA, pág. 27).
IAS 10	Acontecimento Após a Data do Balanço	Convergência total (PGCA, pág. 66).
IAS 11	Contratos de Construção	Convergência total (PGCA, pág. 51).
IAS 16	Ativos Fixos Tangíveis	Convergência em critérios (de reconhecimento e mensuração) e divergência de terminologia. No PGCA surgem com a designação de Imobilizações Corpóreas (PGCA, pág. 47).
IAS 18	Rédito	Convergência total (PGCA, pág. 57).
IAS 20	Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	Convergência total (PGCA, pág. 66).
IAS 21	Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	Divergem. O IASB não permite o diferimento de diferenças de câmbio favoráveis, enquanto o PGCA permite para algumas situações (PGCA pág. 27).
IAS 23	Custos de Empréstimos Obtidos	Convergência total (PGCA, pág. 64).
IAS 24	Divulgações de partes relacionadas	Convergência total (PGCA, pág. 68).
IAS 38	Ativos Intangíveis	Convergência em critérios (de reconhecimento e mensuração) e divergência de terminologia. No PGCA surgem com a designação de Imobilizações Incorpóreas (PGCA pág. 46).

Fonte: Elaboração própria a partir do referencial normativo do IASB, PGCA e Lapi (2015, p. 41).

Como se pode verificar a partir da análise à Tabela (2) existe aproximação ou convergência, quase que total, entre o PGCA e o IASB relativamente ao tratamento contabilístico subjacente a um conjunto de temáticas. Há, porém, um conjunto de outras às quais a tabela não faz qualquer referência. É verdade que o PGCA data de 2001 e que, de então para cá, não foi objeto de qualquer alteração, o que não se verificou ao nível do normativo do IASB. As suas normas têm sido, desde então (na viragem do milénio), objeto de uma profunda reforma, de que resultou inclusive uma alteração ao nível da sua designação e que ditou a coexistência de IAS com IFRS, bem como alvo de melhorias no sentido de as ampliar para responderem aos cambiantes de uma envolvente em constante mudança. Nesta circunstância, é possível identificar diferenças notáveis entre estes dois normativos, conforme a Tabela 3 que se segue (Lapi, 2015).

Tabela 3. Normas não aplicáveis

	IAS/IFRS – PGCA	GRAU DE APROXIMAÇÃO
IAS 12	Impostos Sobre o Rendimento	Não aplicável
IAS 14	Relato por Segmentos	Não aplicável
IAS 17	Locações	Não aplicável
IAS 19	Benefícios dos Empregados	Não aplicável
IAS 26	Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma	Não aplicável
IAS 27	Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas	Não aplicável
IAS 28	Investimentos em Associadas	Não aplicável
IAS 29	Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias	Não aplicável
IAS 31	Interesses em Empreendimentos Conjuntos	Não aplicável
IAS 32	Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação	Não aplicável
IAS 33	Resultados por Ação	Não aplicável
IAS 34	Relato Financeiro Intercalar	Não aplicável
IAS 36	Imparidade de Ativos	Não aplicável
IAS 39	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	Não aplicável
IAS 40	Propriedades de Investimento	Não aplicável
IAS 41	Agricultura	Não aplicável
IFRS 2	Pagamento com Base em Ações	Não aplicável
IFRS 3	Concentrações de atividades empresariais	Não aplicável
IFRS 4	Contratos de seguro	Não aplicável
IFRS 6	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais	Não aplicável
IFRS 7	Instrumentos Financeiros: Divulgação de Informações	Não aplicável
IFRS 8	Segmentos operacionais	Não aplicável
IFRS 9	Instrumentos Financeiros	Não aplicável
IFRS 10	Demonstrações Financeira Consolidada	Não aplicável
IFRS 11	Empréstimos Conjuntos	Não aplicável
IFRS 12	Divulgação de Interesses em Outras Empresas	Não aplicável
IFRS 13	Mensuração do Justo Valor	Não aplicável

Fonte: Elaboração própria a partir do referencial normativo do IASB, PGCA e Lapi (2015, p. 41).

Há ainda outras que, não sendo diametralmente opostas, é possível identificar algumas diferenças porque os princípios em que se fazem assentar não são totalmente coincidentes ou aplicáveis em toda a sua extensão (Tabela 4).

Tabela 4. Normas parcialmente aplicáveis

IAS/IFRS - PGCA		GRAU DE APROXIMAÇÃO
IAS 37	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Parcialmente aplicável. O PGCA remete para o conceito de contingência, cuja determinação se faz a dois níveis: a) comprovação da existência da incerteza; e b) Estimativa do seu desfecho financeiro. Determina que os ganhos contingentes não devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras, mas antes divulgadas se do escalonamento do seu desfecho resultar provável a realização de ganhos, enquanto que as perdas contingentes devem ser reconhecidas por contrapartida de um passivo. Ainda que os critérios de reconhecimento e de divulgação pareçam semelhantes, não é feita a distinção entre passivo contingente e provisão nem clarificados os métodos a seguir para a sua qualificação (PGCA, pág.66).
IFRS 1	Adoção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro	Parcialmente aplicável. O PGCA, no seu ponto 3, refere a necessidade de ser dada atenção especial à preparação das Demonstrações Financeiras no primeiro ano da sua aplicação, designadamente que: a) os saldos e as quantias constantes das demonstrações financeiras do período anterior devem ser reclassificados por forma a conformarem-se com a nova disposição do Balanço e da Demonstração dos Resultados e poderem ser apresentados como saldos comparativos; e que b) o facto referido em a) deve ser convenientemente divulgado nas Notas as contas (PGCA pág. 04). Não refere, porém, quais as divulgações, tal como tipificado na IFRS 1.
IFRS 5	Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas	Parcialmente aplicável. O PGCA, no seu ponto 3.2, refere que quando um bem cuja retirada se limita a uma retirada de uso e seja detido para alienação deve ser registado pela quantia pela qual se encontra registado ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo (PGCA pág. 47). Porém, apenas explica os critérios de mensuração, não fazendo qualquer alusão à reclassificação, para efeitos de reconhecimento subsequente, nem às divulgações.

Fonte: Elaboração própria a partir do referencial normativo do IASB, PGCA e Lapi (2015, p. 41).

A análise das Tabelas (3 e 4) permitem concluir que o PGCA carece de atualização para que as práticas contabilísticas locais passem a estar em total conformidade com as práticas internacionais atualmente em vigor, assegurando-se, assim, uma maior harmonização. Na verdade, o plano atualmente em vigor (PGCA) foi adaptado e publicado em 2001 e tendo havido, à data, o cuidado de o aproximar ao referencial internacional. Porém, desde então, não foi feito qualquer esforço de atualização, pelo que todas as atualizações e reformas que o IASB produziu, de então para cá, não se encontram contempladas no PGCA. Nesta circunstância, o referencial contabilístico angolano (PGCA) precisa não só de uma atualização como também, no sentido de evitar que este problema se repita no futuro, de adotar uma metodologia igual ou muito próxima daquela que vem sendo seguida pelos países da EU que, sem perderem de vista a sua identidade, passaram a adotar as IAS/IFRS. Neste particular, sugere-se que a entidade competente para produzir a necessária reforma do sistema contabilístico angolano tome como base ou ponto de referência a última reforma empreendida em Portugal tendo em conta que Angola, atendendo à sua qualidade de ex-colónia, surge no mesmo bloco de influência (Figuras 2 e 3).

Recordamos, a este propósito, que o sistema contabilístico português se enquadra, sob uma perspetiva histórica, no eixo franco-alemão, que inspirou o primeiro plano de contabilidade em Portugal (POC/77), e que, em linha com isso, apresenta um sistema de contabilidade que tende para a uniformidade. Porém, em resultado da recente reforma, o sistema contabilístico português

apresenta-se hoje com uma estrutura de tipo vertical, ou seja, composto por diferentes níveis de normas, as internacionais (IAS/IFRS), para determinado tipo de empresas, e as nacionais (NCRF), desenvolvidas em concordância com as primeiras, mas sem perder de vista as principais características do tecido empresarial português. Esta característica faz com que o sistema esteja sempre atualizado.

Atendendo a que o normativo contabilístico angolano se encontra, de momento, aquém das necessidades, quer relativamente à evolução internacional quer, inclusive, ao desenvolvimento económico que o país tem registado nos últimos anos, porque é insuficiente e manifestamente incapaz para fazer face às exigências de informação financeira de todas as empresas que pretendem operar numa perspetiva global. Por todos estes fatores, empreender uma reforma que permita ao país acompanhar as principais alterações que a evolução contabilística vem registando a nível internacional (Cruz, 2011) permitir-lhe resolver não só constrangimento internos (falta de resposta do normativo em vigor), como apresentar-se como um país competitivo sob o ponto de vista da captação de investimento estrangeiro.

1.3. Caracterização do Sector Agrícola angolano a partir do potencial edafoclimático do país

A agricultura é uma atividade muito antiga, tudo indica remontar ao período do Neolítico, quando o homem, na busca da satisfação das suas necessidades básicas, procurava recursos alimentares na floresta, na caça ou na pesca. Esta busca permitiu-lhe perceber que alguns desses recursos, quando lançados à terra, se poderiam reproduzir. Surge assim o cultivo e a criação de plantas com o objetivo de servir como fonte alimentar. A agricultura, enquanto ciência que descobre e coordena as leis que regem a produção das matérias vegetais e animais ou, numa perspetiva mais simplista, como o trabalho que o homem desenvolve para o cultivo de espécies vegetais e animais, tendo como principal objetivo a satisfação de necessidades de alimentação (Chevalier, 1989) citado por (Pedro, 2015), é uma das atividades mais antigas. Numa perspetiva mais empresarial, a atividade agrícola é a gestão por uma entidade da transformação biológica e a colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão, em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais (IAS 41§5).

Porém, se refletirmos um pouco sobre o conceito rapidamente se alcança que a atividade agrícola, quando comparada com as demais atividades de natureza industrial e/ou comercial, apresenta características ímpares. Assenta num processo de “transformação biológica” que tem por base um processo de crescimento “natural” ou “biológico” que é independente de qualquer adição de recursos materiais ou humanos. Quer isto dizer que a maior ou menor capacidade destas unidades empresariais se faz depender não apenas da utilização eficiente e eficaz de recursos, mas também, e fundamentalmente, da existência das melhores condições edafoclimáticas, estando estas associadas a uma região, país ou localização específica.

Angola é um país da África Subsariana, situado na costa Atlântica e fazendo fronteira a Norte com o Congo Brazzaville, a Nordeste com a República Democrática do Congo, a Leste com a Zâmbia e a Sul com a Namíbia, com uma área de 1.246.700 km², e com um dos maiores potenciais económicos da zona. Para além de um importante património natural, possui um vasto e diversificado conjunto de recursos minerais, com destaque para o petróleo e os diamantes, recursos hídricos, que colocam o país numa posição privilegiada na África Austral, designadamente do ponto de vista do potencial hidroelétrico, uma vasta costa que beneficia de abundantes recursos do mar, sobretudo peixe e mariscos, mas também condições edafoclimáticas que lhe proporcionam um potencial muito grande e variado em termos de produção agropecuária (Pacheco, Carvalho, & Henriques, 2013). Tem, nesta circunstância, um enorme potencial agrícola e pecuário, na sua maioria ainda por explorar. Os solos têm múltiplas potencialidades na região Norte e no Planalto Central, onde as precipitações anuais normalmente excedem o 1.000 mm. A criação de gado é maioritariamente praticada no Sul, menos povoado e com precipitações mais baixas. O país possui ainda uma longa costa marítima (1.400 km de linha de costa com o Oceano Atlântico) e muitos rios, com abundantes recursos marinhos e fluviais por explorar e uma extensa área florestal (35% de Angola, o que equivale 53 milhões de hectares) (Rocha, 2014).

O conflito armado que começou no período pós-independência causou uma enorme destruição das infraestruturas do país, provocou a rotura do mercado, levou à interrupção de transferência de conhecimento, grande instabilidade social e desordem económica. A quase três décadas de conflito armado conduziram a agricultura angolana a um nível de subsistência, com pouco ou nenhum excedente para venda e uma atividade comercial extremamente limitada. O cessar fogo reestabeleceu a mobilidade de pessoas e desencadeou a troca de produtos no país. As atividades agrícolas, pecuária e florestal e os mercados locais, até então estagnados, foram revitalizados. Angola passa a dispor, apesar do mau estado da rede rodoviária e ferroviária, de condições para recuperar e apostar neste setor, recupera a situação de autossuficiência na produção de milho, massango, massambala, arroz, feijão, amendoim, mandioca, café, batata, batata-doce, açúcar, banana, sisal, óleo de palma e exportar a produção excedentária de café, milho, e muitas outras culturas como sisal, banana, tabaco, feijão, açúcar, óleo de palma, arroz e algodão (Rocha, 2014).

O setor agrícola em Angola está sob a alçada do Ministério da Agricultura (MINAGRI), órgão do Estado angolano que gere as políticas da agricultura em coordenação e com a ajuda de outros parceiros, internacionais e nacionais, que com ele vêm colaborando na concretização das metas traçadas no Plano Nacional de Desenvolvimento. Conjuntamente com os seus parceiros nacionais e organizações internacionais prepara anualmente a época agrícola para os seus agentes económicos, ou público-alvo, e que se agrupam em (Lote, 2015):

- Explorações agrícolas familiares (EAF), predominantemente voltadas para a produção agrícola de subsistência; possuem sistemas de produção orientados para a autossuficiência, mas que, progressivamente, vão gerando excedentes que são

escoados para os mercados informais das áreas rurais e para os principais centros urbanos. Os sistemas de produção das EAF são complexos, pautados em práticas manuais de manejo de solo, usam predominantemente sementes locais e, embora apresentem baixa produtividade, são responsáveis por uma grande diversidade de produtos. Geralmente têm pequena dimensão e baseiam-se na utilização de métodos de cultura itinerante, ou seja, nas estações de chuva exploram áreas situadas no sopé das montanhas e na estação de seca as margens dos rios; e

- Explorações agrícolas empresariais (EAE), caracterizadas por estarem totalmente voltadas para o mercado e à maximização dos recursos disponíveis, isto é, em que a produção se destina essencialmente à comercialização e também à realização de investimentos no sector. Assentam em sistemas de produção pouco diversificados, frequentemente mecanizados, e apresentam produtividades médias mais elevadas comparativamente às EAF, que constituem a grande maioria das explorações agrícolas em Angola.

Para que se possa ter uma perspetiva, ainda que breve, sobre a estrutura do setor agrícola angolano, designadamente no que respeita ao tipo de exploração, número e peso relativo na economia e geração de riqueza apresenta-se, nas tabelas que se seguem (Tabelas 5 a 9), uma breve caracterização deste setor de atividade, para o período de 2008 a 2012, no que respeita às explorações agrícolas existentes, em número e estrutura (familiar ou empresarial), ao crescimento da área cultivada, volume de produção e perspetivas futuras. A Tabela 5 mostra as explorações agrícolas familiares (ou número de famílias camponesas) e de tipo empresarial das campanhas agrícolas de 2008-2012, que participam anualmente no processo de produção durante as duas épocas.

Tabela 5. Explorações agrícolas familiares e empresariais

Explorações Agrícola	2008/2009	2009/2010	2010/2011	Diferença	2011/2012		Diferença	Taxa de Crescimento %
	Nº de empresas registadas	Nº de empresas registadas	Nº de empresas registadas		Taxa de Crescimento %	Nº de empresas registadas		
Empresas Agrícola Familiar	2 187 038	n.d	2 058 346	-128 346	-6%	2 068 107	9 761	0,5%
Empresas Agrícola Empresarial	3 715	n.d	6 036	2 321	62%	8 360	2 324	39%

Fonte: Adaptado de Lote (2015, p.52).

A Tabela 5 permite concluir que o número de empresas registadas nas explorações agrícolas nos períodos em destaque, sob a forma de EAF e EAE permite-nos perceber quais as variações nas taxas de crescimento e o ponto, mas alto durante as respetivas campanhas. Regista-se uma ausência de dados para o período 2009/2010 pelo que se considerou, para essa campanha, os valores registados no ano anterior. Os dados apresentam para as EAF uma variação negativa na ordem 6% no período de 2008/2011 com um ligeiro aumento para o período seguinte (2011/2012), que registou uma variação percentual inferior 0,5%. Relativamente as EAE, e para o período 2008/2011, os dados permite identificar uma variação muito significativa, de 62%, para a campanha de 2011/2012 registar uma diminuição na ordem dos 39%, o que representa uma quebra significativa. Esta quebra acredita-se justificar-se pela forte dependência de Angola relativamente ao mercado externo e às elevadas taxas de inflação, que incrementam os custos de produção agrícola e dos equipamentos, na sua maioria importados. Este facto surge ainda penalizado pelos baixos níveis de produtividade na maioria dos produtos (Agronegócio, 2014).

Na continuação, apresenta-se a Tabela 6 para procurar ilustrar a evolução das áreas cultivadas, em valores absolutos e relativos, no sentido de complementar a linha de raciocínio e ajudar a perceber uma tendência comportamental, ainda que com limitações porque relativa a três campanhas agrícolas.

Tabela 6. Evolução das áreas cultivadas durante as campanhas agrícolas 2008/09 a 2010/11

Culturas	2008/09		2009/10		2010/11		
	Área Cultivada	Área Cultivada	Diferença	Taxa de crescimento	Área Cultivada	Diferença	Taxa de crescimento
	(ha)	(ha)	(ha)	%	(ha)	(ha)	%
Cereais	1 941 897,00	1 973 004,00	31 107,00	2%	2 142 143,00	169 139,00	9%
Leguminoso/ Oleaginosa	1 019 334,00	1 035 355,00	16 021,00	2%	1 126 622,00	91 267,00	9%
Raízes e Tubérculos	1 258 528,00	1 321 417,00	62 889,00	5%	1 342 804,00	21 387,00	2%
Hortícolas	391 874,00	400 365,00	8 491	2%	406 857,00	6 492,00	2%
Frutas	168 566,00	173 006,00	4 440,00	3%	176 446,00	3 440,00	2%
Café e Palmeira	-	47 791,00	47 791,00	-	49 439,00	1 648,00	3%
Total	4 780 199,00	4 950 938,00	170 739,00	4%	5 244 311,00	293 373,00	6%

Fonte: Adaptado em Plano de desenvolvimento de médio prazo do Sector Agrário, (2013/2017, p. 18).

A análise à Tabela 6 permite concluir que o crescimento em área cultivada é exíguo para o período em análise, com taxas de crescimento que variam entre os 2% e os 5% para as campanhas de 2008/2009 a 2009/2010 e entre 2% e 9% para as campanhas seguintes, de 2009/2010 a 2010/2011. Nesta circunstância, as variações médias totais por áreas cultivadas situam-se nos 4% e 6% para os períodos de 2008/2010 e de 2009/2011, respetivamente. De notar, porém, que ainda que pequenos os comportamentos são positivos.

Para complementar esta abordagem, apresenta-se a Tabela 7 onde se procura ilustrar a evolução registada para a produção cultivada, ou seja, uma análise baseada nas taxas de crescimento no sentido de melhor se perceber a sua evolução para as referidas campanhas agrícolas.

Tabela 7. Evolução da produção agrícola nas campanhas 2008/2009 a 2010/2011

Culturas	2008/09		2009/10		2010/11		
	Produção Observada	Produção Observada	Diferença	Taxa de crescimento	Produção Observada	Diferença	Taxa de crescimento
	(Ton)	(Ton)	(Ton)	%	(Ton)	(Ton)	%
Cereais	1 052 843,00	1 177 948,00	125 105,00	12%	1 408 826,00	230 878,00	20%
Leguminoso/ Oleaginosa	364 078,00	371 368,00	7 290	2%	472 380,00	101 012,00	27%
Raízes e Tubérculos	14 633 434,00	15 686 523,00	1 053 089,00	7%	16 219 865,00	533 342,00	3%
Hortícolas	4 614 910,00	4 729 267,00	114 357,00	2%	5 188 006,00	458 739,00	10%
Frutas	2 668 279,00	2 757 521,00	89 242,00	3%	3 388 993,00	631 472,00	23%
Café e Palmeira	7 530,00	8 400,00	870,00	12%	10 758,00	2 358,00	28%
Total	23 341 074,00	24 731 027,00	1 389 953,00	6%	26 688 828,00	1 957 801,00	18%

Fonte: Adaptado em Plano de desenvolvimento de médio prazo do Sector Agrário (2013/2017, p. 18).

A análise da Tabela 7 permite concluir que a produção agrícola durante as campanhas de 2008 a 2010 registou um crescimento que pode ser classificado de significativo, com uma variação média positiva de 6% e francamente superior em 18% para as produções das campanhas seguintes (2009/2010 a 2010/2011).

Em jeito de síntese e com o objetivo de chamar a atenção para o potencial do setor e a importância que hoje já tem para a economia do país, apresentação, na continuação, conforme Tabela 8 e 10, uma projeção da produção agrícola para um horizonte temporal de 5 anos e a sua contribuição para o PIB.

Tabela 8. Projeção da produção agrícola 2012/2017

Projeção Da Produção – (Cultura Alimentares)* (ton)					
Produto	2012/13	2013/14	2014/15	2015/16	2016/17
Milho	1 698 853,00	1 919 194,00	2 084 345,00	2 263 708,00	2 458 506,00
Massango/Massambala	161 373,00	200 351,00	250 787,00	316 393,00	402 133,00
Arroz	432 108,00	482 775,00	537 549,00	596 661,00	660 351,00
Trigo	ND	ND	ND	ND	ND
Total de Cereais	2 292 334,00	2 602 320,00	2 872 681,00	3 176 762,00	3 520 990,00
Feijão	281 194,00	312 937,00	348 709,00	389 087,00	434 744,00
Amendoim	172 394,00	191 855,00	213 786,00	238 541,00	266 532,00
Soja	177 347,00	331 311,00	471 093,00	564 413,00	667 021,00
Total de Leguminosos	630 935,00	836 103,00	1 033 588,00	1 192 041,00	1 368 297,00
Mandioca	21 600 175,00	24 184 508,00	27 666 842,00	30 947 174,00	34 332 907,00
Batata Rena	897 717,00	917 359,00	937 431,00	957 942,00	978 902,00
Bata doce	1 574 941,00	1 763 373,00	2 017 282,00	2 256 462,00	2 503 327,00
Total de Raízes e Tubérculo	24 072 833,00	26 865 240,00	30 621 555,00	34 161 578,00	37 815 136,00

Fonte: Adaptado em Plano de desenvolvimento de médio prazo do Sector Agrário (2013/2017, p. 64).

Os dados apresentados (Tabela 8) foram divulgados pelo ministério de tutela (MINAGRI), a quem cumpre oferecer uma projeção bem fundamentada a partir do sucesso que é esperado para o sector. A sua análise permite concluir que as entidades responsáveis acreditam e apostam no setor enquanto alternativa de investimento no país e uma alternativa credível para a diversificação da economia. A análise permite também concluir sobre os produtos com maior potencial, a produção de raízes e tubérculos, a produção de cereais e de leguminosas. Na verdade, a produção de cereais e de leguminosas estão entre as produções de maior crescimento que registaram nas campanhas agrícolas de 2008 a 2011.

Complementarmente à análise desenvolvida oferece-se uma perspetiva, ainda que breve, para o comportamento do sector agropecuário no país para os anos de 2009 a 2011 (Tabela 9). Referenciando apenas a produção de carnes, constituída por carnes bovina, caprina, ovina, aves e suínos. Estatisticamente, as entidades oficiais consideram, para efeitos de análise, duas realidades diferentes, uma que compreende a produção que é possível contabilizar (produção observada) e uma outra que respeita à produção estimada (controlada) mas que não foi registada pelos circuitos oficiais (Agronegócio, 2014).

Tabela 9. Evolução da produção agropecuária para as campanhas de 2009, 2010 e 2011

Espécie	2009		2010		2011		
	Produção Observada	Produção Observada	Diferença	Taxa de crescimento	Produção Observada	Diferença	Taxa de crescimento
	(Ton)	(Ton)		%	(Ton)	(Ton)	%
Bovino	6 317,00	8 402,00	2 085,00	33%	10 005,00	1 603,00	19%
Caprino e Ovino	337,00	397,00	60,00	18%	458,00	61,00	15%
Aves	7 959,00	10 156,00	2 197,00	28%	13 659,00	3 503,00	34%
Suínos	673,00	801,00	128,00	19%	863,00	62,00	8%
Total	15 286,00	19 756,00	4 470,00	29%	24 985,00	5 229,00	26%

Fonte: Adaptado de Plano de desenvolvimento de médio prazo para o Sector Agrário (2013/2017, p. 21).

A análise a Tabela (9) permite concluir que a produção agropecuária, para os períodos em referência, apresenta, no seu cômputo geral, um crescimento de 29% no primeiro período (2009/2010) e 26% no segundo período (2010/2011). As taxas de crescimento são significativas, ainda que não se consiga identificar uma tendência por não se dispor de informação para o período após 2011. De referir, porém, que os valores apresentados são inferiores à realidade à data porque o Instituto dos Serviços de Veterinária (ISV), a quem compete efetuar estes controlos, não dispõe de capacidade para rastrear todo o território decorrente de um conjunto de constrangimentos, designadamente limitações de recursos humanos e de apoios técnicos (Agronegócio, 2014).

Os dados recolhidos e apresentados (Tabela 5 a Tabela 9) são limitados, pelo que não nos permitem fazer grandes extrapolações e, muito menos, permitem concluir sobre as razões concretas do aumento registado ao nível da produção, mas ao permitirem identificar um aumento, possibilitam, em linha com os propósitos deste estudo, realçar uma tendência positiva relativamente a este setor de atividade. E, diga-se à partida, que esta interpretação, ainda que conjeturada, não é de todo surpreendente. Acredita-se que o sector agrícola representa para o país uma alternativa de investimento muito real relativamente a uma economia muito dependente do petróleo. As explorações intensivas e extensivas agropecuárias poderão ser, tomando por base as condições edafoclimáticas, as de maior potencial e, nessa medida, oferecerem maiores potencialidade em termos de desenvolvimento económico. Acredita-se que Angola dispõe de um grande potencial no setor agrícola e é este potencial que também ajuda a justificar a relevância e a pertinência quanto à urgência do país passar a dispor de um sistema contabilístico que dê uma resposta adequada às unidades empresarias que desenvolvam atividades no âmbito deste setor.

Assim, e se é verdade que o setor conta hoje com importantes constrangimentos, que se prendem com o facto de a economia angolana ser muito inflacionada e marcada por uma grande instabilidade cambial, o que tem uma influência muito significativa nos setores muito dependentes do mercado externo, como é o caso do setor agrícola, também é verdade que no passado Angola chegou a fazer parte do grupo dos maiores exportadores mundiais de café, algodão, sisal, milho, mandioca ou banana, daí querer recuperar esta posição é algo que parece estar ao seu alcance.

Se Angola tem hoje um setor agrícola que se caracteriza por explorações agrícolas muito rudimentares, pouco rentáveis porque têm geralmente associados reduzidos níveis de produtividade, e que por isso estão muito aquém das suas potencialidades, estamos também a falar de um sector que já assume no país um papel de referência na economia nacional, quer de forma indireta, enquanto suporte e/ou dinamizador de importantes atividades a montante, quer de forma direta, através da sua contribuição para a riqueza nacional ou Produto Interno Bruto (PIB). É que de uma análise setorial na perspetiva da sua contribuição para a formação do PIB, o setor agrícola conta-se já de entre o que mais contribui (Tabela 10).

Tabela 10. Contribuição do sector agrícola e das pescas no PIB

Sectores	Anos			
	2009	2010	2011	2012
Agricultura e Pescas	10,4	10,1	10,2	12,2
Petróleo Bruto e Gás	45,6	45,6	46,6	38,8
Diamantes, Outras Extrativa	0,9	1	0,8	0,9
Indústria Transformadora	6,2	6,3	6,5	7,3
Energia Elétrica	0,1	0,1	0,1	0,2
Construção	7,7	8,1	7,9	8,9
Serviços Mercantis	21,2	21	20,4	23,3
Outros	7,8	7,4	7,4	8,1

Nota: Produto Interno Bruto em mil milhões de dólares

Fonte: Adaptado de Marchand, Jover, e Lopes Pinto (2012, p. 9).

Nesta circunstância, a análise à Tabela 10 permite inferir sobre a importância estratégica e o potencial do setor agrícola na economia angolana. Os números, que exprimem ainda a grande dependência do petróleo, não deixam de manifestar também a relevância estratégica e o potencial do sector agrícola, fundamentalmente sob o ponto de vista do papel, tão necessário, que pode vir a desempenhar na diversificação da atividade económica angolana. Uma alternativa a uma mudança vital de paradigma, que deverá assentar numa tendência de redução do peso do setor extrativo a favor de outros setores. Tirando vantagem das excepcionais condições edafoclimáticas, o país poderá, a partir deste setor, dar um precioso contributo para ajudar a reduzir as importações de produtos alimentares e, por essa via, melhorar a balança comercial, promover as agroindústrias, garantir a necessária descentralização do processo de desenvolvimento económico e, conseqüentemente, assegurar a paz e estabilidade social.

2. ESTUDO DE CASO NO SETOR AGRÍCOLA EM ANGOLA: PRÁTICA CONTABILÍSTICA APLICÁVEL E PROPOSTA PARA A SUA MELHORIA

2.1. Metodologia e Método de Investigação

Segundo Guba e Lincoln (1994), o método qualitativo é um dos mais utilizados nas pesquisas sociais e humanas. Porém, o reconhecimento de que, nas relações humanas, a “realidade” ocorre dentro de contextos históricos e é construída socialmente contribuiu para que a análise qualitativa, em pouco mais de um século de desenvolvimento, conquistasse um importante espaço na academia (Denzin & Lincoln, 2005). A investigação qualitativa trabalha com valores, crenças, hábitos, atitudes, representações, opiniões e adequa-se a aprofundar a complexidade de factos e processos particulares e específicos a indivíduos e grupos. É utilizada, portanto, para a compreensão de fenómenos caracterizados por um alto grau de complexidade interna (Minayo & Sanches, 1993). Porém, e não obstante as diferenças que possam existir entre as diferentes metodologias e que, de certo modo, sustentam as vantagens e desvantagens que podem ser associadas a cada uma, a verdade é que, do ponto de vista metodológico, não há contradição entre investigação quantitativa e qualitativa. Ambas são de natureza diferente, mas do ponto de vista epistemológico, nenhuma das duas abordagens é mais científica do que a outra (Minayo & Sanches, 1993; Guba & Lincoln, 1994; Denzin & Lincoln, 2005).

Por sua vez, e se as últimas décadas serviram de palco a uma revolução silenciosa no seio das ciências sociais e humanas que se tem traduzido no aprofundamento teórico e metodológico de modelos de investigação divergentes do paradigma positivista dominante nas Ciências Sociais e Humanas. Assim, onde dominavam estatísticas experimentais, passaram a coexistir análises textuais ou a entrevista e onde a expressão “estamos a fazer ciência” era um princípio aceite por todos os investigadores, enfatiza-se, agora, a mudança social e aprofunda-se o conhecimento da relação entre investigador e a investigação (Aires, 2015).

Para dar resposta ao objetivo proposto para esta dissertação optou-se por seguir uma metodologia de investigação qualitativa, caracterizada pela teoria como aquela que surge a partir da recolha, análise, descrição e interpretação dos dados com o objetivo de compreender, de uma forma global, as situações, as experiências e os significados das ações e das perceções dos sujeitos através da sua elucidação e descrição (Bogdan & Biklen, 1994). É uma metodologia que assenta na recolha de dados descritivos e na sua análise cuidadosa, privilegiando o contexto material como fonte direta dos dados, e tem no investigador o principal elemento de recolha enquanto observador do que quer investigar (Carmo & Ferreira, 1988). O uso deste tipo de pesquisa é comum em estudos de caso, numa tentativa de entender, por meio de documentos ou relatórios, o comportamento do caso em análise (Raupp & Beuren, 2004).

A investigação qualitativa consiste em considerar que os sistemas sociais não podem ser tratados como fenómenos naturais, mas sim como fenómenos socialmente construídos, na

medida em que os sistemas sociais podem sofrer mudanças decorrentes das ações dos indivíduos que pertencem a um contexto social específico. Esta investigação apresenta-se em oposição à investigação quantitativa, inicialmente desenvolvida no campo das ciências naturais com o objetivo de analisar fenômenos naturais (Major & Vieira, 2009). A investigação qualitativa, cujo objetivo é o de compreender as ações das pessoas através da descrição dos acontecimentos (Bogdan & Biklen, 1994), proporciona aos investigadores informação rica, detalhada e contextualizada que geralmente a investigação quantitativa não é capaz de facultar (Major & Vieira, 2009), sendo essa uma das suas principais virtualidades. Este método serve, no essencial, para auxiliar os investigadores a compreender as pessoas, as suas opções ou ações e os contextos sociais complexos nos quais essas pessoas vivem e interagem (Major & Vieira, 2009).

Uma investigação de natureza qualitativa assume um conjunto de características como sejam (Bogdan & Biklen, 1994):

- i. A fonte direta de dados é o ambiente natural, constituindo o investigador o instrumento principal;
- ii. Os dados recolhidos são descritivos, em forma de palavra ou imagem;
- iii. Os investigadores interessam-se mais pelos processos do que pelos resultados ou produtos e tendem a analisar os dados de forma indutiva; e
- iv. Tende a ser dada especial importância ao ponto de vista dos participantes (investigador).

Daqui sobressai que, neste tipo de investigação, a qualitativa, se enfatiza o processo e o seu significado, pelo que inicia com a consciência de que existe uma lacuna entre o objeto de estudo e o modo como surge representado pelo que, e sem desrespeitar as especificidades de cada caso, permite explorar os significados particulares que são produzidos em cada ocasião. Surge, ainda, como uma metodologia onde o investigador procura aprofundar a compreensão dos fenômenos que estuda e as ações dos indivíduos, grupos ou organizações no seu ambiente e contexto social, procurando interpretá-los segundo a perspectiva dos participantes e sem se preocupar com a representatividade numérica, generalizações estatísticas e relações lineares de causa e efeito. Ao optar-se pela pesquisa qualitativa, envolvendo a obtenção de dados descritivos, dá-se mais relevância ao processo do que ao produto, ou seja, a preocupação está em procurar retratar a perspectiva dos participantes (Bogdan & Biklen, 1994).

Como método, optou-se por suportar esta investigação num estudo de caso que, de acordo com Yin (2003), é uma técnica que investiga um fenómeno no seu ambiente real, quando as fronteiras entre o fenómeno e o seu contexto não são evidentes, e na qual se utilizam múltiplas fontes de evidências. Os estudos de caso são uma abordagem metodológica extremamente teorizada que envolve uma reflexão profunda sobre evidências e o seu posicionamento perante diferentes teorias como meio de responder as questões de investigação formuladas.

2.2. Dados e Técnicas de Recolha

Relativamente aos principais meios a utilizar para a recolha da informação, as entrevistas, a observação, a análise de conteúdo (documentos e textos escritos) ou os registos áudio e vídeo surgem como alternativas muito válidas para uma metodologia deste tipo (Silva & Silva, 2013). Neste estudo optou-se por recorrer à entrevista que, segundo Maginson (2008) citado por Silva e Silva (2013), podem ser classificadas em estruturadas, semiestruturadas ou não estruturadas. Atendendo a que cada tipo de entrevista possui uma finalidade diferente, as entrevistas semiestruturadas são as mais utilizadas na investigação qualitativa em contabilidade porque permitem não só recolher o máximo de informação junto dos entrevistados, a partir de uma linha orientadora previamente definida (semiestruturada), como assegurar que o foco se fixe num determinado objetivo de investigação. O investigador desencadeia um processo de geração de informação através de entrevistas semiestruturadas e abertas, com o objetivo de compreender em profundidade determinado fenómeno social, tendo por base as experiências vividas pelo entrevistado (Major & Vieira, 2009).

Recordamos que a presente dissertação tem como objetivo efetuar uma reflexão no âmbito do normativo contabilístico angolano, particularmente centrada no normativo aplicável ao setor agrícola a partir do qual se procurará discutir a pertinência de proceder a uma reforma contabilística. Nesta circunstância, o uso de entrevistas baseadas em questões abertas semiestruturadas apresenta-se como uma técnica capaz de permitir recolher informação significativa sobre a forma de pensar dos participantes no estudo (entrevistados), designadamente auscultar as suas opiniões sobre o modelo contabilístico atualmente em vigor em Angola (PGCA). As entrevistas foram realizadas em Luanda (Angola) entre os dias 01 de agosto a 07 de setembro de 2017, com base numa amostra por conveniência, e portanto não aleatória, formada por um conjunto de 16 profissionais, de um total de 25 inicialmente contactados, e 4 académicos, docentes do ensino superior com título de Doutor em contabilidade.

As questões colocadas, num conjunto de 17, e que se apresentam na Tabela 11, foram formuladas com o objetivo de se procurar perceber se o PGCA oferece ou não uma resposta adequada ao processo de preparar e relatar informação financeira, quais as suas principais lacunas, com particular enfoque no setor agrícola, e qual a importância que é dada à informação financeira como um todo e o que poderá justificar o menor interesse e/ou utilidade que lhe possam ser reconhecidos para, a partir daí, se poder concluir sobre a pertinência de uma eventual reforma.

Nestes termos, e para efeitos de análise e interpretação dos resultados, as questões foram agrupadas nos seguintes três blocos:

1. Caracterização geral do PGCA e análise da sua capacidade para responder aos desafios do momento;
2. Análise da sua capacidade para responder às necessidades específicas de cada setor de atividade, com particular enfoque no setor agrícola; e

3. Avaliação da importância que vem sendo atribuída pelas empresas e/ou empresários à informação financeira que é preparada e relatada e o que poderá ajudar a justificar.

Tabela 11. Guião da entrevista e respetiva organização para efeitos de análise

I. Caracterização geral do PGCA e análise da sua capacidade para responder aos desafios do momento
1. O normativo contabilístico atualmente em vigor em Angola resume-se ao PGCA ou existe alguma legislação complementar?
2. Considera que o normativo contabilístico é amplamente conhecido e aceite? Qual a sua opinião acerca do mesmo?
3. Como classifica, globalmente, o normativo contabilístico em vigor? Por exemplo, considera-o adequado e ajustado ao atual contexto económico ou não?
4. O que se espera da aplicação do normativo contabilístico?
4.1. Ajudar as empresas a preparar informação capaz de oferecer uma imagem verdadeira e apropriada da sua situação patrimonial, financeira e de resultado;
4.2. Ajudar a cumprir com as suas obrigações fiscais e outras?
4.3. Ambas?
5. O normativo contabilístico em vigor tem cumprido com a sua missão ou vem revelando algumas insuficiências/lacunas?
6. O normativo contabilístico em vigor aplica-se de forma indiferenciada a todas as empresas e para todos os setores de atividade?
7. Como classifica, em termos de qualidade, a informação financeira (contabilística) que é preparada pelas empresas em Angola?
8. Acha que o padrão de qualidade da informação financeira que é preparada pelas empresas é o mesmo, independentemente da dimensão da empresa e do setor de atividade a que esta pertence?
II. Análise da sua capacidade para responder às necessidades específicas de cada setor de atividade, com particular enfoque no setor agrícola
9. Atendendo às especificidades que determinados setores de atividade apresentam reconhece haver necessidade de desenvolver normas específicas para determinados setores?
9.1. Se sim, para que setores consideraria que tal possa ser importante?
9.2. Reconhece que o setor agrícola pode ser um desses setores e porquê?
10. Atendendo a que o PGCA não faz referência aos ativos biológicos, em que rubrica estão a ser reconhecidos estes ativos, quer os ativos biológicos de produção (fixos) quer os consumíveis (inventários)? E como vêm sendo mensurados?
11. Considera que deveria haver uma rubrica específica para o reconhecimento destes ativos e a definição de critérios de mensuração específicos? Porquê? Pela importância que o setor agrícola tem e/ou espera ter em Angola ou pela especificidade destes ativos?
III. Avaliação da importância que vem sendo atribuída pelas empresas e/ou empresários à informação financeira que é preparada e relatada e o que poderá ajudar a justificar
12. Qual a importância que reconhece e/ou atribui à informação financeira (contabilística) em geral?
13. A menor importância que possa ser atribuída pelas empresas/empresários à informação financeira pode estar relacionada com o quê?
13.1. Eventualmente com a falta de organização, de meios, de capacidade para lhe reconhecer utilidade ou outros fatores?
14. Quais as demonstrações financeiras que as empresas são obrigadas a elaborar em Angola (de acordo com o PGCA)?
15. Na sua opinião, e ainda que em termos genéricos, qual, ou quais, das seguintes demonstrações financeiras (Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo) as empresas tendem a atribuir ou atribuem, efetivamente, maior importância?
16. Até que ponto o Anexo pode ser/deve ser utilizado para colmatar as insuficiências informativas relacionadas com lacunas do normativo contabilístico e/ou com dificuldades de o aplicar?
17. É comum em Angola as empresas elaborarem o Anexo ou acha que as empresas tendem a desvalorizar o Anexo? Em sua opinião ao que de deve?
17.1. Falta de conhecimento acerca do propósito e utilidade desta demonstração financeira?
17.2. Dificuldade na sua elaboração?
17.3. Ambas?

Fonte: Elaboração própria.

2.3. Evidência acerca das práticas contabilísticas aplicáveis e percepção sobre a necessidade e oportunidade de se proceder a uma reforma

A análise da informação constitui um aspeto-chave do processo de investigação. As análises são apoiadas na exposição de dados sistematicamente organizados e orientadas para a sua visão global (conjunto de dados) de modo a responder às questões subjacentes à pesquisa. O processo de análise é sequencial e interativo (Aires, 2015).

Recordamos que, para este estudo, o processo de recolha de informação assentou num conjunto de entrevistas efetuadas a 16 profissionais de contabilidade, de um conjunto de 25 inicialmente contactados, de entre os mais habilitados e com capacidade técnica para responder às questões predefinidas, e 4 académicos (docentes do ensino superior com o grau de doutor). De referir ainda que os profissionais entrevistados trabalham em empresas do setor agrícola e agropecuário.

Para facilitar a interpretação das respostas obtidas por cada um dos entrevistados, procedeu-se à sua categorização, conforme Tabela 12 que se segue, atendendo a duas subcategorias, profissionais e académicos.

Tabela 12. Codificação dos entrevistados

CÓDIGO POR EMPRESA (PROFISSIONAIS)	GÊNERO	DESCRIÇÃO DO ENTREVISTADO
A01	Masculino	Entrevistado A01
A02	Masculino	Entrevistado A02
A03	Masculino	Entrevistado A03
A04	Masculino	Entrevistado A04
A05	Masculino	Entrevistado A05
A06	Masculino	Entrevistado A06
A07	Masculino	Entrevistado A07
A08	Masculino	Entrevistado A08
A09	Masculino	Entrevistado A09
A10	Masculino	Entrevistado A10
A11	Masculino	Entrevistado A11
A12	Masculino	Entrevistado A12
A13	Feminino	Entrevistado A13
A14	Feminino	Entrevistado A14
A15	Feminino	Entrevistado A15
A16	Feminino	Entrevistado A16
CÓDIGO POR ACADÊMICO	GÊNERO	DESCRIÇÃO DOS ENTREVISTADOS
A17	Masculino	Entrevistado A17
A18	Masculino	Entrevistado A18
A19	Masculino	Entrevistado A19
A20	Masculino	Entrevistado A20

Fonte: Elaboração própria.

Para efeitos de análise e interpretação dos dados procedeu-se a uma sistematização dos resultados, respostas às entrevistas, para cada umas das questões levantadas, tomando por

base a linha de raciocínio seguida para estruturar as entrevistas, e cujos principais resultados se procuraram sistematizar nas Tabelas 13 a 15 que a seguir se apresentam:

- Avaliar o potencial do PGCA (capacidade) para responder aos desafios do momento;
- Quais as suas principais lacunas, quer no que respeita às suas incapacidades para responder às necessidades de setores concretos, nomeadamente as do setor agrícola, quer às necessidades gerais de uma qualquer empresa e seus utilizadores a operar num contexto global; e
- À necessidade e/ou pertinência de proceder a uma revisão geral.

Tabela 13. Potencial do PGCA para responder aos desafios do momento

SUBCATEGORIAS	EVIDÊNCIAS ENCONTRADAS
1. O normativo contabilístico atualmente em vigor em Angola resume-se ao PGCA ou existe alguma legislação complementar?	Os entrevistados foram unânimes em afirmar que “o normativo se resume ao PGCA”, com exceção de um, para quem “ (...) o normativo se resume ao PGCA mas quando este não consegue dar resposta recorre-se às normas internacionais do IASB” (A19).
2. Considera que o normativo contabilístico é amplamente conhecido e aceite? Qual a sua opinião acerca do mesmo?	Para a esmagadora maioria o normativo “é amplamente conhecido e aceite” (A01, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A11, A12, A13, A14, A15, A17, A18, A19 e A20). Ainda que tenha havido também quem tivesse afirmado que “não o nível de aceitação pode ser questionado, por ser o único que existe para empresas não financeiras” (A02, A09, A10 e A16).
3. Como classifica, globalmente, o normativo contabilístico em vigor? Por exemplo, considera-o adequado e ajustado ao atual contexto económico ou não?	A generalidade dos entrevistados afirmou que o PGCA se encontra desajustado face ao contexto económico atual, com a exceção de um, para quem “o normativo contabilístico angolano se adequa ao atual contexto económico porque as empresas que operam no país são Pequenas e Micro Entidades” (A18).
4. O que se espera da aplicação do normativo contabilístico?	Globalmente, “(...) espera-se que responda às necessidades dos agentes económicos” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15 e A16), “(...) que regule a contabilidade financeira, não só para fins fiscais, mais também para fins operacionais no sentido de ajudar os gestores a tomarem decisões” (A17, A18, A19 e A20).
4.1. Ajuda as empresas a preparar informação capaz de oferecer uma imagem verdadeira e apropriada da sua situação patrimonial, financeira e de resultado?	Consideram “que sim, ainda que a situação patrimonial, financeira e de resultados possa ser comprometida por causa das insuficiências e lacunas do normativo” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15 e A16), “(...) ajuda algumas empresas a preparar informação capaz de oferecer uma imagem verdadeira, mais dependentemente do tipo de entidade e sector de atividade” (A17, A18, A19 e A20).
4.2. Ajuda a cumprir com as suas obrigações fiscais e outras?	Todos afirmam que “sim, ajuda a cumprir com as obrigações fiscais” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e A20).
5. O normativo contabilístico em vigor tem cumprido com a sua missão ou vem revelando algumas insuficiências/lacunas?	Todos afirmaram que o “normativo tem cumprido com a sua missão, mas vem também revelando algumas insuficiências/lacunas, pelo que precisa de ser revisto porque desde a sua aprovação, em 2001, e até ao momento a economia mudou muito, surgiram empresas com outras necessidades e de outros ramos de atividade e às quais o PGCA não consegue responder, principalmente as grandes e as integradas em grupos económicos” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e A20).
6. O normativo contabilístico em vigor aplica-se de forma indiferenciada a todas as empresas e para todos os sectores de atividade?	Globalmente, afirmam que não “(...) ainda que para empresas comerciais se aplique o normativo de forma indiferenciada, há a exceção da banca e seguros” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e A20).
7. Como classifica, em termos de qualidade, a informação financeira (contabilística) que é preparada pelas empresas em Angola?	Há quem afirme que a “qualidade da informação financeira é boa, ainda que dependa muitas das vezes da competência do profissional que a prepara” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15 e A16), e quem afirme que a “qualidade da informação financeira ainda é débil, ainda que em Angola as empresas estão mais preocupadas com o cumprimento dos aspetos fiscais (...) sendo ainda poucas as empresas que se preocupam em utilizar estas informações para a tomada de decisões, (...) o que leva a uma ligeira falta de qualidade na informação financeira” (A17, A18, A19 e A20).
8. Acha que o padrão de qualidade da informação financeira que é preparada pelas empresas é o mesmo, independentemente da dimensão da empresa e do setor de atividade a que esta pertence?	Para os profissionais, “tendo em conta a dimensão da empresa e suas exigências, estrutura organizativa, competência dos técnicos de entre outros aspetos, o padrão da qualidade da informação financeira não é o mesmo apesar de usarem o mesmo normativo” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15 e A16) e para os académicos “o padrão da qualidade da informação financeira para empresas do sector não financeiro é o mesmo, visto que limitam a preparação das DF apenas para pagamento de impostos” (A17, A18, A19 e A20).

Fonte: Elaboração própria.

A análise à Tabela 13 permite concluir que a generalidade dos entrevistados considera que o normativo contabilístico angolano se resume ao PGCA e que o seu grau de aceitação se deve a isso mesmo, ou seja, há falta de alternativa. Esta inevitabilidade é, porém, mitigada pelo facto de o tecido empresarial ser pouco exigente, na medida em que na sua esmagadora maioria é formado por empresa de reduzida dimensão.

Permite concluir também que ao nível da qualidade da informação financeira lhe são apontadas limitações que decorrem da falta de resposta do normativo para determinadas entidades, ou seja, o PGCA vem cumprindo a sua missão junto de certas empresas, mas vem também revelando falta de capacidade para responder às necessidades crescentes de outras, nomeadamente as de maior tamanho e as integradas em grupos económicos. Na verdade, o processo de globalização dos mercados e das economias veio enfatizar, de entre outras, a necessidade de serem empreendidas mudanças ao nível dos modelos contabilísticos no sentido de acolherem princípios e critérios de reconhecimento e mensuração capazes de serem compreendidos pelos diferentes utilizadores da informação financeira, independentemente do seu país de origem (Pinto & Carvalho, 2012). É geralmente aceite que a informação financeira que é preparada com base em normas geralmente aceites ajuda, ou pelo menos contribui, para o assegurar da transparência, da alocação apropriada de recursos e fluxos de capital, de um eficiente funcionamento dos mercados financeiros, para a estabilidade do sistema financeira e, globalmente, para a boa governação das empresas e organizações (Nnadi & Soobaroyen, 2015). Contudo, não é menos verdade também que a infraestrutura contabilística e a informação financeira que esta produz são vistas como parte integrante da infraestrutura institucional de um país. Sob este ponto de vista, os resultados parecem querer mostrar que o normativo contabilístico angolano (PGCA) se encontra aquém das necessidades, quer relativamente à evolução internacional quer, inclusive, ao desenvolvimento económico que o país tem registado nos últimos anos, porque insuficiente e manifestamente incapaz para fazer face às exigências de informação financeira de todas as empresas que pretendam operar numa perspetiva global. Neste sentido, os resultados apontam para a necessidade de se empreender uma reforma que permita ao país acompanhar as principais alterações que a evolução contabilística vem registando a nível internacional, o que de resto se apresenta em linha com a teoria (Cruz, 2011). Adaptar o PGCA ao normativo internacional não só ajudaria a resolver constrangimentos internos (falta de resposta do normativo para determinadas situações ou setores de atividade), como ao nível externo, contribuindo para a redução dos custos de contexto e, por essa via, tornando o país mais competitivo sob o ponto de vista da captação de investimento estrangeiro.

Ainda ao nível da qualidade da informação financeira, os resultados permitem concluir que esta se faz depender muito mais do tipo de empresas e dos profissionais que a executam que do próprio normativo, ou seja, que as debilidades identificadas ao nível da qualidade da informação financeira encontram justificação no facto de a generalidade das empresas se encontrarem fundamentalmente preocupadas com o cumprimento das suas obrigações fiscais e não tanto com o potencial que a informação financeira pode ter enquanto suporte ao processo de tomada de decisão. Digamos que os resultados parece quererem evidenciar que o padrão de qualidade

da informação financeira está balizado pelas exigências da Administração Fiscal, resultado que se apresenta em linha com a teoria, que vem defendendo que em países onde a estrutura empresarial é na sua esmagadora maioria formada por empresas de dimensão reduzida, o utilizador preferencial tende a ser o fisco. A este respeito, Pires e Rodrigues (2011) concluíram, relativamente a Portugal, que uma estrutura empresarial maioritariamente constituída por pequenas e médias empresas tendem a ver a contabilidade como um meio de utilização simples e privilegiada para o cálculo e pagamento dos impostos e não tanto como o suporte do processo de tomada de decisão pelo que, ainda que pareçam indiscutíveis as potencialidades da informação financeira para lá da sua utilidade no processo de cálculo e pagamento de impostos, a verdade é que teima em permanecer uma orientação que conta já com longos anos (Pires; Rodrigues & Pereira, 2014). A envolvente Angola, na sua qualidade de ex-colónia, apresenta muito em comum com Portugal, pelo que acreditamos que estes efeitos possam ser extrapolados para esta realidade. Admitimos também que estes efeitos sejam ainda mais evidentes nos setores de atividade relativamente aos quais o PGCA não dá resposta, como é o caso do setor agrícola. Aqui, porque as estruturas empresariais são de reduzida dimensão e a falta de recursos é grande, isto é, estruturas empresariais que tendem a ser, em termos relativos, menos profissionalizadas, a sua capacidade para gerir e contornar o vazio normativo é grande, pelo que a tendência para preparar informação para responder apenas e só às obrigações de relato da Administração Fiscal é muito elevada.

Na continuação (Tabela 14) apresentam-se os resultados relacionados com a avaliação da capacidade do normativo (PGCA) para responder às necessidades específicas de cada setor de atividade, nomeadamente as do setor agrícola.

Tabela 14. Potencial do PGCA para responder às necessidades específicas de cada setor de atividade, em particular as do setor agrícola

SUBCATEGORIAS	EVIDÊNCIAS ENCONTRADAS
9. Atendendo às especificidades que determinados setores de atividade apresentam reconhece haver necessidade de desenvolver normas específicas para determinados setores?	<i>Todos os entrevistados foram unânimes em afirmar que “há necessidade de desenvolver normas específicas para determinados setores de atividade” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e A20).</i>
9.1. Se sim, para que setores consideraria que tal possa ser importante?	<i>A maioria considera que o setor para o qual há necessidades específicas “é o sector agrícola” (A01, A02, A04, A05, A06, A08, A09, A10, A11, A14, A15, A16, A17, A18, A19, A20) mas “(...) também o setor petrolífero”. (A03, A07, A11, A12).</i>
9.2. Reconhece que o setor agrícola pode ser um desses setores e porquê?	<i>Todos, em uníssono, afirmam que o “setor agrícola é um dos setores que padece de uma norma específica porque os técnicos de contas vêm tendo muitas dificuldades, (...) esperando de forma ávida que as instituições de direito adotem as normas internacionais no sentido de clarificar o processo de reconhecimento e mensuração no setor” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e A20).</i>
10. Atendendo a que o PGCA não faz referência aos ativos biológicos, em que rubrica estão a ser reconhecidos estes ativos, quer os ativos biológicos de produção (fixos) quer os consumíveis (inventários)? E como vêm sendo mensurados?	<i>Os resultados mostram que “os ativos biológicos de produção (fixo) são registados na classe meios fixos e investimentos, utilizando a rubrica imobilizações corpóreas, e os consumíveis (inventários) são registados na classe das existências, utilizando a rubrica matérias subsidiárias” (A01, A02, A03, A05, A06, A07, A09, A10, A11, A13, A14, A15, A16, A17, A19). Ou reconhecendo “os ativos biológicos de produção (fixos) como meios fixos e investimento, utilizando a rubrica outras imobilizações corpóreas, e os consumíveis (inventários) na classe das existências, utilizando a rubrica matérias-primas subsidiárias e de consumo” (A04, A12, A20).</i>
11. Considera que deveria haver uma rubrica específica para o reconhecimento destes ativos e a definição de critérios de mensuração específicos? Porquê? Pela importância que o setor agrícola tem e/ou espera ter em Angola ou pelas especificidades destes ativos?	<i>Todos afirmam que “sim”, que “deveria haver uma rubrica específica para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos em função da especificidade destes ativos” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e 20).</i>

Fonte: Elaboração própria.

A análise à Tabela 14 permite concluir que os resultados recolhidos apontam para necessidades específicas ao nível do setor agrícola, onde os técnicos se têm vindo a defrontar com enormes dificuldades ao nível do processo de reconhecimento e mensuração dada a lacuna que o normativo (PGCA) oferece a este nível. Na verdade, o PGCA não compreende critérios para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos, o que faz com que as empresas do setor apliquem critérios não consentâneos com a realidade desses ativos, tal como os resultados tendem a evidenciar relativamente aos ativos biológicos de produção, “(...) registados na classe meios fixos e investimentos, utilizando a rubrica imobilizações corpóreas” (A01, A02, A03, A05, A06, A07, A09, A10, A11, A13, A14, A15, A16, A17, A19). Esta política contabilística induz à aplicação de outras políticas contabilísticas igualmente questionáveis, como é o caso da depreciação sistemática destes ativos durante a sua vida útil, à semelhança do que acontece com os ativos assim reconhecidos. Na verdade, dois dos entrevistados (A03, A14) afirmam proceder à depreciação dos ativos biológicos, ainda que com base em diferentes referenciais, “considerando uma vida útil de 5 anos para os animais e de 10 para plantações” (A03), ou “com base o Decreto Presidencial n.º 207/2015, que determina períodos de vida útil específicos para algumas classes de ativos biológicos” (A14). Outros há que, classificando como “imobilização corpórea” por falta de alternativa, admitem “... não depreciar por considerarem não ser aplicável” (A06).

Ainda que estas práticas estejam em linha com o teor do Decreto Presidencial n.º 207/2015, que estabelece o regime de reintegrações e amortizações aplicável aos bens do ativo imobilizado de

todas as entidades sujeitas ao Imposto Industrial, incluindo as atividades do grupo A, que compreende a agricultura, não são ajustáveis à natureza dos ativos biológicos, pelo que a sua manutenção só pode contribuir para distorcer a realidade económico e financeira das entidades do setor.

De anotar, também, que os resultados não apontam para diferenças de opinião entre profissionais e académicos, o que também permite intuir que se está em presença de um assunto ainda pouco debatido, inclusive no plano teórico. Os académicos deram, de um modo geral, respostas muito curtas e pouco convincentes, deixando no ar a existência de um relativo pouco à-vontade para debater o assunto e discutir soluções alternativas. Por sua vez, o teor do Decreto Presidencial n.º 207/2015, no que respeita à definição de um período de depreciação linear para os ativos biológicos de produção, vem reforçar a nossa convicção relativamente à inexistência de debate e reflexão em torno das particularidades do setor agrícola e da necessária articulação, pelo menos no plano conceptual, entre o normativo contabilístico e o normativo fiscal.

Os resultados mostram, ainda, que a falta de resposta clara do normativo para o tratamento contabilístico a dar a este tipo de ativos se traduz não só em práticas discricionárias e contrárias à natureza dos próprios ativos, contribuindo para distorcer a imagem a posição patrimonial, financeira e de resultados das entidades deste setor, como cria dificuldades aos profissionais e demais *stakeholders*, levando os entrevistados a defenderem, de forma inequívoca, a necessidade de o normativo angolano se adaptar para responder às necessidades de setores específicos, colocando grande ênfase no setor agrícola, mas alertando, também, para igual necessidade no setor petrolífero, até ao momento o principal motor da atividade económica.

Ainda que, sob uma perspetiva mais abrangente, a estrutura das economias modernas tenha vindo a sofrer mutações que a tornam tendencialmente mais dependente de setores de grande incorporação tecnológica e de conhecimento, empurrando os setores ditos tradicionais para níveis de menor expressão na formação do PIB, a verdade é que o setor primário vem apresentando níveis de produtividade progressivamente mais elevados e com modelos de exploração baseados em regras de organização empresarial muito voltados para o mercado e tendencialmente mais expostos a maiores níveis de competição (Pires & Rodrigues, 2008), o que tem feito com que os seus níveis de produtividade tenham vindo a aumentar de forma progressiva. Nesta circunstância, a aposta no setor agrícola e o criar de condições, aos mais diversos níveis, para que os agentes económicos a operar neste setor possam competir de igual para igual numa economia aberta e altamente competitiva, é um desafio de todos os Governos, mas, fundamentalmente, dos países que apresentem condições excecionais para o desenvolvimento deste setor, como é o caso de Angola. Aliás, os números de que se dispõe, e que já tivemos oportunidade de discutir (Tabela 10), ainda que continuem a apontar para uma grande dependência do petróleo, não deixam de manifestar também a relevância estratégica e o potencial do sector agrícola, fundamentalmente sob o ponto de vista do papel que pode vir a ter na diversificação da atividade económica do país.

Na continuação (Tabela 15), e para dar resposta ao terceiro objetivo específico, apresentam-se os resultados relacionados com a avaliação da importância atribuída à informação financeira.

Tabela 15. Importância atribuída à informação financeira

SUBCATEGORIAS	EVIDÊNCIAS ENCONTRADAS
12. Qual a importância que reconhece e/ou atribui à informação financeira (contabilística) em geral?	Globalmente reconhecem que “as Demonstrações Financeiras têm grande importância na vida das empresas porque ajudam a conhecer a situação económica e financeira da mesma (...) e também ajudam os gestores a tomarem decisões oportunas” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e A20).
13. A menor importância que possa ser atribuída pelas empresas/empresários à informação financeira pode estar relacionada com o quê?	Os entrevistados consideram poder estar relacionada “com a falta de formação e de conhecimento sobre as suas reais capacidades (...) o que faz com que muitas empresas/empresários se preocupem com a informação financeira apenas para pagamento de impostos, (...), a maioria das empresas em Angola são geridas de maneira muito embrionária e alguns empresários afirmam que não precisam de contabilistas” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e A20).
13.1. Eventualmente com a falta de organização, de meios, de capacidade para lhe reconhecer utilidade ou outros fatores?	Tudo indica que “(...) a falta de organização, meios, capacidade etc.” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e A20) pode ser uma das principais razões.
14. Quais as demonstrações financeiras que as empresas são obrigadas a elaborar em Angola (de acordo com o PGCA)?	Todos foram unânimes em afirmar que as demonstrações financeiras no qual as empresas devem elaborar em Angola são “Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexos” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e 20).
15. Na sua opinião, e ainda que em termos genéricos, qual, ou quais, das seguintes demonstrações financeiras (Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexo) as empresas tendem a atribuir ou atribuem, efetivamente, maior importância?	Apenas a “Demonstração dos Resultados” (A06, A09, A10, A16); o “Balanço e Demonstração dos Resultados” (A01, A05, A07, A08, A14, A17, A19 e A20); e “Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexos” (A02, A03, A04, A11, A15; A18).
16. Até que ponto o Anexo pode ser/deve ser utilizado para colmatar as insuficiências informativas relacionadas com lacunas do normativo contabilístico e/ou com dificuldades de o aplicar?	Os entrevistados foram unânimes em afirmar que “os anexos são de grande utilidade, visto que servem de suporte do ponto de vista qualitativo da informação financeira, no sentido de esclarecer de forma detalhada as mutações ocorridas no património durante o período económico” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e A20).
17. É comum em Angola as empresas elaborarem o Anexo ou acha que as empresas tendem a desvalorizar o Anexo? Em sua opinião ao que de deve?	Os resultados manifestam desconhecimento, ao apontarem que “é comum as empresas em Angola elaborarem os anexos e isto deve-se ao facto de serem coagidos pelo fisco” (A01, A02, A03, A05, A06, A08, A10, A11, A12, A13, A15, A16, A18, A19 e A20); ainda que alguns afirmem que se “deve à falta de conhecimento da importância, fraca capacidade na sua elaboração por parte dos técnicos etc.” (A04, A07, A09, A14, A17).
17.1. Falta de conhecimento acerca do propósito e utilidade desta demonstração financeira?	Os resultados mostram que “não” (A01, A02, A03, A05, A06, A08, A10, A11, A13, A15, A16, A18,) mas também que “sim” (A04, A07, A12, A14, A17, A19, A20).
17.2. Dificuldade na sua elaboração?	Para alguns “sim” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A12, A13, A15, A17, A18, A19 e A20) e para outros “não” (A10, A11 e A16).
17.3. Ambas?	

Fonte: Elaboração própria.

A análise à Tabela 15 permite concluir que ainda que os profissionais e académicos tendam, genericamente, a reconhecer importância à informação financeira, ao afirmarem que “as demonstrações financeiras têm grande importância na vida das empresas porque ajudam a conhecer a situação económica e financeira das mesmas (...) e também ajudam os gestores a tomarem decisões oportunas” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e A20), assumem, também, que ela tende ainda a ser desvalorizada porque “muitas empresas/empresários se preocupem com a informação financeira apenas para pagamento de impostos, (...), a maioria das empresas em Angola são geridas de maneira muito embrionária e alguns empresários afirmam que não precisam de contabilistas” (A01, A02, A03, A04, A05, A06, A07, A08, A09, A10, A11, A12, A13, A14, A15, A16, A17, A18, A19 e A20).

Por outro lado, os resultados evidenciados (Tabela 15) permitem concluir também que os entrevistados (profissionais e académicos) manifestam não possuir uma verdadeira consciência acerca dos reais propósitos da contabilidade e dos objetivos da informação financeira porque, quando questionados acerca das demonstrações financeiras e da sua importância relativa, afirmam ser a *“Demonstração dos Resultados”* (A06, A09, A10, A16), o *“Balço e Demonstração dos Resultados”* (A01, A05, A07, A08, A14, A17, A19 e A20) ou o *“Balço, Demonstração dos Resultados e Anexos”* (A02, A03, A04, A11, A15; A018), ou seja, apenas uma parte muito reduzida de entrevistados parece conhecer que o conjunto completo das demonstrações financeiras básicas é formado pelo balanço, demonstração dos resultados e respetivos anexos. Mais, quando questionados acerca do Anexo e da importância que esta demonstração financeira possa ter, ou não, afirmam ser *“comum as empresas em Angola elaborarem os anexos e isto deve-se ao facto de serem coagidos pelo fisco”* (A01, A02, A03, A05, A06, A08, A10, A11, A12, A13, A15, A16, A18, A19 e A20). Uma resposta desta natureza revela total desconhecimento acerca da natureza desta demonstração. Neste particular, concluímos que uma parte reduzida dos entrevistados considera que a desvalorização que em Angola tende a ser atribuída ao Anexo se *“deve à falta de conhecimento da sua importância, à fraca capacidade para a sua elaboração por parte dos técnicos, etc”* (A04, A07, A09, A14, A17), o que nos leva a concluir que esta pode ser a verdadeira razão e que apenas estes conhecem a natureza e o verdadeiro propósito desta demonstração financeira.

2.4. Reforma do sistema contabilístico angolano: reforma total ou atualização para acolher os princípios da IAS 41

2.4.1. Análise crítica e algumas reflexões a partir da prática contabilística aplicável

A aposta no setor agrícola e o criar de condições para que os agentes económicos a operar neste setor possam competir de igual para igual, numa economia aberta e altamente competitiva, é, um desafio de todos os Governos, mas fundamentalmente daqueles países que apresentem condições excecionais para o seu desenvolvimento, como é o caso de Angola que, para além de um importante património natural, de um vasto e diversificado conjunto de recursos minerais e hídricos e de uma costa que beneficia de abundantes recursos do mar, dispõe também de condições edafoclimáticas que lhe proporcionam um potencial muito grande e variado em termos de produção agropecuária (Pacheco et al., 2013). Neste sentido, e mesmo que continuando a apresentar uma grande dependência do petróleo, os números (Tabela 10) não deixam de manifestar a relevância estratégica e o potencial do sector agrícola, fundamentalmente sob o ponto de vista do papel que pode vir a ter na diversificação da atividade económica do país, pelo que Angola dispõe de condições para poder fazer uma aposta forte no setor primário (Rocha, 2014).

Por sua vez, os resultados recolhidos (Tabela 14) testemunham a necessidade de serem empreendidas reformas a este nível, com os profissionais e académicos a expressarem as dificuldades com que se têm vindo a defrontar ao nível do tratamento contabilístico dos

fenómenos ligados a esta atividade, seja pela lacuna do PGCA relativamente aos critérios de reconhecimento seja pela existência de uma certa incongruência ou contradição relativamente ao modelo de mensuração a aplicar aos investimentos afetos a este setor.

Na verdade, o PGCA, no seu capítulo “políticas contabilísticas”, ponto 6, refere como critério geral para o reconhecimento que “... o processo de incorporar nas DF um elemento que satisfaça a definição de uma classe e as condições para o seu reconhecimento”, clarificando que para reconhecer um elemento devem ser identificadas condições básicas, a saber: “(i) for provável que qualquer benefício económico flua para a, ou da empresa; e (ii) o seu custo ou valor possa ser quantificado com fiabilidade”.

Ainda, a propósito do processo de reconhecimento, acrescenta, no ponto 2 do capítulo “políticas de reconhecimento”, para o “imobilizado corpóreo”, que serão assim reconhecidos “os bens que satisfaçam as condições para o seu reconhecimento como ativos e que se destinem a ficar na posse ou a serem controlados pela entidade por um período superior a um ano”. Neste sentido mas no que respeita às “existências”, determina que devem ser assim reconhecidos “...os bens que satisfaçam as condições gerais para o reconhecimento como ativos e satisfaçam uma ou mais das seguintes condições: (i) sejam detidas para venda no decurso normal da atividade operacional da empresa; (ii) resultem do processo de produção da empresa e se destinem à venda; (iii) se destinem a ser consumidas no processo de produção ou na prestação de serviços, e que revistam a forma de matérias primas, ou matérias de consumo”. E sobre o processo de reconhecimento nada mais acrescenta para estes dois agregados do balanço, a não ser breves notas ao quadro de contas que integra o PGCA, organizadas sob a forma de 8 classes, e de uso obrigatório.

Na continuação, e ainda no âmbito do capítulo das “políticas contabilísticas”, no seu ponto 7, apresenta as bases gerais de valorimetria, oferecendo, para o efeito, o critério do custo histórico, custo corrente, valor realizável (de liquidação de passivos e de realização de ativos) e o valor presente, ainda que apresente “...como base de valorimetria global o custo histórico...”, sem contudo deixar de admitir que em circunstâncias específicas “é permitido o uso de outras bases de valorimetria, como por exemplo o uso do custo corrente para as imobilizações corpóreas e do valor realizável líquido para os inventários”. Refere, também, a propósito dos critérios valorimétricos, “bases de valorimetria específicas” e, neste particular, especifica que as imobilizações corpóreas “devem ser valorizadas ao custo no seu reconhecimento inicial ou ao custo revalorizado, líquido das correspondentes amortizações”, admitindo, ainda, o reconhecimento “de amortizações extraordinárias destinadas a reduzir o valor dos bens para o seu valor recuperável quando haja diminuição de valor na quantia pela qual os bens se encontrem registados”, e que as existências “...devem ser valorizadas ao custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo” e que os “ajustamento para o valor realizável líquido devem ser reconhecidos através da criação de uma provisão para depreciação de existências” exceto quando “o custo tenha sido determinado e reconhecido com base no valor realizável

líquido deduzido de uma margem de lucro”, base de mensuração proposta para “os casos de atividades agrícola, pecuária, ...”.

O articulado do PGCA permite concluir que a prática contabilística aplicável assenta em critérios contabilísticos muito conservadores, fundamentalmente assentes no custo histórico e prudência, numa abordagem clara à proteção dos credores e em linha com a sua matriz histórica, dada a sua qualidade de ex-colónia de Portugal. Permite constatar, também, que, não obstante uma ou outra referência às atividades do setor agrícola, a resposta que oferece para este setor de atividade não entra em linha de conta com as especificidades e/ou idiosincrasias dos ativos que lhe estão afetos, o que não só se traduz em dificuldades para os profissionais, pela falta de uma resposta clara para proceder ao seu tratamento contabilístico, como em práticas discricionárias e contrárias à natureza dos próprios ativos. Na verdade, o PGCA não incorpora critérios claros para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos, o que faz com que as empresas do setor apliquem critérios não consentâneos com a realidade desses ativos, tal como os resultados tendem a evidenciar relativamente aos ativos biológicos de produção, que vêm sendo classificados como “*imobilizações corpóreas*” e objeto de depreciação anual.

Nestes termos, e se numa primeira abordagem fica a ideia de uma certa preocupação com a mensuração dos ativos afetos a estas atividades, na medida em que o PGCA se refere a aplicação de critérios específicos, oblitera completamente o seu reconhecimento. Ou seja, o normativo é claramente inconsistente relativamente às políticas de reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos.

Acresce a tudo isto o Decreto Presidencial n.º 207/2015, de 5 de novembro, que estabelece o regime de reintegrações e amortizações aplicável aos bens do ativo imobilizado de todas as entidades sujeitas ao Imposto Industrial, e que faz referência explícita às atividades agrícolas, definindo vidas úteis para os diferentes ativos (animais e plantas), designadamente pomares (15 anos), plantações várias (10%), gado, ovino, caprino e suíno (5 anos), aves (2 anos) e outros animais vivos (14 anos). Este aspeto reveste particular importância, seja pelo teor deste Decreto, que vem confirmar a existência de uma certa desarticulação entre o normativo contabilístico e fiscal, seja pela influência que a fiscalidade tem na envolvente angolana. A definição, por parte deste Decreto, de um período de depreciação linear para os ativos biológicos de produção, deixa perceber a inexistência de debate e reflexão em torno das particularidades do setor agrícola.

De anotar, ainda, a este respeito, que os resultados não apontam para diferenças de opinião entre profissionais e académicos, o que também permite intuir que se está em presença de um assunto pouco debatido, inclusive no plano teórico. Os académicos deram, de um modo geral, respostas muito curtas e pouco convincentes, deixando no ar a existência de um relativo pouco à-vontade para debater o assunto e discutir soluções alternativas.

Em jeito de síntese apresenta-se, na Tabela 16 que se segue, uma sistematização, a partir das evidências recolhida, da prática contabilística aplicável.

Tabela 16. Prática contabilística aplicável

Ativos Biológicos de Produção	Ativos Biológicos Consumíveis
Adquiridos	
No reconhecimento inicial	
Reconhecidos como “Outras Imobilizações Corpóreas”, ao Custo (preço de compra)	Reconhecidos como “Existências”, ao Custo (preço de compra)
Nascidos na exploração	
Reconhecidos como “Existências”, ao Preço de mercado	Reconhecidos como “Existências”, ao Preço de mercado
No reconhecimento subsequente	
Mantidos como “Outras Imobilizações Corpóreas”, ao Custo menos depreciações acumuladas	Mantidos como “Existências”, ao Custo

Fonte: Elaboração própria.

A análise da Tabela 16 confirma a falta de consistência das práticas contabilísticas que vêm sendo seguidas. Por exemplos, os ativos biológicos de produção são reconhecidos como “Outras Imobilizações Corpóreas” quando adquiridos, mas, se nascidos na exploração, são reconhecidos como “existências”, independentemente de serem ou não mantidos como ativos de produção. Estes ativos são, para efeitos de mensuração no reconhecimento subsequente, objeto de depreciação sistemática (com base em critérios fiscais ou outros). Ora, como se pode considerar depreciar um ativo biológico de forma linear quando o seu ciclo produtivo não é em nada linear, ignorando-se que estes ativos tem um período em que estão, geralmente, em claro processo de crescimento e valorização, gerando outros ativos biológicos com igual capacidade produtiva. A consideração destas práticas é pouco ou nada ajustável à natureza destes ativos, pelo que a sua manutenção só pode contribuir para distorcer a realidade económico e financeira das entidades do setor. Permite constatar também que a prática valorimétrica seguida para os ativos biológicos consumíveis, reconhecidos como “existências”, não é concordante com a que o PGCA recomenda para estas atividades, ou seja, ainda que o critério geral de mensuração previsto para as existências seja o custo ou o valor realizável líquido, o normativo prevê a utilização de critérios diferentes, nomeadamente a utilização do “valor realizável líquido deduzido de uma margem de lucro”.

2.4.2. Proposta de alteração ao PGCA: uma solução de transição no âmbito da pertinência para acolher os princípios da IAS 41

Numa perspetiva global, o setor agrícola, consequência da forma como sempre foram estruturadas as explorações que o integram e de nem sempre ter sido sensível aos sinais do mercado, nunca mereceu atenção especial no domínio da estruturação da informação financeira (Rech, Pereira, Pereira, & Cunha, 2006). A publicação da IAS 41 em 2003, pelo IASB, com o

objetivo de prescrever os critérios a aplicar ao reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita, foi o primeiro avanço neste sentido, abrindo um novo ciclo no que respeita às preocupações manifestadas com o relato financeiro das entidades a operar no âmbito do sector agrícola. Assumindo-se a IAS 41 como pioneira é também uma referência nesta matéria, pelo que, é neste sentido que nos propomos discutir os critérios de reconhecimento e valorimetria que a integram e que devem ser adotados para o tratamento contabilístico dos factos patrimoniais no âmbito destas atividades.

A pertinência desta proposta relaciona-se, tal como já tivemos oportunidade de destacar, com o facto de o sector agrícola representar em Angola uma parte com algum significado na formação do PIB e de já ter sido o principal sector da atividade económica do país, mas onde, e paradoxalmente, o tratamento contabilístico dos fenómenos ligados às atividades do sector agrícola não foram objeto de grande preocupação. Nesta conformidade, é mais do que chegada a hora de reivindicar a existência de um quadro normativo que favoreça o cumprimento dos objetivos e das características da informação financeira.

O IASB, na sua qualidade de organismo privado e de âmbito internacional, na senda do objetivo que persegue, sempre atuou no sentido de o seu normativo ser acolhido pelo maior número possível de organismos normalizadores e reguladores, de âmbito nacional, regional e mundial.

Em Angola, o Ministério das Finanças, órgão regulador das práticas contabilísticas, não deixou de acompanhar a evolução contabilística registada a nível internacional. Recordamos que o PGCA atualmente em vigor e publicado em 2001, é também o resultado de uma adaptação ao normativo internacional (IAS/IFRS) então em vigor.

Neste sentido, a reforma do PGCA, para acolher o referencial do IASB, as IAS/IFRS, não constitui, em si mesmo, uma verdadeira reforma, mas antes uma adaptação para acolher aquelas que são as mais recentes tendências observadas e acompanhar a evolução do processo de harmonização contabilística à escala mundial. Não se trata, pois, de uma rutura com o passado, uma vez que o referencial internacional (IAS/IFRS) e a sua filosofia já fazem parte do normativo contabilístico angolano, mas antes de uma atualização, decorridos mais de 15 anos da publicação do PGCA atualmente em vigor.

Na verdade, a versão do PGCA atualmente em vigor não dispõe de mecanismos necessários que lhe permitam fazer o acompanhamento da evolução registada ao nível do IASB. Para evitar que esta dificuldade se continue a colocar, Angola deveria optar por uma reforma do seu normativo contabilístico capaz de lhe assegurar não só a atualização necessária como também um acompanhamento permanente das evoluções registadas. Para o efeito, poderá adotar uma metodologia semelhante àquela que ao longo da última década tem sido seguida pelos países europeus que, na sequência da estratégia da União Europeia, adotaram uma estrutura de modelo contabilístico em pirâmide, ou seja, um modelo que assenta numa Estrutura Conceptual (EC) de base capaz de suportar a coexistência de diferentes níveis normativos coerentes e articulados, para atenderem a empresas com tipologias e necessidades de informação diferentes, com o normativo internacional (IAS/IFRS). Uma reforma que passaria pela incorporação de:

1. Um suporte teórico, sob a forma de uma Estrutura Conceptual (EC);
2. Diferentes níveis normativos, perfeitamente articulados para responder às necessidades de diferentes tipos de entidades, nomeadamente:
 - a. Um primeiro nível, para ser utilizado pelas empresas que operam à escala global, estejam ou não cotadas, com o objetivo de eliminar barreiras à internacionalização e à captação de investimento estrangeiro, e que pode corresponder à adoção em bloco das IAS/IFRS; e
 - b. Um segundo nível, coerente com o referencial internacional para eliminar qualquer incoerência que eventualmente possa existir entre o normativo nacional (PGCA) e o internacional (IAS/IFRS), e que pode corresponder ao Novo PGCA.

Uma reforma desta natureza exige um suporte teórico (EC), enquanto pilar de todo o sistema, e uma revisão completa da terminologia adotada. Produz, naturalmente, impactos substanciais ao nível da quantidade de informação a preparar e relatar, tendo em conta que o normativo do IASB privilegia a componente de relato (divulgações). Esta dificuldade pode e deve ser ultrapassada para as empresas de menor dimensão e naturalmente com menores recursos e necessidades informativas, a partir da consideração de um normativo de segundo nível, que, por sua vez, pode ainda considerar mais do que um patamar, ou seja, ajustar as obrigações de relato ao nível das dificuldades, custo de preparar e nível de utilidade para as entidades que relatam.

Uma reforma desta natureza assume relevância e pertinência suficientes, uma vez que coloca não só o referencial contabilístico angolano num patamar internacional como permite, em simultâneo, que este passe a acompanhar os desenvolvimentos que se seguirão. Ou seja, aproxima o normativo angolano (nacional) do normativo internacional (do IASB) ao mesmo tempo que lhe possibilitará acompanhar a dinâmica que venha a ser empreendida por este último.

Porém, se não uma reforma completa, pelo menos uma adaptação para eliminar as principais lacunas e eventuais inconsistências. Assim, e na mesma linha de raciocínio, mas com um pouco menos de ambição, impõe-se a introdução de algumas adaptações para por fim às insuficiências do PGCA, designadamente ao nível da resposta que vem sendo dada às entidades do setor agrícola. Neste sentido, e retomando o objetivo central deste trabalho, desenvolvido no âmbito das práticas contabilísticas aplicadas em Angola ao setor agrícola e a oportunidade e/ou pertinência de se proceder a uma reforma das mesmas, passamos a discutir os princípios da IAS 41 e a necessidade e oportunidade ou pertinência de o PGCA se adaptar para os acolher.

Recordamos que nos termos do normativo internacional (IAS 41, §5), a atividade agrícola é entendida como a “gestão, por uma entidade, da transformação biológica de animais vivos e plantas (ativos biológicos) em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais para venda”. Entende-se, neste âmbito, um ativo biológico como um animal vivo ou uma planta, ou seja, todo aquele que pode gerar outros ativos biológicos ou produtos agrícolas (Pires & Rodrigues, 2008).

A IAS 41 vem determinar, de entre outros, o tratamento contabilístico para os ativos biológicos durante o seu período de crescimento, degeneração, produção e procriação e a mensuração

inicial do produto agrícola no momento da colheita (§5), devendo uma entidade reconhecer um ativo biológico quando este cumpra com a definição de ativo e, simultaneamente, o seu justo valor possa ser determinado com fiabilidade, isto é (§10):

- A entidade controla o ativo como consequência de acontecimentos passados;
- Seja possível que benefícios económicos associados ao ativo possam fluir para a entidade; e
- O custo do ativo e o seu justo valor possam ser determinados com fiabilidade.

Assume-se, na atividade agrícola, que o controlo de um ativo biológico possa ser evidenciado pela “posse legal do gado, pela sua marcação a quente ou de outro modo, aquando da sua aquisição, nascimento ou desmama e que os respetivos benefícios económicos futuros são normalmente estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos” (IAS 41 no §11).

De referir, também, que a IAS 41 (§43 a §45) classifica os ativos biológicos em consumíveis e de produção, respeitando os ativos biológicos consumíveis aos “que estejam para ser colhidos como produto ou vendidos como ativos biológicos”, ou seja, “de regeneração própria”, de que são exemplo o “gado destinado à produção de carne ou mantido para venda”, enquanto os ativos biológicos consumíveis têm a característica fundamental de se extinguirem em cada colheita, como se procura sistematizar na Tabela 17 que a seguir se apresenta.

Tabela 17. Classificação e características distintivas dos ativos biológicos

Ativos Biológicos de Produção	Ativos Biológicos Consumíveis
1. Animais vivos e plantas; 2. Permitem várias colheitas e/ou várias reproduções, no caso dos animais.	1. Animais vivos e plantas; 2. Extinguem-se em cada colheita.

Fonte: Elaboração própria, tomando por base a IAS 41.

Um ativo biológico deve “ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data do balanço, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda” (IAS 41, §12), exceto no caso em que o justo valor não possa ser fiavelmente mensurado, circunstância em que se “exige que a entidade mensure o ativo biológico pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas” (IAS 41, §30). Para o efeito, vem o normativo internacional definir justo valor como a “quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas” (IAS 41, §8). Acrescenta, ainda, que o “justo valor de um ativo é baseado na sua localização e condição presentes..., como por exemplo, o justo valor do gado numa fazenda é o preço do gado no mercado relevante menos o custo de transporte e outros, para levar o gado para o mercado” (IAS 41, §9). O normativo internacional apresenta como critério valorimétrico de referência o justo valor, sendo que a manutenção ao custo, deduzido das respetivas depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas, se oferece como tratamento alternativo para as situações em que o justo valor não possa ser fiavelmente

determinado. Na Tabela 18, que se segue, apresenta-se uma sistematização dos critérios de mensuração dos ativos biológicos, no reconhecimento inicial e subsequente, à luz da IAS 41.

Tabela 18. Critérios de mensuração para os ativos biológicos

De produção	
Adquiridos	
Tratamento de Referência	Tratamento Alternativo
No reconhecimento inicial	No reconhecimento inicial
1. Custo de Aquisição (Se Custo de Aquisição = Justo Valor)	Custo de Aquisição
2. Justo Valor (Se CA≠JV)	
No reconhecimento subsequente	No reconhecimento subsequente
Justo valor (ajustamento em cada data de balanço, por contrapartida de resultados)	Custo - Depreciação Acumulada - Perda Imparidade Acumulada
Consumíveis	
Nascidos na Exploração	
No reconhecimento inicial	No reconhecimento inicial
Justo valor (ajustamento em cada data de balanço, por contrapartida de resultados)	Preço de venda líquido de uma eventual margem
No reconhecimento subsequente	No reconhecimento subsequente
Justo valor (ajustamento em cada data de balanço, por contrapartida de resultados)	Preço de venda líquido de uma eventual margem

Fonte: Elaboração própria, tomando por base na IAS 41.

Recorde-se que, por tradição, a valorização dos elementos patrimoniais tem por base o critério do custo histórico, e tanto assim que se tornou num princípio contabilístico de aceitação generalizada. Na verdade, o modelo do custo histórico é o critério de valorização de referência, não porque se entendesse ser um modelo perfeito mas porque parecia ser o mais fiável para satisfazer o requisito da objetividade (Rodrigues & Tavares, 2013). O custo histórico tem características muito valorizadas, como sejam a fiabilidade, traduzida em objetividade, imparcialidade e verificabilidade (Simões, 2009; Sousa, 2011), ainda que, nos últimos tempos, tenha vindo a ser alvo de alguma contestação pela falta de relevância que a informação financeira que dele resulta possa ter (Pires & Rodrigues, 2008; Carrilho, 2014). Ainda a este respeito, ou seja, no seio da discussão gerada em torno da utilização deste método, Teixeira (2012) veio defender que a grande vantagem do custo histórico é determinada pela sua elevada fiabilidade, objetividade e neutralidade, mas também, pela simplicidade e facilidade da sua aplicabilidade.

No quadro do exercício da opção pela utilização do justo valor na mensuração de um ativo, pondera sempre a vantagem da sua maior relevância, na medida em que “este critério está bem próximo do valor económico de realização do ativo”, mas tem também a desvantagem de aportar maior subjetividade, “consequência das diferentes premissas que envolvem o cálculo do justo valor” (Lima & Pereira, 2011, p.6). Nesta circunstância, a utilização do justo valor só deve ser ponderada quando existe um mercado “ativo” de referência para a mensuração, caso contrário

a informação financeira pode deixar de ser transparente e não permitir que sejam tomadas decisões adequadas e ajustadas (King, 2008). Assim, quando em presença de mercados de referência, que tornem a informação mais representativa, o justo valor concorre para potenciar as características da relevância e fiabilidade na representação dos ativos. Em contrapartida, quando não haja um mercado ativo, a informação apresentada estará sujeita a erros e obliquidades na avaliação (Poon, 2004). Na verdade, ainda que seja possível potenciar simultaneamente o efeito das características da relevância e fiabilidade, acreditamos ser muito difícil maximizar o efeito de ambas, ou seja, a utilização do justo valor poderá aportar maior relevância, porque mais próximo do valor atual, mas perde seguramente em fiabilidade, pela maior subjetividade associada aos pressupostos que geralmente estão na base da sua determinação.

Nesta conformidade, a discussão dos critérios de mensuração deve ser feita com base na ponderação dos prós e contras das diferentes alternativas mas também, e fundamentalmente, à luz das idiossincrasias dos ativos objeto de mensuração (Elad, 2004) e, ainda, sem perder de vista aquelas que são as características da envolvente do país. É que não se pode perder de vista que são os fatores da envolvente, na qual se inscrevem as características do tecido empresarial, quem mais condiciona e determina as características do sistema contabilístico (Jarne, 1997). O resultado das influências provocadas pelo sistema legal, tipologia empresarial, principais financiadores, maior ou menor influência da fiscalidade e, conseqüentemente, os utilizadores da informação financeira, quem, no limite, levará a admitir a existência de realidades diferentes que justificam, necessariamente, diferentes necessidades e a opção por critérios diferentes para lhe dar resposta (Pires & Rodrigues, 2011).

No caso dos ativos biológicos, e atendendo às suas características básicas, traduzidas em mutações físicas significativas decorrentes de um processo de criação e degeneração natural, a utilização do justo valor, ou de outros métodos derivados do mercado, apresenta-se como uma inevitabilidade. Não se trata propriamente de uma opção resultante da ponderação dos prós e contras que lhe estão associados, mas antes de um caminho preferencial, tal como determina o normativo, que o apresenta como o critério valorimétrico de referência. Ou seja, a opção pelo justo valor é a melhor solução quando existam valores de mercado para o ativo biológico, sendo a alternativa o recurso a técnicas e métodos de avaliação que ajudem a determinar da melhor forma esse justo valor (Sousa, 2011). Nesta circunstância, os atributos da fiabilidade, objetividade e neutralidade quando a mensuração assenta no justo valor nem sempre estão garantidos, pelo que quando assim é torna-se maior a pré-disposição para a manipulação da informação contabilística e, conseqüentemente, para aumentar a volatilidade e subjetividade dos resultados.

A condição ou circunstância de base para a determinação do justo valor é a existência de uma cotação de mercado, o que implica a existência de um mercado ativo, entendido este como “um mercado em que se verificam, cumulativamente, as condições seguintes (IAS 41, §8): (i) os itens aí negociados são homogêneos; (ii) podem ser encontrados em qualquer momento compradores

e vendedores dispostos a comprar e a vender; e; (iii) os preços estão disponíveis ao público. Sempre que tal se verifique, isto é, quando existe um mercado onde se observem estas condições, a determinação do justo valor transmite maior relevância, fiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade.

Para a obtenção do justo valor dos ativos biológicos os agricultores podem recorrer ao Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA) e podem, também, socorrer-se dos preços de transações recentes para ativos iguais ou semelhantes e relativamente aos quais não exista um mercado ativo. Podem, ainda, recorrer a práticas de *benchmarks*. O recurso ao SIMA é geralmente feito a partir do *link* do Ministérios da Agricultura em cada país. O Ministério da Agricultura em Angola não disponibiliza esta informação, pelo que esta é também uma sugestão válida, para que o setor passe a dispor de cotações para os produtos agrícolas, vegetais e animais. Entretanto, e tal como previsto pela IAS 41, a determinação do justo valor poderá ser feita com recurso ao “valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um ativo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente” (§20).

Tomando por base o articulado da IAS 41 apresenta-se, na Tabela 19 que se segue, uma proposta de tratamento contabilístico para os ativos biológicos, de produção e consumíveis, adquiridos e/ou gerados na exploração. De referir ainda que, a referida proposta foi desenvolvida a partir das principais características do processo de reconhecimento do PGCA, assente, à semelhança da generalidade os países de corrente continental, num quadro de contas.

Tabela 19. Proposta de melhoria do PGCA para acolher os princípios da IAS 41

MENSURAÇÃO		RECONHECIMENTO	
AQUISIÇÃO DE ATIVO BIOLÓGICO DE PRODUÇÃO			
		Débito	Crédito
Ao custo de aquisição – se o custo de aquisição corresponder ao justo valor no momento da compra		27.2 Ativos biológicos de produção	32.1 Fornecedores correntes
Se o custo de aquisição não corresponder ao justo valor no momento da compra	Ajustamento pela diferença positiva (ganho)	27.2 Ativos biológicos de produção	67.4 Proveito por aumento de justo valor
	Ajustamento pela diferença negativa (perda)	77.4 Custo por redução do justo valor	27.2 Ativos biológicos de produção
AQUISIÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS CONSUMÍVEIS			
		Débito	Crédito
Ao custo de aquisição		21.3 Compra de ativos biológicos	32.1 Fornecedores correntes
Pelo custo das compras		71.3 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas de ativos biológicos	21.3 Compra de ativos biológicos
Ao justo valor		27.1 Ativos biológicos consumíveis	67.4 Proveito por aumento de justo valor
Ajustamento em cada data do balanço para o justo valor, pela diferença positiva (ganho)		27.1 Ativos biológicos consumíveis	67.4 Proveito por aumento de justo valor
Ajustamento em cada data do balanço para o justo valor, pela diferença negativa (perda)		77.4 Custo por redução do justo valor	27.1 Ativos biológicos consumíveis
ATIVOS BIOLÓGICOS NASCIDOS NA EXPLORAÇÃO			
Ativos Biológico de Produção			
		Débito	Crédito
Ao justo valor		27.2 Ativos biológicos de produção	67.4 Proveito por aumento de justo valor
Ativos Biológicos Consumíveis nascidos na exploração			
Ao justo valor		27.1 Ativos biológicos consumíveis	67.4 Proveito por aumento de justo valor
VENDA DE ATIVOS BIOLÓGICOS VIVOS			
Ativos Biológicos de Produção			
		Débito	Crédito
Desreconhecimento de ativo biológico de produção		68.11.2. Outros proveitos e ganhos não operacional na alienação de ativos biológicos de produção	27.2 Ativos biológicos de produção
Valor da venda		31 - Clientes	68.11.2. Outros proveitos e ganhos não operacional na alienação de ativos biológicos de produção
Ativos Biológicos Consumíveis			
Valor da venda		31 - Clientes	61 Venda
Pelo custo da venda		77.4 Custo por redução do justo valor	27.1 Ativos biológicos consumíveis
ABATE DE ATIVOS BIOLÓGICOS			
Ativos Biológicos de Produção			
		Débito	Crédito
Pelo desreconhecimento do ativo biológico de produção por abate		78.11.4. Outros custos e perdas não operacionais por abate de ativos biológicos	27.2 Ativos biológicos de produção
		Ativos Biológicos Consumíveis	
Pelo justo valor		77.4 Custo por redução do justo valor de ativos biológicos	27.1 Ativos biológicos consumíveis

Fonte: Elaboração própria.

A proposta constante da Tabela 19 está em sintonia com os princípios da IAS 41 e com a estrutura de contas do PGCA. Neste sentido, é proposto para a classe 2 “Existências”, as contas 271 e 272, para acolherem o reconhecimento, respetivamente, dos ativos biológicos consumíveis e de produção. Nesta conformidade, e para efeitos de mensuração ao justo valor, propõe-se que as classes 6 e 7 passem a acolher também as contas 674 e 774, para o reconhecimento das variações no justo valor dos respetivos ativos, ou seja, proveitos por aumentos de justo valor e custos por redução de justo valor.

Antes de concluir, de referir também que a IAS 41, em sintonia com a filosofia do IASB, determina um conjunto de divulgações obrigatórias, que deverão, também, passar constar nas notas do anexo às respetivas DF, balanço e demonstração dos resultados, sob a forma texto explicativo ou quadros suplementares, para que melhor se compreendam as respetivas operações e os seus efeitos. Nesta circunstância, deve a entidade divulgar (IAS 41, §40 a 43):

- O ganho ou a perda agregada, que surjam da alteração de justo valor menos os custos de vender de ativos biológicos, durante o período corrente aquando do reconhecimento inicial dos ativos biológicos e do produto agrícola;
- Uma descrição de cada grupo de ativos biológicos;
- Uma descrição quantificada de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre ativos biológicos consumíveis e de produção ou entre ativos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis;
- A base para fazer as distinções entre ativos biológicos consumíveis e de produção, uma vez que as distinções facultam informação que pode ser de auxílio na avaliação da tempestividade de fluxos de caixa futuros.

Quando ainda não o tenha feito noutros documentos, deve de divulgar também (§46):

- A natureza das suas atividades que envolvam cada grupo de ativos biológicos;
- A medida ou estimativas não financeiras das quantidades físicas de cada grupo de ativos biológicos da entidade no fim do período;
- A medida ou estimativas não financeiras das quantidades físicas do *output* de produtos agrícolas durante o período.

Se, na eventualidade de mensuração ao justo valor, a entidade mensurar os ativos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, deve divulgar segundo o §55:

- Qualquer ganho ou perda reconhecido na alienação de tais ativos biológicos;
- Uma reconciliação que deverá incluir adicionalmente, perdas por imparidade, reversão das perdas por imparidade e depreciação.

CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E FUTURAS LINHAS DE INVESTIGAÇÃO

Recordamos que a presente dissertação foi desenvolvida com objetivo de efetuar uma reflexão no âmbito do normativo contabilístico angolano, particularmente centrada no normativo aplicável ao setor agrícola, e a partir do qual se procurou discutir a pertinência de se proceder a uma reforma do PGCA para acolher os princípios da IAS 41. O trabalho desenvolvido permitiu retirar as seguintes ilações:

1. A evolução registada ao longo das últimas décadas colocou a necessidade de analisar demonstrações financeiras (DF) num quadro global, ou seja, fez com que a informação financeira tenha ultrapassado as fronteiras nacionais;
2. Nesta ordem de ideias conclui-se que Angola seja obrigada a acompanhar esta evolução sob pena de perda de oportunidade de investimento externo e competitividade internacional;
3. Se bem que no período pós-independência Angola registou avanços significativos a este nível, a última reforma de fundo data já de 2001, ano da publicação do PGCA atualmente em vigor;
4. Não obstante o PGCA precisa de uma reforma mais profunda, com o objetivo de acolher o resultado das principais reformas que foram empreendidas a nível internacional, em particular as protagonizadas pelo IASB. Neste trabalho deu-se primazia ao estudo das necessidades informativas no setor agrícola;
5. De referir que o articulado do PGCA, não obstante uma ou outra referência às atividades do setor agrícola, a resposta que oferece para este setor de atividade não entra em linha de conta com as especificidades e/ou idiosincrasias dos ativos que lhe estão afetos, o que não só se traduz em dificuldades para os profissionais pela falta de uma resposta clara para proceder ao seu tratamento contabilístico, como em práticas discricionárias e contrárias à natureza dos próprios ativos;
6. Neste particular, cabe referir que a opção pelo sector agrícola, enquanto foco para o desenvolvimento deste trabalho, se prende com a importância que se reconhece a este setor, enquanto alternativa de investimento para diversificar uma economia muito dependente do petróleo e dos diamantes;
7. Ou seja, as condições edafoclimáticas que o país tem, levam a considerar a existência de um grande potencial no setor agrícola, potencial este, que também ajuda a justificar a relevância e a pertinência quanto à urgência do país passar a dispor de um sistema contabilístico que dê uma resposta adequada às unidades empresarias que desenvolvam atividades nesse âmbito;
8. No que respeita à proposta de alteração propriamente dita, no sentido de o PGCA poder vir a acolher os princípios da IAS 41, cabe referir que o custo histórico é o critério de mensuração por excelência no âmbito do PGCA, um critério que se encontra alinhado

com a sua matriz histórica. Recordamos a este respeito que Angola é uma ex-colónia de Portugal;

9. Porém, no âmbito dos ativos biológicos, o critério de mensuração preferencial é o justo valor por ser o único capaz de medir os impactos do processo de transformação biológica, que afeta os ativos biológicos;
10. Aliás, é ao nível das especificidades da agricultura que o processo de contabilização se torna desafiante, quer para os utilizadores da informação financeira, quer para os profissionais de contabilidade. A transformação biológica compreende fenómenos de natureza qualitativa e quantitativa, e que o homem nem sempre pode interferir;
11. Ao nível dos ativos biológicos o justo valor consegue valorizações mais relevantes, mas que podem também contribuir para aumentar a manipulação de valores pela subjetividade que lhe possa estar associada, assim como pode implicar elevados custos para as empresas. Por sua vez, o custo histórico é normalmente incapaz de fazer mensurações adequadas para os ativos biológicos, sobretudo quando se considera a valorização decorrente da transformação biológica, proporcionando por isso uma informação menos próxima da realidade;
12. A reforma que se propõe exige também uma atualização terminológica e uma adaptação do quadro de contas;
13. O estudo permitiu ainda concluir que Angola não dispõe ainda de um organismo normalizador, cabendo esta função exclusivamente ao Estado, através do Ministério das Finanças. A ausência deste órgão faz com que toda a responsabilidade sobre esta matéria pese sobre o Estado, quando na verdade não é apenas o Estado o único interessado na contabilidade num país;

Estas conclusões devem ser interpretadas no âmbito de um conjunto de limitações, nomeadamente a escassez de literatura angolana sobre o tema. São ainda poucos os artigos e manuais de contabilidade que abordam a realidade angolana. A falta de abertura das empresas foi também grande, pelo que o acesso à informação financeira de empresas do setor ficou muito aquém do expectável e do desejável.

As limitações criam, porém, oportunidades para o futuro. Neste sentido sugere-se, como futuras linhas de investigação, desenvolver o mesmo estudo, mas com recurso a metodologias alternativas e com base em amostras mais representativas, capazes de permitirem completar e/ou reforçar os resultados agora obtidos.

Não obstante as fragilidades identificadas, o estudo oferece uma perspetiva interessante sobre o atual estado da contabilidade angolana no sector agrícola e perspetivas futuras, contribuindo, ainda que, modestamente, para o enriquecimento da literatura africana e em especial a angolana.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- ABANC. (2016). Adoção plena das normas internacionais de contabilidade/normas internacionais de relato financeiro. Luanda. Retrieved from <http://www.abanc.ao>
- Agronegocio. (2014). *Rede de cooperação da fileira das tecnologias e serviços do agronegocio*. Angola. Acedido aos 21 de fevereiro de 2018 em <https://www.agro-negocio.pt>.
- Aires, L. (2015). *Paradigma qualitativo e práticas de investigação educacional*. Porto: Universidade Aberta.
- Alexander, D., & Nobes, C. (2001). The over-riding importance of internationalism: A reply to Nobes. *Accounting and Business Research*, 31(2), 145–149. <https://doi.org/10.1080/00014788.2001.9729608>
- Almeida, C. E., & Bernardino, M. B. L. (2016). Ciências políticas: Uma reflexão estratégica sobre a segurança e defesa em Angola e a intervenção no contexto regional subsariano. *Centro de Investigação Sol Nascente*, 45–67.
- Anghel, I. (2015). Current debates regarding international accounting harmonization, standardization and compliance. *National Strategies Observer*, 2(2), 257–267.
- António, B. (2014). *Importância da internacionalização das normas contabilísticas: Qual o impacto, em termos de transparência da informação contabilística, provocada pela adoção das normas IFRS em angola?* Universidade Autónoma de Lisboa.
- Arrio, K. (2009). *Estudo das condições de regulamento das normas do IASB em países membros da organização para harmonização do direito dos negócio em Africa*. Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
- Banco, M. (2005). Rapport sur l'application des normes et codes (ROSC). *Comptablete et Audit - Senegal*, (Washington DC).
- Banco, M. (2010). Report on the observance of standards and codes (ROSC): *Accounting and Auditing - Republic of Congo*, (Washington DC).
- Bogdan, R., & Biklen, S. (1994). Investigação qualitativa em educação: Fundamentos, métodos e técnicas. *Investigação Qualitativa Em Educação*, 15–80.
- Boolaky, P. K. (2003). Accounting development in africa: A study of the impact of colonisation and the legal systems on accounting standards in sub-saharan african countries., 1–13.
- Boolaky, P. K. (2004). Determinants of accounting standards in the southern african development community (SADC). *Journal of Accounting Research*, 1–16.
- Caliatu, R., & Soares, S. (2015). Estudo comparativo da normalização da contabilidade financeira em portugal e angola. *Portuguese Journal of Finance, Management and Accounting*, 1(1),

1–30.

- Carmo, H., & Ferreira, M. (1988). *Metodologia de investigação: Guia de auto-aprendizagem*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Carrilho, I. I. M. (2014). *Mensuração de ativos biológicos, estágio na europa & c kraft viana*.
- Cerne, K. (2009). Influential factors of countrys accounting system development. *Review Pregledni Rad*, 2(2), 1–12.
- Choi, F., & Meek, G. (2011). *International accounting. The International Executive* (7th ed.). New York University.
- Cruz, C. M. P. (2011). *Principais diferenças entre o plano geral de contabilidade de angola e o sistema de normalização contabilística de portugal*. Universidade Técnica de Lisboa.
- David, Alexander., Anne, Britton., Ann, J. (2014). *International financial reporting and analysis* (6th ed.). Australia Cengage Learning.
- Decreto n.º 207. (2015). Decreto presidencial, que aprovou as taxas de amortização em vigor, de 05 de novembro.
- Decreto n.º 82. (2001). Conselho de ministros, que aprovou o PGCA, de 16 de novembro.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2005). The sage handbook of qualitative research. In *Thousand Oaks, CA: Sage Publication* (3rd ed., pp. 695–728).
- Elad, C. (2004). Fair value accounting in the agricultural sector: Some implications for international accounting harmonization. *European Accounting Review*, 13(4), 621–641. <https://doi.org/10.1080/0963818042000216839>
- Elad, C. (2007). Fair value accounting and fair trade: An analysis of the role of international accounting standard no. 41 in social conflict. *Socio-Economic Review*, 5, 755–777. <https://doi.org/10.1093/ser/mwm013> Fair
- Elad, C. (2015). The development of accounting in the franc zone countries in africa. *International Journal of Accounting*, 50(1), 75–100. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2014.12.006>
- Elad, C., & Tumnde, M. (2009). Bookkeeping and the probative value of accounting records: Savary's legacy lingers on in the ohada treaty states. *International Journal of Critical Accounting*, 1(1–2), 82–109.
- FMI. (1999). *Report on the observance of standards and codes (ROSC) cameroon*. Washington DC. Retrieved from International Monetary Fund.
- FMI. (2000). *Letter of intent of the government of cameroon*. Washington DC. Retrieved from International Monetary Fund.
- Gouadain, D. (2000). Le syscoa, ce méconnu. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 6(1), 85.

<https://doi.org/10.3917/cca.061.0085>

- Gouadain, D. & W. B. (2002). *Comptabilité générale système comptable l'ohada*. Paris: Agence Universitaire de la Francophonie (Editions ESTEM).
- Gray, J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Journal of Business Finance & Accounting*, 24(1), 1–15.
- Guba, E., & Lincoln, Y. (1994). Competing paradigms in qualitative research. *Handbook of Qualitative Research*, 105–117.
- Guerreiro, M. (2008). A harmonização contabilística internacional - tendências internacionais. *Revisores Auditores*, 43, 46–53.
- Hoarau, C. (1995). International accounting harmonization. *European Accounting Review*, 4(2), 217–233. <https://doi.org/10.1080/09638189500000012>
- International Accounting Standard. (2009). ias 41 agriculture. *EC Staff Consolidated Version as of 16 September, for Interim Purposes Only*, 1–8.
- Jarne, J. I. J. (1997). *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- King, A. M. (2008). Be careful what you ask for: is fair value accounting really fair? *International Journal of Disclosure & Governance*, 5(4), 301–311. <https://doi.org/10.1057/jdg.2008.15>
- Lakmal, D. (2014). Impact of international accounting harmonization, 1–9. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2387327>
- Lapi, E. V. (2015). *Harmonização contabilística internacional: Análise da adoção das IAS/IFRS em angola*. Instituto Universitário de Lisboa.
- Lima, S. J., & Pereira, A. N. (2011). Ativos biológicos: uma análise documental e descritiva sobre a mensuração da IAS 41 e do CPC 29 numa perspetiva de teoria contábil normativa. *Encontro Nacional Sobre Gestão Empresarial E Meio-Ambiente*, 18. Retrieved from <http://www.engema.org.br/%3E>. Acesso em: 12 de março 2018
- Lote, E. R. (2015). *Empresas agrícolas e desenvolvimento económico: Potencialidades da província do huambo*. Universidade Portucalence.
- Măciucă, G., & Socoliuc, M. (2013). The role of accounting system classification in the optimization of international harmonisation process. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 13(2), 200–206.
- Magro, N. (2015). *A comparabilidade das demonstrações financeiras na europa*. Instituto Universitário de Lisboa.
- Major, M. J., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e*

prática. Lisboa: Escola Editora.

- Marcelino, M. M. (2013). *A influência da cultura e do julgamento profissional sobre a contabilidade : Uma análise sob o ponto de vista dos preparadores da informação em portugal*. Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Marchand, A., Jover, E., & Lopes Pinto, A. (2012). *Angola perfil do sector privado do país*. African Development Bank and African Development Fund. Luanda.
- Mayegle, F. X. (2014). OHADA accounting system and harmonization of accounting practice in francophone sub-saharan africa. *International Journal of Business and Social Science*, 5(10), 233–241.
- MINAGRI. (2012). *Plano de desenvolvimento de médio prazo do sector agrário (2013 -2017)*. Luanda.
- Minayo, M., & Sanches, O. (1993). Quantitativo-qualitativo : Oposição ou complementaridade? *Caderno de Saúde Pública, Rio de Janeiro*, 9(3), 239–248.
- Nnadi, M., & Soobaroyen, T. (2015). International financial reporting standards and foreign direct investment: The case of africa. *Advances in Accounting*, 31(2), 228–238. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2015.09.007>
- Nobes, C. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, 34(2), 1–26. <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00028>
- Nobes, C., & Parker, R. H. (2008). *Comparative international accounting* (10th ed.). UK: Pearson Education.
- Omagbon, P. (2015). Conceptual development of accounting : A historical perspective. *International Journal of Management, Accounting and Economics*, 2(11), 1393–1403.
- Pacheco, F., Carvalho, L., & Henriques, P. (2013). Contribuição para o debate sobre a sustentabilidade da agricultura angolana, 311–343.
- Pedro, L. (2015). *Ativos biológicos*. Instituto Politécnico de Setúbal.
- Pereira, R., Almeida, R., & Estevam, M. (2009). *Harmonização contabilística internacional: análise das suas implicações em portugal*. Booknomics.
- Pinto, C. F., & Carvalho, L. F. F. (2012). Comparative study of national and international standards of. *Revista Organização Sistêmica*, 2(1), 22–32.
- Pires, A. M. M. (2010). *Sistema de normalização contabilística do poc ao snc*. Publisher Team, Lisboa.
- Pires, A. M. M., & Rodrigues, F. J. P. A. (2011). *As características do tecido empresarial*

- determinam necessidades específicas e definem um utilizar padrão para a informação financeira: evidência empírica. *XXI Jornadas Hispanos-Lusas de Gestão Científica.*, 1–16.
- Pires, A. M. M., Rodrigues, F. J. P. A., & Pereira, H. F. R. M. (2014). A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da envolvente: Uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida pela fiscalidade. *XXIV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica.*, 1–19.
- Pires, M. M. A., & Rodrigues, F. J. P. A. (2008). Necessidade de adaptar e ajustar a IAS 41 ao sector agrícola português. *Revista Universo Contábilístico*, 4(1), 1–16.
- Poon, W. W. (2004). Using fair value accounting for financial instruments. *American Business Review*, 22, 1.
- Raupp, F., & Beuren, I. (2004). *Caracterização da pesquisa em contabilidade. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática* (3rd ed.). São Paulo: Atlas.
- Rech, J. I., Pereira, C. C., Pereira, V. I., & Cunha, F. da M. (2006). IAS 41 - Agriculture: Um estudo da aplicação da norma internacional de contabilidade as empresas de pecuária de corte. *Congresso USP de Controladoria E Contabilidade*, 1–12. Retrieved from <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/443.pdf>
- Rocha, F. (2014). Retrospectiva sobre os recursos genéticos vegetais angolanos. *Agricultura, Recursos Naturais E Desenvolvimento Rural. ISAPress, Lisboa, II. vol, 25–34.* <https://doi.org/10.13140/2.1.2955.7441>
- Rodrigues, A. M., & Tavares, C. T. (2013). *O SNC e os juízos de valor-uma perspectiva crítica e multidisciplinar*. Coimbra: Edições Almedina.
- Rui, M. P. A., Miranda, S. J., Nogueira, A., Silva, J. L., & Pinheiro, P. M. (2014). *Plano geral de contabilidade angolano explicado*. Cacém: ATF - Edições Técnicas.
- Santos, L. L. (1999). A contabilidade no século XXI. *II Simpósio Internacional de Contabilidade*, 1–23.
- Santos, L. L. (2006). *Contabilidade internacional, comparação das normas contabilísticas para as empresas não financeiras nos países lusófono* (1st ed.). Porto: Imprensa e acabamento: Baltazar e Cerqueira-Ind. Gráfica, Lda 4000 Porto.
- Saraiva, H., Alves, M., & Gabriel, V. (2014). Harmonização contabilística-sua influência na evolução e na atualidade no caso português. *Proceedings of the XVI Encontro Da AECA-Recuperação Económica: Confiança E Investimento Na Europa.*, 1–24.
- Silva, R., & Silva, P. (2013). O contributo dos métodos qualitativos na investigação em contabilidade de gestão. *Indagatio Didactica.*, 5(2).
- Simões, A. S. F. (2009). *O abandono do princípio do custo histórico a favor do conceito de justo*

- valor*. Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração 2009.
- Sousa, P. de A. (2011). *Custo histórico versus justo valor*. Instituto de Contabilidade e Administração do Porto.
- Teixeira, I. de B. S. (2012). *Justo valor como método de mensuração: Opção das empresas cotadas na euronext lisboa*. Universidade do Algarve.
- Urif, H. B. (2015). The progress of harmonization accounting standards in ASEAN countries (Malaysia, Singapore, and Thailand). *A Review of the Research Literature*, 1–27.
- Yin, R. K. (2003). *Case study research: Design and methods* (3ª Edição). Sage publicatons.
- Zeff, S. A. (2012). The evolution of the IASC into the IASB, and the challenges it faces. *The Accounting Review*, 1–46.