

**REFLEXÕES SOBRE A PRÁTICA CONTABILÍSTICA APLICÁVEL AO SETOR  
AGRÍCOLA EM ANGOLA E PROPOSTA PARA A SUA MELHORIA**

**Amélia Maria Martins Pires**  
(autor de contacto)

ESTiG - Instituto Politécnico de Bragança (IPB)  
Unidade de Investigação Aplicada em Gestão (UNIAG)  
Campus de Sta. Apolónia, 5300-253 Bragança, Portugal

**Victorino Mauro Castelo Branco**

ESTiG - Instituto Politécnico de Bragança (IPB)

**Área Temática:** a) Informação Financeira e Normalização Contabilística

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

## REFLEXÕES SOBRE A PRÁTICA CONTABILÍSTICA APLICÁVEL AO SETOR AGRÍCOLA EM ANGOLA E PROPOSTA PARA A SUA MELHORIA

### Resumo

As últimas décadas foram grandemente marcadas pelo fenómeno da internacionalização e globalização da economia e pelo crescimento dos mercados financeiros internacionais, factos que ampliaram o âmbito de atuação dos diferentes agentes económicos e as suas necessidades de informação. Neste âmbito, propomos desenvolver uma análise crítica ao normativo contabilístico angolano na sua relação com o referencial contabilístico internacional, com particular enfoque no setor agrícola pela importância que se reconhece a este setor para diversificar uma economia muito dependente do petróleo. Os resultados mostram que a falta de resposta do normativo se tem traduzido em dificuldades acrescidas para profissionais e demais *stakeholders* e na adoção de práticas discricionárias e contrárias à natureza dos próprios ativos.

## Introdução

A crescente interdependência política, económica e financeira que hoje existe não só ampliou o âmbito de atuação dos diferentes agentes económicos como as necessidades por eles sentidas. Ainda que o momento surja marcado por uma maior disponibilidade e facilidade no acesso à informação, nem sempre se oferece nas condições requeridas. O atributo da comparabilidade da informação, objetivo primordial do processo de comunicação, não sendo uma reivindicação nova, impõe-se como uma questão de grande pertinência, pelo que os diferentes organismos normalizadores e de supervisão continuam a concentrar esforços significativos na homogeneização do normativo contabilístico. Este processo alcançou já resultados muito significativos, traduzidos na aceitação e aplicação, por um número muito considerável de países em todo o mundo, do referencial contabilístico internacional, as *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS), do *International Accounting Standard Committee* (IASB).

Em paralelo, Angola viveu um longo período de instabilidade política e de guerra, que não só lhe deixou marcas profundas como determinou o seu alheamento daquelas que foram as mais importantes alterações e evoluções registadas no plano internacional aos mais variados níveis. E tanto assim que a primeira tentativa de harmonizar o seu sistema contabilístico com os padrões internacionalmente aceites só viria a acontecer em 2001, com a publicação do Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA), um corpo de doutrina inspirado nas normas internacionais de contabilidade então em vigor. Porém, de então para cá, o PGCA não foi objeto de qualquer processo de revisão, pelo que, decorrido todo este tempo, está hoje desatualizado e, fundamentalmente, não articulado com as mais recentes tendências do normativo contabilístico internacional, as IAS/IFRS. A manutenção desta realidade compromete o requisito da comparabilidade e traduz-se em desvantagem, quer em termos de captação de recursos quer para a internacionalização da atividade económica angolana, pelo que é oportuna e pertinente a discussão em torno de uma eventual reforma do PGCA, ainda que com particular enfoque no setor agrícola. A opção por este sector de atividade prende-se com o potencial estratégico que a agricultura pode representar para a diversificação de uma economia muito dependente do petróleo.

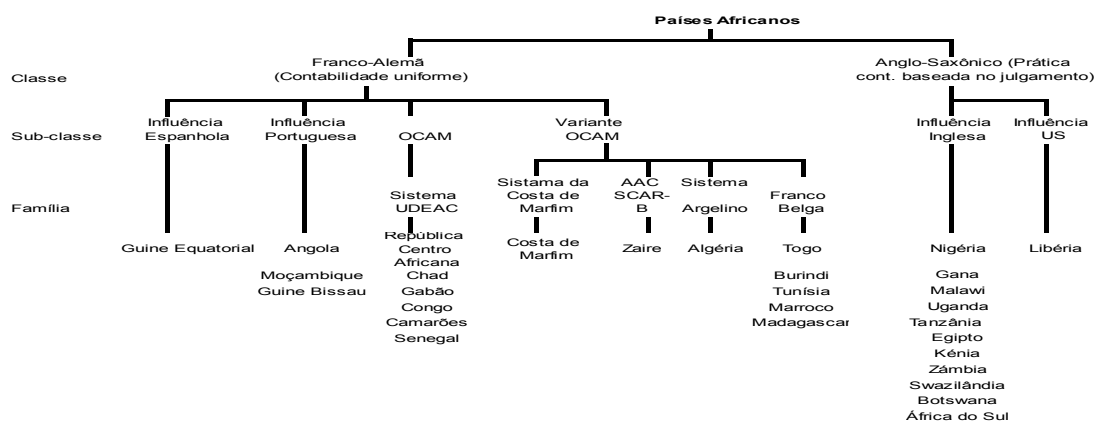
Aliando a importância estratégica que se atribui à agricultura, o facto do normativo contabilístico angolano apresentar lacunas significativas e até algumas inconsistências a este nível, com a circunstância dos mercados internacionais seguirem, de forma crescente, uma trajetória concordante com o referencial do IASB, procurar-se-á, ao longo deste trabalho, desenvolver uma reflexão em torno da prática contabilística

aplicável ao setor agrícola para, a partir daí, se desenvolver uma proposta de alteração ao PGCA para passar a acolher os princípios da IAS 41. Para dar resposta a este objetivo o estudo surge desenvolvido, para além desta introdução e respetivas conclusões, em duas secções. Uma primeira de enquadramento teórico, e que compreende uma análise e reflexão em torno da questão de partida, e uma segunda, consubstanciada num trabalho empírico, desenvolvido com recurso a uma metodologia qualitativa e com uma grande componente reflexiva, a partir das práticas contabilísticas aplicáveis ao sector agrícola em Angola. Cabe referir, ainda, que as circunstâncias que envolvem o desenvolvimento desta investigação em tudo levam a crer que se está em presença de um estudo piloto.

### 1. Caracterização do sistema contabilístico angolano a partir da evolução e principais influências nos sistemas contabilísticos em África

A maioria dos países africanos são antigas colónias do mundo ocidental, de quem sofreram influências aos mais variados níveis, pelo que os sistemas contabilísticos em África sofreram influências do modelo ocidental ou anglo-saxónico, consoante o país colonizador (Boolaky, 2003; Mayegle, 2014; Elad, 2015). A contabilidade, enquanto ciência social, é influenciada pelo ambiente em que opera e que também tende a influenciar, numa relação de interação que ajuda a entender como e em que medida o sistema de contabilidade é influenciado (Santos, 2006; Cerne, 2009). Assim, tomando por base a classificação apresentada por Nobes (1998), a maioria dos países africanos apresenta um sistema contabilístico de orientação anglo-saxónico ou franco-alemão, segundo o país colonizador, numa relação de influência que permaneceu para lá da descolonização (Mayegle, 2014), como se procura ilustrar na figura 1.

Figura 1. Os sistemas contabilísticos em Africa no pós-independência

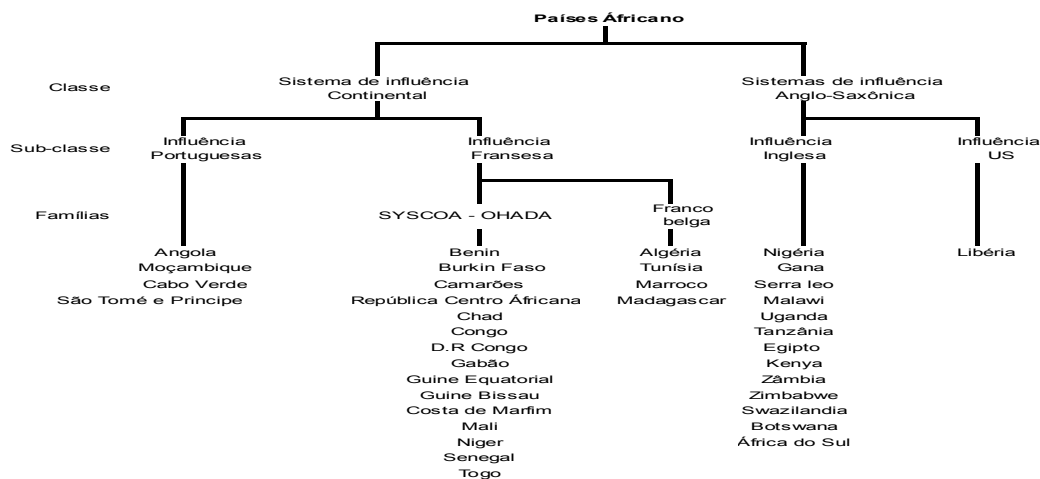


Fonte: Adaptado de Elad (2015, p. 89).

A análise à figura 1 permite concluir que os sistemas de contabilidade usados em África, no período pós-independência, eram os das potências imperiais que colonizaram o continente e exerceram as suas influências. Para além destas influências, foi publicado, em 1965, pela organização das comunidades dos países africanos (OCAM), o Plano OCAM, de inspiração francesa. Um normativo criado com o propósito de gerar ferramentas contabilísticas próprias e promover o desenvolvimento económico, e que se viria a converter numa das principais influências dos quadros nacionais e regionais de contabilidade na África pós-colonial (Gouadain & Wade, 2002). Não obstante o seu valioso contributo para a contabilidade, era manifestamente insuficiente em muitas questões (Elad & Tumnde, 2009), o que estimulou o surgimento de diversas variantes do Plano OCAM e aumentou a necessidade de harmonização, levando à criação, em outubro de 1993, da Organização para a Harmonização do Direito dos Negócios em África (OHADA) (Elad, 2015), que viria a criar um sistema contabilístico harmonizado (Arrio, 2009; Elad, 2015; Almeida & Bernardino, 2016).

Não obstante os esforços empreendidos, perduram os sistemas contabilísticos de influência colonial, com alguns ajustamentos decorrentes das pressões exercidas pela globalização e intervenção do Banco Mundial (BM) e Fundo Monetário Internacional (FMI) (Boolaky, 2003; 2004). As diferentes crises económicas vividas por muitos países africanos levaram à implementação de programas de assistência e ajustamento estrutural, exigido pelo FMI e pelo BM, que os obrigou a iniciar reformas nos seus normativos contabilísticos tomando como referência o normativo do IASB (Elad, 2007; FMI, 2000; Banco Mundial, 2005, 2010). Um sistema contabilístico é o resultado de um conjunto de influências, as exercidas pela envolvente (Nobes & Parker, 2008) e as que resultam de fatores muito específicas, como por exemplo a necessidade de responder a questões internacionais (Măciucă & Socoliuc, 2013) e que fazem com que o normativo contabilístico apresente uma certa evolução. A figura 2 representa a nova configuração dos sistemas contabilísticos em África, na sequência das principais influências na era da globalização.

Figura 2. Sistemas de contabilidade em África na era da globalização



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

A análise à figura 2 permite confirmar que a colonização foi um dos fatores que mais influenciou os sistemas contabilísticos em África e que essa influência é dicotómica, exercida a partir dos modelos de contabilidade de tipo continental ou anglo-saxónico (Boolaky, 2003; Mayegle, 2014; Elad, 2015).

O sistema contabilístico angolano é de influência continental e, dentro desta corrente, de ascendência portuguesa. Na sua condição de ex-colónia, tem uma herança sociocultural e jurídica que determinou a orientação das suas normas e regulamentos, que provêm de órgãos governamentais e/ou na dependência destes e deixam transparecer uma certa influência da fiscalidade (Santos, 2006; Mayegle, 2014; Caliatu & Soares, 2015). Em Angola não existem organismos independentes de normalização contabilística, pelo que esta questão é da inteira responsabilidade de entidades controladas pelo Governo (Lapi, 2015).

A primeira tentativa de normalização viria a dar frutos apenas em 2001, com a publicação do PGCA, ainda em vigor, um normativo grandemente influenciado pelo FMI e BM, na sequência dos diferentes programas de assistência financeira ao país. Assim, e sem perder de vista as suas principais características, designadamente a manutenção de um quadro de contas, Angola introduz no seu direito contabilístico as normas internacionais de contabilidade do IASB em vigor à data (António, 2014). Este facto justifica a existência de um determinado grau de aproximação do PGCA às IAS/IFRS, como se procura ilustrar na tabela 1 que a seguir se apresenta.

Tabela 1. Convergência entre PGCA e IAS/IFRS

	<b>IAS/IFRS - PGCA</b>	<b>GRAU DE APROXIMAÇÃO</b>
IAS 1	Apresentação das Demonstrações Financeira	Convergência total (PGCA, p. 04).
IAS 2	Inventários	Convergência total (PGCA p. 30).
IAS 7	Demonstrações de Fluxos de Caixa	Convergência total (PGCA, p. 08).

IAS 8	Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros	Convergência total (PGCA, p. 27).
IAS 10	Acontecimento Após a Data do Balanço	Convergência total (PGCA, p. 66).
IAS 11	Contratos de Construção	Convergência total (PGCA, p. 51).
IAS 16	Ativos Fixos Tangíveis	Convergência em critérios (reconhecimento e mensuração) e divergência de terminologia. No PGCA surgem com a designação de Imobilizações Corpóreas (PGCA, p. 47).
IAS 18	Rédito	Convergência total (PGCA, p. 57).
IAS 20	Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	Convergência total (PGCA, p. 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 p. 27).
IAS 23	Custos de Empréstimos Obtidos	Convergência total (PGCA, p. 64).
IAS 24	Divulgações de partes relacionadas	Convergência total (PGCA, p. 68).
IAS 38	Ativos Intangíveis	Convergência em critérios (reconhecimento e mensuração) e divergência de terminologia. No PGCA surgem com a designação de Imobilizações Incorpóreas (PGCA, p. 46).

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

A tabela 1 mostra que existe uma convergência quase que total entre o PGCA e o IASB relativamente ao tratamento contabilístico subjacente a um conjunto diversificado de temáticas. Há, porém, outras que, não sendo diametralmente opostas, permitem identificar diferenças porque os princípios em que se fazem assentar não são totalmente coincidentes ou aplicáveis em toda a sua extensão (tabela 2) e outras às quais o PGCA não faz referência uma vez que, datando de 2001 e não tendo, de então para cá, sido objeto de qualquer atualização, ao contrário do que se verificou ao nível do normativo do IASB, que sofreu uma reforma profunda em 2002, é possível identificar diferenças notáveis entre estes dois normativos.

Tabela 2. Convergência parcial entre PGCA e IAS/IFRS

IAS/IFRS - PGCA		GRAU DE APROXIMAÇÃO
IAS 37	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Parcialmente aplicável. O PGCA refere o conceito de contingência, cuja determinação depende da: 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 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 clarificado o métodos para a sua qualificação (PGCA, p.66).
IFRS 1	Adoção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro	Parcialmente aplicável. O PGCA faz referência à necessidade de ser dada atenção especial à preparação das demonstrações financeiras (DF) 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 das DF e poderem ser apresentados como saldos comparativos; e que b) o facto referido em a) deve ser convenientemente divulgado (PGCA, p. 4), ainda que não referindo quais as divulgações, tal como tipificado na IFRS 1.

<i>IFRS 5</i>	Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas	Parcialmente aplicável. O PGCA refere que um bem cuja retirada se limite 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, p. 47). Explicita apenas os critérios de mensuração, não fazendo alusão à reclassificação, no reconhecimento subsequente, nem às divulgações.
---------------	--	--

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

**Tabela 3. Divergência total entre PGCA e IAS/IFRS**

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

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

A análise das tabelas (2 e 3) permitem concluir que o normativo contabilístico angolano se encontra desfasada, quer relativamente à evolução registada no plano internacional quer, inclusive, para responder ao desenvolvimento económico que o país tem registado nos últimos anos. Empreender uma reforma que lhe permita acompanhar as principais alterações que a evolução contabilística vem registando a nível internacional (Cruz, 2011), tornando o país mais competitivo sob o ponto de vista da captação de investimento estrangeiro e, simultaneamente, o ajude a resolver constrangimento internos (falta de resposta do normativo em vigor), é não só oportuna quanto necessária.



## **2. Estudo de caso no setor agrícola em Angola: prática contabilística aplicável e proposta para a sua melhoria**

### **2.1. Metodologia, método de investigação e técnica de recolha de dados**

O estudo segue uma metodologia de natureza qualitativa, suportada na recolha, análise, descrição e interpretação dos dados com o objetivo de compreender, de uma forma global, situações, experiências ou os significados das ações e perceções dos sujeitos através da sua elucidação e descrição (Bogdan & Biklen, 1994), privilegiando o contexto material como fonte direta dos dados, tendo no investigador o principal elemento de recolha enquanto observador do que quer investigar (Carmo & Ferreira, 1988). É uma investigação que considera que os sistemas sociais não podem ser tratados como fenómenos naturais, mas antes como fenómenos socialmente construídos, proporcionando aos investigadores informação rica, detalhada e contextualizada que geralmente a investigação quantitativa não é capaz de facultar (Major & Vieira, 2009). É uma das mais utilizadas nas pesquisas sociais e humanas (Guba & Lincoln, 1994), após o reconhecimento de que, nas relações humanas, a “realidade” ocorre dentro de contextos históricos e é construída socialmente (Denzin & Lincoln, 2005), sendo adequada para a compreensão de fenómenos caracterizados por um alto grau de complexidade interna (Minayo & Sanches, 1993). Assim, 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. São de natureza diferente, mas do ponto de vista epistemológico nenhuma é mais científica que a outra (Guba & Lincoln, 1994; Minayo & Sanches, 1993; Denzin & Lincoln, 2005). Se antes predominavam estatísticas experimentais, passaram a coexistir análises textuais ou entrevistas, enfatizando-se a mudança social e aprofundando-se o conhecimento da relação entre investigador e investigação (Aires, 2015).

O uso deste tipo de metodologia é comum em estudos de caso (Raupp & Beuren, 2004), técnica que investiga um fenómeno no seu ambiente real e a escolhida para esta investigação porque, tratando-se de uma abordagem que envolve uma reflexão profunda sobre as evidências e o seu posicionamento perante a teoria (Yin, 2003), considera-se ser um meio adequado para responder ao objetivo do estudo.

Relativamente aos principais meios a utilizar para a recolha de informação, as entrevistas, a observação direta, a análise de conteúdo ou os registos áudio e vídeo surgem como alternativas muito válidas para uma metodologia deste tipo (Silva &

Silva, 2013). Neste estudo optou-se por utilizar a entrevista semiestruturadas por permitir recolher o máximo de informação e assegurar que o foco se fixe num determinado objetivo de investigação, isto é, assegura ao investigador o desencadear um processo de geração de informação, suportado nas entrevistas semiestruturadas e abertas, de modo a poder compreender determinado fenómeno social tendo por base as experiências vividas pelo entrevistado (Major & Vieira, 2009).

## **2.2. Evidência acerca das práticas contabilísticas aplicáveis e perceção sobre a necessidade e oportunidade de se proceder a uma reforma**

Recordamos que este trabalho tem como objetivo efetuar uma reflexão no âmbito do normativo contabilístico angolano, particularmente centrada no normativo aplicável ao setor agrícola e a partir do qual se procurará discutir a pertinência de proceder a uma reforma contabilística.

As entrevistas (principal fonte de recolha de dados) foram realizadas entre os dias 01 de agosto a 07 de setembro de 2017, a um conjunto de 16 profissionais, ligados a empresas do setor agrícola e agropecuário, 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 (Tabela 4), 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.

Tabela 4. 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 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, em particular as do setor agrícola**

9. Atendendo às especificidades que determinados setores de atividade apresentam, reconhece haver necessidade de desenvolver normas específicas?

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 biológicos de produção quer os consumíveis? 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 e/ou utilidade que é reconhecida à informação financeira**

12. Qual a importância que reconhece e/ou atribui à informação financeira 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 estão obrigadas a elaborar em Angola?

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 o tendem a desvalorizar? 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.

Para efeitos de análise e interpretação dos dados procedeu-se a uma sistematização das respostas (Tabelas 5 a 7), tomando por base a seguinte linha de raciocínio:

- Potencial do PGCA para responder aos desafios do momento;
- Potencial do PGCA para responder a necessidades específicas, em particular às do setor agrícola; e
- Importância atribuída à informação financeira.

Tabela 5. Potencial do PGCA para responder aos desafios do momento

QUESTÃO	EVIDÊNCIAS ENCONTRADAS
1.	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”.
2.	Para a esmagadora maioria o normativo “é amplamente conhecido e aceite”, ainda que alguns profissionais considerem que “o nível de aceitação pode ser questionado, por ser o único que existe para empresas não financeiras”.
3.	A generalidade considera que o PGCA se encontra desajustado face ao contexto económico atual, ainda que um dos académicos considere que “o normativo contabilístico angolano se adequa ao atual contexto económico porque as empresas que operam no país são Pequenas e Micro Entidades”.
4.	Globalmente, “(...) espera-se que responda às necessidades dos agentes económicos”, “(...) que regule a contabilidade financeira, não só para fins fiscais, mais também para fins operacionais no sentido de ajudar os gestores a tomarem decisões”.
4.1.	Consideram “que sim, ainda que a situação patrimonial, financeira e de resultados possa ser comprometida por causa das insuficiências e lacunas do normativo”, mas reconhecem também que “ (...) ajuda algumas empresas a preparar informação capaz de oferecer uma imagem verdadeira, mais depende do tipo de entidade e sector de atividade”.

- 4.2. Todos afirmam que *“sim, ajuda a cumprir com as obrigações fiscais”*.
5. Todos afirmaram que o *“normativo tem cumprido com a sua missão, mas vem também revelando algumas insuficiências/lacunas, (...) precisa ser revisto porque desde a sua aprovação 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”*.
6. Globalmente, afirmam que não *“(...) ainda que para empresas comerciais se aplique o normativo de forma indiferenciada, há a exceção da banca e seguros”*.
7. Tendem a considerar que a *“qualidade da informação financeira é boa, ainda que dependa muitas das vezes da competência do profissional que a prepara”*, ainda que para os académicos a *“qualidade da informação financeira ainda é débil, porque 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”*.
8. 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”* 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”*.

**Fonte:** Elaboração própria.

Os resultados (Tabela 5) permitem concluir que a generalidade dos entrevistados considera que o normativo contabilístico angolano se resume ao PGCA e que a falta de alternativa é mitigada pelo facto de o tecido empresarial ser pouco exigente, mas também que, ainda que o PGCA vá cumprindo a sua missão junto de certas empresas, revela falta de capacidade para responder às necessidades crescentes de empresas de maior tamanho e as integradas em grupos económicos. O processo de globalização dos mercados e das economias veio enfatizar a necessidade de serem empreendidas mudanças ao nível dos modelos contabilísticos, independentemente do seu país de origem (Pinto & Carvalho, 2012), e Angola não pode passar ao lado deste desafio na medida em que a informação financeira que é preparada com base em normas geralmente aceites contribui para o assegurar da transparência, da alocação apropriada de recursos, funcionamento eficiente dos mercados, estabilidade do sistema financeira e, globalmente, para uma boa governação das empresas e organizações (Nnadi & Soobaroyen, 2015). 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 (Cruz, 2011).

Tabela 6. Potencial do PGCA para responder a necessidades específicas, em particular às do setor agrícola

QUESTÃO	EVIDÊNCIAS ENCONTRADAS
9.	Todos os entrevistados foram unânimes em afirmar que <i>“há necessidade de desenvolver normas específicas para determinados setores de atividade”</i>
9.1.	A maioria, profissionais e académicos, considera que o setor para o qual há necessidades específicas <i>“é o sector agrícola,”</i> mas <i>“também o setor petrolífero”</i> .
9.2.	Todos, em uníssono, afirmam que o <i>“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”</i> .
10.	Os resultados mostram que <i>“os ativos biológicos de produção são registados na classe meios fixos e investimentos, utilizando a rubrica imobilizações corpóreas, e os consumíveis são registados na classe das existências, utilizando a rubrica matérias subsidiárias”</i> ou <i>“na rubrica matérias-primas subsidiárias e de consumo”</i> .
11.	Todos afirmam que <i>“deveria haver uma rubrica específica para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos”</i>

Os resultados (Tabela 6) 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. 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 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 económica e financeira das entidades do setor.

Tabela 7. Importância atribuída à informação financeira

QUESTÃO	EVIDÊNCIAS ENCONTRADAS
12.	Globalmente, todos reconhecem que “ <i>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</i> ”.
13.	Todos os entrevistados consideram que a menor importância que possa ser atribuída à informação financeira pode estar relacionada “ <i>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 a firmam que não precisam de contabilistas</i> ”.
13.1.	Tudo indica que “ <i>(...) a falta de organização, meios, capacidade, etc</i> ” podem justificar a menor importância que possa ser dada à informação financeira.
14.	As demonstrações financeiras que as empresas devem elaborar em Angola são “ <i>Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexos</i> ”.
15.	As empresas tendem a atribuir importância à “ <i>Demonstração dos Resultados</i> ”, ao “ <i>Balanço e Demonstração dos Resultados</i> ” e ao “ <i>Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexos</i> ”, ou seja, não há unanimidade quanto à importância reconhecida a cada uma.
16.	Os entrevistados foram unânimes em afirmar que “ <i>o Anexo é de grande utilidade, visto que serve de suporte do ponto</i>

- de vista qualitativo (...), no sentido de esclarecer de forma detalhada as mutações ocorridas no património durante o período económico”.*
17. Globalmente, apontam ser “*comum as empresas em Angola elaborarem o Anexo e isto deve-se ao facto de serem coagidos pelo fisco*”, ainda que alguns profissionais tenham referido que “*a desvalorização do Anexo por algumas empresas se deve à falta de conhecimento da sua importância ou a fraca capacidade na sua elaboração por parte dos técnicos*”.
  - 17.1. Relativamente ao conhecimento acerca do propósito e utilidade desta demonstração financeira, os resultados não foram conclusivos.
  - 17.2. Relativamente às dificuldades que possam estar associadas à sua elaboração, também não foi possível concluir.

**Fonte:** Elaboração própria.

Os resultados (Tabela 7) permitem concluir que, ainda que os profissionais e académicos propendam a reconhecer importância à informação financeira, assumem também que ela tende ainda a ser desvalorizada por não se possuir, ainda, uma verdadeira consciência acerca dos reais propósitos da contabilidade e dos objetivos da informação financeira.

### **2.3. Proposta de alteração ao PGCA para responder às necessidades do setor agrícola**

A agricultura compreende o processo de produção de matérias vegetais e animais e o trabalho que o homem desenvolve para o cultivo dessas espécies (Pedro, 2015), enquanto a atividade agrícola é a gestão, por uma entidade, da transformação biológica e colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão, em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais (IAS 41§5). A atividade agrícola, ao fazer-se assentar 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, apresenta, quando comparada com as demais atividades, características ímpares. Ou seja, a maior ou menor capacidade das unidades empresariais agrícolas faz-se depender não apenas da utilização eficiente e eficaz de recursos, mas também, e fundamentalmente, da existência das melhores condições edafo-climáticas, normalmente associadas a uma região, país ou localização específica.

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 é, numa economia aberta e altamente competitiva, um desafio de todos os Governos, mas fundamentalmente dos de países que apresentem condições excecionais para o seu desenvolvimento, como é o caso de Angola, que dispõe de condições edafo-climáticas que lhe proporcionam um potencial muito grande e variado em termos de produção agropecuária (Pacheco et al., 2013), ou seja, condições que lhe permitem fazer uma aposta forte no setor primário, fundamentalmente sob o ponto de vista do papel que este pode vir a ter na

diversificação da sua atividade económica (Rocha, 2014). Porém, os resultados recolhidos (Tabela 7) testemunham a falta de atenção a que este setor tem sido votado, pelo menos no que respeita à organização administrativa e financeira das unidades que o suportam, e alertam para a necessidade de serem empreendidas reformas, seja pelas lacunas ao nível dos critérios de reconhecimento seja pela existência de uma certa incongruência quanto ao modelo de mensuração a aplicar aos investimentos afetos a este setor. É que, o articulado do PGCA contém uma ou outra referência muito breve às atividades do setor agrícola, nomeadamente ao nível da valorização das existências, e sem entrar 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, como em práticas discricionárias e contrárias à natureza dos próprios ativos, tal como se procura por em evidência na Tabela 8, onde se sistematiza os resultados obtidos.

Tabela 8. Prática contabilística aplicável

<b>Ativos Biológicos de Produção</b>	<b>Ativos Biológicos Consumíveis</b>
<b>Adquiridos</b>	
<b>Reconhecimento inicial</b>	
Reconhecidos com “Outras Imobilizações Corpóreas” ao Custo (preço de compra)	Reconhecidos como “Existências”, ao Custo (preço de compra)
<b>Nascidos na exploração</b>	
Reconhecidos como “Existências”, ao Preço de mercado	Reconhecidos como “Existências”, ao Preço de mercado
<b>Reconhecimento subsequente</b>	
Mantidos como “Outras Imobilizações Corpóreas”, ao Custo menos depreciações acumuladas	Mantidos como “Existências”, ao Custo

Fonte: Elaboração própria.

A análise da Tabela 8 confirma a falta de consistência das práticas contabilísticas que vêm sendo seguidas. Por exemplo, enquanto os ativos biológicos de produção são reconhecidos como “Outras Imobilizações Corpóreas” quando adquiridos, 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, à semelhança dos demais ativos assim classificados. 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, não é consentâneo com a natureza destes ativos.

Na verdade, 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 a mesma atenção no domínio da estruturação da informação

financeira (Rech et al., 2006) que os demais setores de atividade. O primeiro avanço neste sentido chegaria apenas em 2001, pela mão do IASB, com a publicação da IAS 41, e que abriu um novo ciclo no que respeita às preocupações manifestadas com o relato financeiro das entidades a operar no âmbito do sector agrícola. A IAS 41 foi pioneira nesta matéria e conquista, por isso, o estatuto de referência, pelo que é também nesse sentido que se propõe discutir a reforma do PGCA para acolher os seus princípios. Esta reforma não representa 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 uma atualização, que até deveria ir mais além, decorridos que estão mais de 15 anos da publicação do PGCA. Porém, se não uma reforma completa, pelo menos uma adaptação para eliminar as principais lacunas e eventuais inconsistências. Neste particular, ao nível da resposta que vem sendo dada às entidades do setor agrícola.

Recordamos que nos termos da IAS 41 a atividade agrícola é entendida como a “gestão, por uma entidade, da transformação biológica de animais vivos e plantas em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais para venda” (§5). 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).

Nos termos deste normativo (IAS 41) deve 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): (i) a entidade controla o ativo como consequência de acontecimentos passados; (ii) é possível que benefícios económicos associados ao ativo possam fluir para a entidade; e (iii) o seu custo e o justo valor possam ser determinados com fiabilidade. Acresce, ainda, que estes ativos devem ser classificados como ativos biológicos consumíveis quando “estejam para ser colhidos como produto ou vendidos como ativos biológicos” e como ativos biológicos de produção quando se trate “de regeneração própria”, de que são exemplo o “gado destinado à produção de carne ou mantido para venda” (§43 a §45), como se procura sistematizar na Tabela 9 que a seguir se apresenta.

Tabela 9. Classificação e características distintivas dos ativos biológicos

<b>Ativos Biológicos de Produção</b>	<b>Ativos Biológicos Consumíveis</b>
Animais vivos e plantas Permitem várias colheitas e/ou várias produções e reproduções (no caso dos animais).	Animais vivos e plantas Extinguem-se em cada colheita.

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



Relativamente aos critérios de mensuração determina a IAS 41 que um ativo biológico seja “mensurado no reconhecimento inicial e em cada data do balanço pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda” (§12), exceto nos casos 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” (§30). Para o efeito, define 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” (§8), e que o “justo valor de um ativo é baseado na sua localização e condição presentes...” (§9). No que respeita à mensuração, o justo valor é o critério de referência e a manutenção ao custo, deduzido das respetivas depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas, o critério alternativo, tal como se procura sistematizar na Tabela 10, que se segue.

Tabela 10. Critérios de mensuração para os ativos biológicos

Tratamento de Referência	Adquiridos	Tratamento Alternativo
<b>Reconhecimento inicial</b>		<b>Reconhecimento inicial</b>
1. Custo Aquisição (Se Custo Aquisição = Justo Valor)		Custo Aquisição
2. Justo Valor (Se CA≠JV)		
<b>Reconhecimento subsequente</b>		<b>Reconhecimento subsequente</b>
Justo valor (ajustamento em cada data de balanço, por contrapartida de resultados)		Custo - Depreciação Acumulada - Perda Imparidade Acumulada
	<b>Nascidos na Exploração</b>	
<b>Reconhecimento inicial</b>		<b>Reconhecimento inicial</b>
Justo valor (ajustamento em cada data de balanço, por contrapartida de resultados)		Preço de venda líquido da margem eventual
<b>Reconhecimento subsequente</b>		<b>Reconhecimento subsequente</b>
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.

Uma valorização assente no justo valor, ainda que, por tradição, a mensuração dos elementos patrimoniais tenha por base o critério do custo, e tanto assim que se converteu num princípio de aceitação generalizada, não porque se entendesse ser um modelo perfeito mas porque parece ser o mais adequado à satisfação do requisito da fiabilidade (Sousa, 2011; Teixeira, 2012; Rodrigues & Tavares, 2013). A contestação de que vem sendo alvo, e que veio dar primazia à utilização do justo valor em certas circunstâncias, prende-se com a menor relevância que a informação financeira que dele resulta possa apresentar (Pires & Rodrigues, 2008; Carrilho, 2014). Na verdade, na opção pelo justo valor pondera a sua maior relevância, porque mais “próximo do valor económico de realização do ativo”, ainda que a sua utilização aporte maior subjetividade, “consequência das diferentes premissas que envolvem o seu cálculo”

(Lima & Pereira, 2011, p.6). Nesta circunstância, se em presença de mercados ativos e suficientemente representativos, o justo valor concorre para potenciar as características da relevância e fiabilidade na representação dos ativos, de contrário, a avaliação poderá estar sujeita a erros e obliquidades (King, 2008). Nesta conformidade, esta discussão deve fazer-se a partir da ponderação dos prós e contras das alternativas disponíveis mas sem esquecer as idiosincrasias dos ativos objeto de mensuração (Elad, 2004) e as características da envolvente, porque são estas quem mais condiciona e determina um sistema contabilístico (Ignacio & Jarne, 1997) e que justificam diferentes necessidades e a opção por critérios diferentes para lhe dar resposta (Pires & Rodrigues, 2011). No caso dos ativos biológicos, são as suas características básicas, traduzidas em mutações físicas significativas decorrentes de um processo de criação e degeneração natural, que levam à utilização do justo valor. Não se trata propriamente de uma opção, mas antes de um caminho natural, tal como determina a IAS 41, que o apresenta como o critério valorimétrico de referência. Para a obtenção do justo valor dos ativos biológicos pode recorrer-se ao Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA), *link* do Ministérios da Agricultura em cada país, ou, na ausência deste, como acontece em Angola, recorrendo aos preços de transações recentes para ativos iguais ou semelhantes, ou, ainda, 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 os princípios da IAS 41 e as principais características do processo de reconhecimento do PGCA, que assenta, à semelhança da generalidade os países de corrente continental, num quadro de contas, apresenta-se, na Tabela 11 que se segue, uma proposta de tratamento contabilístico para os ativos biológicos, de produção e consumíveis, adquiridos e/ou gerados na exploração. A proposta pressupõe a necessária adaptação do quadro de contas, mais concretamente da classe 2 “Existências”, com as contas 271 e 272 para acolherem o reconhecimento dos ativos biológicos consumíveis e de produção, respetivamente, e das classes 6 e 7 para acolher as contas 774 e 674, para o reconhecimento das variações, positivas e negativas, no justo valor desses respetivos ativos.

Tabela 11. Proposta de melhoria do PGCA para acolher os princípios da IAS 41

MENSURAÇÃO	RECONHECIMENTO	
	AQUISIÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS DE PRODUÇÃO	
	Débito	Crédito
Ao custo de aquisição – se o custo de aquisição corresponder ao justo valor no momento da compra	272 Ativos biológicos de produção	321 Fornecedores correntes
Se o custo de Ajustamento pela	272 Ativos biológicos de produção	674 Proveito por aumento de justo valor

aquisição não corresponder ao justo valor no momento da compra	diferença positiva (ganho) Ajustamento pela diferença negativa (perda)	774 Custo por redução do justo valor	272 Ativos biológicos de produção
<b>AQUISIÇÃO DE ATIVOS BIOLÓGICOS CONSUMÍVEIS</b>			
	<b>Débito</b>		<b>Crédito</b>
Ao custo de aquisição	213 Compra de ativos biológicos		321 Fornecedores correntes
Pelo custo das compras	713 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas de ativos biológicos		213 Compra de ativos biológicos
Ao justo valor	271 Ativos biológicos consumíveis		674 Proveito por aumento de justo valor
Ajustamento em cada data do balanço para o justo valor, pela diferença positiva (ganho)	271 Ativos biológicos consumíveis		674 Proveito por aumento de justo valor
Ajustamento em cada data do balanço para o justo valor, pela diferença negativa (perda)	774 Custo por redução do justo valor		271 Ativos biológicos consumíveis
<b>ATIVOS BIOLÓGICOS NASCIDOS NA EXPLORAÇÃO</b>			
<b>Ativos Biológico de Produção</b>			
	<b>Débito</b>		<b>Crédito</b>
Ao justo valor	272 Ativos biológicos de produção		674 Proveito por aumento de justo valor
<b>Ativos Biológicos Consumíveis nascidos na exploração</b>			
Ao justo valor	271 Ativos biológicos consumíveis		674 Proveito por aumento de justo valor
<b>VENDA DE ATIVOS BIOLÓGICOS VIVOS</b>			
<b>Ativo Biológico de Produção</b>			
	<b>Débito</b>		<b>Crédito</b>
Desreconhecimento de ativo biológico de produção	68112 Outros proveitos e ganhos não operacionais na alienação de ativos biológicos de produção		272 Ativos biológicos de produção
Valor da venda	31 Clientes		68112 Outros proveitos e ganhos não operacionais na alienação de ativos biológicos de produção
<b>Ativo Biológico Consumíveis</b>			
Valor da venda	31 Clientes		61 Venda
Pelo custo da venda	774 Custo por redução do justo valor		271 Ativos biológicos consumíveis
<b>ABATE DE ATIVOS BIOLÓGICOS</b>			
<b>Ativo Biológico de Produção</b>			
	<b>Débito</b>		<b>Crédito</b>
Pelo desreconhecimento do ativo biológico de produção por abate	78114 Outros custos e perdas não operacionais por abate de ativos biológicos		272 Ativos biológicos de produção
<b>Ativo Biológico Consumíveis</b>			
Pelo justo valor	774 Custo por redução do justo valor de ativos biológicos		271 Ativos biológicos consumíveis

Fonte: Elaboração própria.

Antes de concluir, uma última referência ao conjunto de divulgações obrigatórias e que, no âmbito desta proposta, deverão, também, passar constar das notas do Anexo às respectivas demonstrações financeiras, sob a forma texto explicativo ou quadros suplementares, para que melhor se compreendam as respectivas operações e os seus efeitos (IAS 41, §40 a 43).

### **Conclusões, limitações e futuras linhas de investigação**

Recordamos que este trabalho foi desenvolvido com objetivo de efetuar uma reflexão no âmbito do normativo contabilístico angolano, particularmente centrada no setor agrícola, e a partir do qual se procurou não só discutir a pertinência de empreender uma reforma do PGCA como apresentar as linhas gerais dessa reforma. O trabalho realizado permitiu concluir que:

1. A colonização foi um dos fatores que mais influenciou os sistemas contabilísticos em África e que essa influência foi exercida a partir dos modelos de contabilidade de tipo continental ou anglo-saxónico, consoante o país colonizador;
2. O sistema contabilístico angolano é de influência continental e, dentro desta, de ascendência portuguesa;
3. Em Angola não existe um organismo independente de normalização contabilística, pelo que esta questão é da inteira responsabilidade de entidades controladas pelo Governo;
4. O normativo atualmente em vigor, o PGCA, apresenta já um certo grau de aproximação ao normativo do IASB, mas está desatualizado porque data de 2001;
5. O PGCA precisa de uma reforma profunda, capaz de lhe permitir acompanhar a evolução contabilística registado a nível internacional (IASB). Não se trata 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;
6. Precisa, pelo menos, de uma atualização para responder às necessidades de sectores de atividade, designadamente o agrícola, porque a resposta agora oferecida 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;
7. O primeiro avanço em termos de normalização contabilística aplicável ao setor agrícola chegou apenas em 2001, pelas mãos do IASB, com a publicação da IAS 41, o que abriu um novo ciclo no que respeita às preocupações manifestadas com o relato financeiro das entidades a operar no âmbito deste sector;
8. A IAS 41, ao ser pioneira nesta matéria, conquistou um estatuto que a coloca numa posição de referência para as reformas a empreender a este nível;

9. 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. 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 afetam os ativos biológicos. Aliás, a transformação biológica compreende fenómenos de natureza qualitativa e quantitativa e em que o homem nem sempre pode interferir; e
10. Ao nível dos ativos biológicos o justo valor consegue valorizações mais relevantes, mas pode também contribuir para aumentar a manipulação, em particular nas situações de ausência de mercado, como acontece de momento em Angola, assim como pode implicar elevados custos para as empresas.

Estas conclusões devem, porém, ser interpretadas no âmbito de um conjunto de limitações, nomeadamente a escassez de literatura angolana sobre o tema, a falta de abertura das empresas, o que provocou grandes constrangimentos no acesso à informação financeira, e a pouca disponibilidade dos profissionais para partilharem experiências. As limitações criam oportunidades para o futuro. Neste sentido sugere-se, como futuras linhas de investigação, o desenvolvimento do mesmo estudo mas com recurso a metodologias alternativas, com o intuito de se poder utilizar amostras mais representativas para completar e/ou reforçar os resultados agora obtidos.

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

Referências bibliográficas  
XAires, L. (2015). *Paradigma qualitativo e práticas de investigação educacional*. Porto: Universidade Aberta.

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.

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?* Lisboa: 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 negócios em África*. Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

- Banco Mundial. (2005). Rapport sur l'application des normes et codes (ROSC). *Comptabilité et Audit - Senegal*, (Washington DC).
- Banco Mundial. (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, *Journal of Accounting Research*, 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 & Ckraft Viana.
- Cerne, K. (2009). Influential factors of countrys accounting system development. *Review Pregledni Rad*, 2(2), 1-12.
- Cruz, C. M. P. (2011). *Principais diferenças entre o plano geral de contabilidade de Angola e o sistema de normalização contabilística de Portugal*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.
- Decreto n.º 207. (2015). Decreto presidencial, que aprovou as taxas de amortização em vigor, de 05 de novembro.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2005). The sage handbook of qualitative research. In *Thousand Oaks, CA: Sage Publication*, 3rd ed., 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. (2000). *Letter of intent of the government of cameroon*. Washington DC. Retrieved from International Monetary Fund.
- Gouadain, D. & Wade. B. (2002). *Comptabilité générale système comptable l'ohada*. Paris: Agence Universitaire de la Francophonie (Editions ESTEM).
- Guba, E., & Lincoln, Y. (1994). Competing paradigms in qualitative research. *Handbook of Qualitative Research*, 105-117.
- IAS 41. International Accounting Standard. (2009). IAS 41 Agriculture. *EC Staff Consolidated Version as of 16 September, for Intermination Purposes Only*, 1-8.
- Ignacio, J. & Jarne, 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>
- 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.
- Măciucă, G., & Socoliuc, M. (2013). The role of accouting sistem classification in the optimization of international harmonisation process. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 13(2), 200-206.
- Major, M. J., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escola Editora.
- 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.
- 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., & Parker, R. H. (2008). *Comparative international accounting* (10th ed.). UK: Pearson Education.
- Pedro, L. (2015). *Ativos biológicos*. Instituto Politécnico de Setúbal.
- 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., & 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, 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.
- Rech, J. I., Pereira, C. C., Pereira, V. I., & Cunha, F. da M. (2006). IAS 41 - Agricultura: Um estudo da aplicação da norma internacional de contabilidade as empresas de pecuária de corte. *Congresso USP de Controladoria E Contabilidade*, 1-12. <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.
- Santos, L. L. (2006). *Contabilidade internacional, comparação das normas contabilísticas para as empresas não financeiras nos países lusófono* (1st ed.). Porto: Baltazar e Cerqueira-Ind. Gráfica.
- Silva, R., & Silva, P. (2013). O contributo dos métodos qualitativos na investigação em contabilidade de gestão. *Indagatio Didactica.*, 5(2).
- 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*. Faro: Universidade do Algarve.
- Yin, R. K. (2003). *Case study research: Design and methods* (3ª Edição). Sage publicatons.**