

DIFERENÇAS ENTRE O NORMATIVO ANGOLANO E O
NORMATIVO INTERNACIONAL
ESTUDO DE CASO: SONANGOL

MARTINHO MANUEL

Dissertação de Mestrado
em Contabilidade

Orientador(a):
Prof.^a Doutora Ana Isabel Morais, Prof.^a Associada, ISEG, Instituto Superior de
Economia e Gestão, Departamento de Gestão

|
Fevereiro 2015

Agradecimentos

Antes de mais quero agradecer a Deus pela imensurável graça que o senhor me concedeu, não esquecendo, sobretudo aos meus pais que sempre me inculcaram a ideia de que na vida nada é impossível, basta acreditar.

Quero também agradecer a Dr.^a Sónia Barreto Directora Geral do Instituto Superior Politécnico Independente Lubango, no qual sou docente pela amabilidade demonstrada à quanto das minhas viagens.

Um agradecimento ao Dr. Lino Inocêncio pela ajuda prestada e a todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para o culminar deste trabalho.

Agradeço do fundo do meu coração a minha orientadora, Professora Dr.^a Ana Isabel Morais, a qual admiro muito, pela afeição, disponibilidade e sobretudo pelos caminhos que me foi indicando para o engrandecimento deste documento.

Resumo.

O processo de globalização alterou profundamente a forma de ação das atividades económicas, aumentando o risco dos agentes de mercado e forçando-os a modelos de gestão mais eficazes e tomadas de decisão suportadas em melhor informação. Este ambiente global e competitivo em termos económicos arrastou consigo a mundialização dos sistemas de informação e, em particular a necessidade em aproximar a forma de relatar as contas das diversas entidades independentemente da sua localização.

O sistema contabilístico, como o único suporte capaz de proporcionar credibilidade à informação financeira divulgada pelas entidades, foi forçado a abandonar modelos informacionais centrados na perspectiva local de cada país, em favor de sistemas transacionais capazes de proporcionar informação, credível, compreensível e comparável para que seja mais útil às múltiplas categorias de agentes que operam nesses mercados.

O International Accounting Standards Board (IASB) um organismo privado de âmbito internacional tem vindo a formular e publicar normas para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras, promovendo a sua aceitação e aplicação a nível mundial de modo a atingir a harmonização internacional das práticas de elaboração da informação financeira, promovendo e facilitando a adopção das suas normas através da convergência com normativos nacionais e atendendo às necessidades de relato financeiro dos países emergentes.

Em Angola, as normas contabilísticas têm até agora assumido um carácter legal, mas prevê desde já que possa haver alterações no futuro no sentido de retirar a componente legal e substituí-la por práticas contabilísticas aceites na comunidade internacional.

Este estudo tem como objetivo analisar convergências e divergência existentes entre dois normativos, o Plano Geral de Contabilidade Angolano (PGCA) e, as IAS/IFRS.

De acordo com os dados no caso apresentado verificou-se que há divergências no critério de valorimetria entre os dois normativos.

Palavras-chave: Adopção; Ajustamentos; (PGCA); (IAS/IFRS); Normativo Angolano Normativo Internacional.

JEL Classification System: M41 Contabilidade

Abstract.

The process of globalization has profoundly changed the form of action of economic activities, increasing the risk of market players and forcing them to more effective management models and decision making supported by better information. This global and competitive environment in economic terms brought with it the globalization of information systems and in particular the need to approximate the way of reporting the accounts of several entities regard less of their location.

The accounting system, as the only instrument that can provide credibility to the financial information disclosed by the entities was forced to abandon informational models centered on the local perspective of each country, in favor of transactional systems capable of providing, credible, understandable and comparable for it to be more useful to the multiple categories of agents operating in these markets.

The International Accounting Standards Board (IASB), a private body to international framework, has been to formulate and publish standards for the preparation and presentation of financial statements , promoting their acceptance and implementation worldwide in order to achieve international harmonization of development practices financial reporting , promote and facilitate the adoption of its standards through convergence with national standards and meeting the financial reporting needs of emerging countries.

In Angola accounting standards have so far taken a legal, but now provides that there may be changes in the future in order to remove the legal component and replace it with accounting practices accepted in the international community.

This study aims to analyze the differences and similarities of accounting options of the two standards, the General Plan of Angolan Accounting (PGCA), (IAS/IFRS) in terms of accounting policies.

According to the data presented in the case it was found that there are differences in the criteria for valuation between the two standards.

Keywords: Adoption; adjustments; (PGCA); (IAS /IFRS);

Normative Angolan International Standard.

JEL Classification System: M41 Accounting

Lista de Abreviaturas

AISEG – Accounting International Study Group

AFT- Ativo Fixo Tangível

BVDA – Bolsa de Valores e Derivados de Angola

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

DF – Demonstrações Financeiras

EUA- Estados Unidos de América

EC- Estrutura Conceptual

FASB – Financial Accounting Standard Board

FIFO – First in first out

GATT – General Agreement on Tariffs and Trade

IOSCO- International Organization of Securities Commissions

IAS – International Accounting Standards

IFRS - International Financial Reporting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IFAC – International Federation of Accountants

ICCAP – Coordination Committee for the Accountancy Profession

LIFO – Last in, first out

OCPCA – Ordem dos Contabilistas e dos Peritos Contabilistas de Angola

PGCA – Plano Geral de Contabilidade Angolano

UE – União Europeia

US GAAP - United States Generally Accepted Accounting Principles

Índice

Agradecimentos.....	i
Resumo.....	ii
Abstract.....	iv
Lista de abreviaturas.....	v
Índice de tabelas.....	viii
1.- Introdução.....	1
1.1.- Justificação do tema	2
1.2.- Objectivos	3
1.3.- Contributo.....	4
1.4.- Estrutura.....	4
Capítulo I – Enquadramento teórico/Revisão da literatura	
1.1. Importância da informação financeira na atualidade.	5
1.2. Normalização contabilística	5
1.3. Organismos reguladores da contabilidade a nível internacional	9
1.4. Estrutura conceptual: significado contabilístico	14
1.5. Angola – Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA).	15
1.5.1. Normativo contabilístico angolano.....	15
1.6. Evolução histórica da contabilidade e Angola.....	16
1.6.1. Harmonização contabilística em Angola.....	17
1.6.2. Estrutura e organização do Plano Geral de Contabilidade.....	17
1.6.3. Modelos de demonstrações financeiras.....	18
1.6.4. Características qualitativas da informação contabilística.....	19
1.7. Análise comparativa entre IAS/IFRS e PGCA.....	20
Capítulo II – Comparação PGCA e IAS/IFRS	
1. Princípios contabilísticos geralmente aceites.....	22
2. Demonstrações financeiras.....	23
3. Elementos do ativo.....	26
3.1. Imobilizado incorpóreo/Ativo intangível.....	26
3.2. Imobilizado corpóreo/Ativo fixo tangível	30
3.3. Investimentos em subsidiárias e associadas.....	34
3.4. Existências/Inventários.....	34
3.5. Exploração e avaliação de recursos minerais.....	36
3.6. Custos de empréstimos obtidos.....	37

3.7. Ativos financeiros.....	38
4. Elementos do passivo.....	40
4.1. Provisões.....	40
4.2. Passivos financeiros.....	41
5. Outras situações.....	42
5.1. Correção de erros.....	43
5.2. Alterações das políticas contabilísticas	43
5.3. Alterações das taxas de câmbio.....	44

Capítulo III – Estudo do Caso Grupo Sonangol

1. Descrição do Grupo Sonangol.....	45
2. Descrição do Balanço de 31/12/2012 e dos critérios valorimétricos do Grupo Sonangol – EP segundo o PGCA.....	45
3. Ajustamentos valorimétrico de transição no Balanço de 31/12/2012 de acordo as IAS/IFRS.....	46
3.1. Ativos fixos tangíveis.....	46
3.2. Ativos intangíveis	48
4. Investimentos em subsidiárias e associadas.....	48
5. Inventários	49
6. Investimentos e obras em curso de atividade mineira.....	49
7. Custos de empréstimos obtidos.....	50
8. Provisões para pensões.....	51
9. Impostos diferidos.....	51
10. Ajustamentos.....	51

Capítulo IV – Conclusões

Conclusões gerais.....	53
Limitações.....	55
Investigações futuras.....	56
Referências bibliográficas	58
Anexos.....	63

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Elementos caracterizadores dos sistemas contabilísticos com base nos dois Grandes Blocos: Continental e Anglo-saxónico.

Tabela 2 – Normas internacionais emitidas pelo IASB

Tabela 3 – Normas internacionais emitidas pelo IASB

Tabela 4 – Princípios contabilísticos geralmente aceites/caraterísticas qualitativas, pressupostos e critérios gerais

Tabela 5 - Demonstrações financeiras obrigatórias

Tabela 6 - Estrutura do Balanço/ Demonstração da posição financeira

Tabela 7 – Estrutura da Demonstração de Resultados /Demonstração do rendimento integral

Tabela 8 - Estrutura da Demonstração das alterações do capital próprio (DACP)

Tabela 9 – Demonstração dos fluxos de caixa

Tabela 10 - Imobilizações incorpóreas/Ativos intangíveis (conceito)

Tabela 11 - Aplicação do critério de reconhecimento das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis - fase de investigação

Tabela 12 - Aplicação do critério de reconhecimento das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis - fase de desenvolvimento

Tabela 13 - Mensuração no reconhecimento das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis

Tabela 14 - Mensuração subsequente das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis

Tabela 15 - Amortização das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis

Tabela 16 - Imobilizações corpóreas/Ativo fixo tangível (AFT) (conceito)

Tabela 17 - Critérios de reconhecimento das imobilizações corpóreas/ ativos fixos tangíveis

Tabela 18 - Mensuração inicial das imobilizações corpóreas/ ativos fixos tangíveis

Tabela 19 - Revalorização das imobilizações corpóreas/ dos ativos fixos tangíveis

Tabela 20 - Depreciação das imobilizações corpóreas/ dos ativos fixos tangíveis

Tabela 21 - Investimentos em subsidiárias e associadas

Tabela 22 - Existências/Inventários (conceito)

Tabela 23 - Mensuração inicial das existências/ inventários

Tabela 24 - Mensuração subsequente das existências/Inventários

Tabela 25 - Critérios de mensuração das saídas das existências/Inventários

Tabela 26 - Exploração e avaliação de recursos minerais (mensuração)

Tabela 27 - Despesas a incluir no custo dos ativos de exploração e avaliação

Tabela 28 - Custos de empréstimos obtidos

Tabela 29 - Instrumentos financeiros (reconhecimento dos ativos financeiros)

Tabela 30 - Mensuração inicial dos ativos financeiros

Tabela 31 - Mensuração subsequente dos ativos financeiros

Tabela 32 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

Tabela 33 – Reconhecimento dos passivos financeiros

Tabela 34 – Mensuração inicial dos passivos financeiros

Tabela 35 - Mensuração subsequente dos passivos financeiros

Tabela 36 – Correção de erros

Tabela 37 – Alterações das políticas contabilísticas

Tabela 38 – Efeitos de alterações em taxas de câmbio

Tabela 39 - Ativos fixos tangíveis (valores expressos em Kwanzas)

Tabela 40 - Ativos intangíveis

Tabela 41 – Despesas (valores expressos em Kwanzas)

I-Introdução

O entendimento da contabilidade como ciência social aplicada é partilhado por diversos ilustres autores, entre os quais destacamos Amorim (1969:558); Kam (1990:496), Watts e Zimmerman (1990, in Ferreira, 2003: 58), Sá (1998c, 1998b, 1997: 224,1994, 1992 e1987: 75-76).

Enquanto ciência social, com linguagem própria (López Pérez e Rodríguez Ariza, 2003:20), a contabilidade interage com organizações sociais de factores de produção, designadas empresas, produzindo informação que é utilizada e influencia o relacionamento humano em sociedade e inclusive, a evolução desta (Rocha, 2004:11); em favor desta classificação da contabilidade, muito para além de outras que a elegem como mera técnica ou, como refere Sá (2004:540-541) um recurso para produzir escriturações, demonstrações e fluxos gráficos.

A forma de organizar e relacionar as empresas, em termos globais, foi alterada no final do século XX por uma sucessão de factos e acontecimentos socioeconómicos; Riahi-Belkaoui (1994: 12) aponta fatos como a economia global, o sistema monetário internacional, as empresas multinacionais e o investimento directo estrangeiro.

Com efeito, o incremento do comércio internacional e a mobilidade de pessoas e de recursos, onde se inclui os financeiros associados ao progresso nas tecnologias da informação e da comunicação (Zimmerman, 1997: 641), proporcionaram outras dinâmicas aos negócios, aos mercados de capitais e às regras de preparação e apresentação das contas das empresas.

O alcance da informação contabilística foi redimensionada de uma esfera nacional para uma outra com dimensões internacionais obrigando à análise e interpretação de informação elaborada não só em distintos idiomas, moedas e formatos, mas também em obediência a diferentes princípios que reflectem, entre outros, o ambiente económico, social, político, cultural e histórico de cada país.

Neste sentido, a comparabilidade da informação financeira, objectivo primordial do processo de harmonização contabilística, apresenta-se hoje como uma questão de grande importância e actualidade à qual as empresas multinacionais e os principais organismos harmonizadores procuram dar respostas (Lúcia e Pereira, 2004).

De acordo com Lourenço e Morais (2004), o processo de harmonização contabilística permite aumentar a comparabilidade da informação à escala mundial, o que facilita uma tomada de decisões mais eficazes.

Angola é um país que tem vindo a crescer economicamente nos últimos anos. Nesse sentido precisa de acompanhar a evolução contabilística a nível internacional para que não perca oportunidades e competitividade.

1.1-Justificação do tema

A aldeia global em que o mundo paulatinamente se converteu vem sendo sustentada e potenciada por uma sociedade de informação e comunicação, requisitos imprescindíveis e com peso crescente no processo de tomada de decisão. A manutenção de sistemas contabilísticos diferentes não só cria obstáculos ao processo de comunicação como resulta em custos de contexto que as empresas procuram de todo evitar.

É dentro desta realidade que nos propomos desenvolver o presente trabalho de investigação, que apresenta como objetivo geral o de procurar identificar as principais áreas de divergência entre o Plano Geral de Contabilidade Angolano (PGCA) e as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS) com o intuito de inventariar essas diferenças.

Em termos doutrinários, académicos e institucionais, o processo de globalização dos mercados criou uma situação que tornou necessária a existência de consenso em torno de um documento contabilístico harmonizado conforme as leis internacionais de reporte financeiro, as International Accounting Standards (IAS) e as International Financial Reporting Standards (IFRS).

A influência da aplicação das normas do International Accounting Standards Board (IASB) nos mercados tem sido abordada em diversos estudos académicos, porém são poucos os trabalhos que têm examinado a realidade angolana e o impacto das IFRS nas empresas desse país africano.

Com as alterações e acontecimentos que estão a ocorrer aos níveis nacional e internacional, as empresas e organizações angolanas estão a passar por vários processos de mudança. Este facto exige a implementação de normas contabilísticas que permitam conseguir um aumento sustentado de eficiência e eficácia económica na busca da

competitividade dos seus produtos e serviços. Em muitos países existem órgãos, entidades ou associações responsáveis pelo estabelecimento de normas contabilísticas, o que não é o caso angolano. Em Angola é competência do Ministério das Finanças a alteração do PGCA (Plano Geral de Contabilidade de Angola), após consulta à Ordem dos Contabilistas e dos Peritos Contabilistas (OCPCA), a quem compete a defesa e o desenvolvimento da profissão de contabilistas em Angola. No entanto, a opinião de Magro (2004:7) é favorável à criação de um organismo que progressivamente fosse adaptando o PGCA ao normativo do IASB.

1.2-Objectivos

Este estudo tem como objetivo, por um lado, identificar as principais diferenças existentes entre o Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA) e as normas do International Accounting Standards Board (IAS/IFRS) e, por outro lado e através do recurso a um dos grupos angolanos, identificar os indispensáveis ajustamentos que devem ser efectuados para converter demonstrações financeiras de acordo com as normas contabilísticas angolanas em demonstrações financeiras de acordo com as normas do IASB.

Para alcançar o primeiro objetivo, analisaram-se as opções contabilísticas dos dois normativos, o Plano Geral de Contabilidade Angolano (PGCA) e, as IAS/IFRS, identificando as convergências e as divergências relativamente a temas considerados fundamentais para a obtenção preparação e apresentação das contas. Procurou-se, desta forma, identificar as diferenças existentes nas rubricas das demonstrações financeiras quando apresentadas de acordo com o PGCA e as IAS/IFRS; e analisar detalhada e comparativamente a regulamentação dos dois normativos.

Para alcançar este segundo objetivo, identificou-se uma empresa Angolana, o Grupo Sonangol - E.P. que atualmente aplica o PGCA, e elaborou-se a valorimetria no seu Balanço consolidado de 31/12/2012 segundo as IAS/IFRS. Através desta empresa serão identificados os ajustamentos a efetuar em cada uma das rubricas, ao nível da valorimetria no Balanço, e simultaneamente será identificado qual o impacto desta transição em cada rubrica apresentada.

A escolha deste grupo justifica-se por ser um dos maiores grupos angolanos no sector petrolífero, e pelo facto de ser um dos subscritores da Bolsa de Valores e Derivados de Angola (BVDA).

1.3.-Contributo

O presente estudo pretende colaborar no conhecimento do tema sobre a importância da harmonização contabilística a nível internacional, identificar as diferenças existentes nas rubricas das demonstrações financeiras quando apresentadas de acordo com o PGCA e as IAS/IFRS, contribuindo para uma melhor compreensão das diferenças existentes entre os dois normativos, bem como, perceber o seu impacto numa entidade em concreto.

1.4.-Estrutura

Quanto à estruturação do trabalho pondo de parte a introdução e a conclusão, está dividido em três capítulos:

- No primeiro capítulo ilustra-se o enquadramento da revisão da literatura.
- No segundo capítulo foca-se a comparação entre o normativo Angolano e o normativo Internacional.
- O terceiro capítulo apresenta um estudo de caso Grupo Sonangol evidenciando as diferenças valorimétricas entre os dois normativos.

Capítulo I - Enquadramento teórico/ Revisão da literatura

A revisão de literatura compreende a análise do processo de convergência dos sistemas contabilísticos, com particular destaque para o papel IASB, a caracterização dos sistemas contabilísticos, realçando as principais diferenças e os seus efeitos a nível das demonstrações financeiras (DF), a uma discussão sobre os critérios de reconhecimento e mensuração à luz de ambos os sistemas contabilístico, angolano e o internacional, com o objetivo de pôr em evidência os principais pontos de contacto e divergência. Na continuação referimo-nos ao impacto da aplicação de cada um destes sistema sobre os principais rácios e indicadores. Neste particular apresentamos, ainda, uma breve abordagem às perspetivas mais referidas na literatura sobre análise económica e financeira, explicando e confrontando os principais indicadores.

1.1. Importância da informação financeira na atualidade

Em todos os actos da nossa vida, mesmo nos mais elementares, precisamos de informação, a qual, constituindo um dos principais vectores da sociedade actual, se torna mesmo vital para a tomada de grande número de decisões.

Em termos gerais podemos afirmar que todo e qualquer tipo de informação deve ser credível para que as pessoas a quem a mesma se destina possam retirar conclusões idóneas (Costa, 2001).

O estudo desenvolvido por Simone et al. (1954) é identificado como o primeiro estudo sobre a importância da informação contabilística no contexto empresarial. Este estudo analisa a organização dos sistemas contabilísticos como garante da melhor utilização da informação contabilística na tomada de decisão (Alves, 2002).

1.2. Normalização contabilística

O sistema contabilístico é um conjunto de princípios, normas e práticas que orientam o fornecimento de informação financeira num dado momento e num lugar determinado em resultados de um conjunto de fatores externos e internos (Tua Pereda, 1989) citados por Guimarães (2009).

A contabilidade como sistema de informação das unidades económicas nasce vinculada ao ambiente em que actua, reflectindo não só a procura dos agentes económicos mas também um conjunto de valores, sistemas políticos, económicos e jurídicos (Martinez e Ortiz, 1997).

De acordo com Radebaugh e Gray (1997) a compreensão da influência de factores educacionais, socioculturais, legais, políticos e económicos poderão ajudar a explicar e entender porquê os negócios são conduzidos diferentemente de país para país.

A globalização da economia mundial, principalmente em termos de captação de recursos internacionais, vem intensificando a necessidade de uma harmonização da linguagem contabilística, uma vez que os investidores e demais utilizadores esperam que as informações contabilísticas sejam transparentes, confiáveis, relevantes e comparáveis no âmbito internacional (DELOITTE, 2007).

Neste contexto, o aumento das necessidades de informação financeira, nomeadamente por parte das multinacionais, é um elemento de grande pressão. A proliferação de empresas multinacionais, o fenómeno da globalização e as respetivas atividades contribuíram para o desenvolvimento significativo dos negócios internacionais. Com efeito, o número de países envolvidos neste processo e dependentes dos negócios internacionais está a crescer, sendo exigido uma maior preparação nas áreas de marketing, recursos humanos, assim como na área da contabilidade (Rodebaugh e Gray; 1993; Chinoy, 2002), citados por Cordeiro e Couto (2008). De referir que as empresas multinacionais também podem ser analisadas do ponto de vista dos investidores, na medida em que, como refere Ferreira (1983), atuam quer como produtores quer como utilizadores de informação contabilística.

Segundo Weffort (2005), a harmonização contabilística pode ocorrer ao nível das práticas, uma harmonização de fato, e ao nível das normas, a designada harmonização de direito. Enquanto a harmonização de facto se traduz numa efetiva aplicação nas práticas contabilísticas locais dos procedimentos recomendados internacionalmente, a harmonização de direito refere-se, de modo simplificado, à incorporação, na legislação nacional, do conteúdo das normas internacionais, tornando determinado procedimento contabilístico obrigatório, permitido ou proibido. Estas duas formas de harmonização podem ocorrer concomitantemente em determinados países.

De acordo com Niyama (2007), a normalização contabilística é um processo que pretende preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permite conciliar

os sistemas contabilísticos com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas.

Neste sentido, a harmonização da contabilidade a nível global, por meio da adoção das normas internacionais do IASB, as IAS/IFRS, como padrão internacionalmente aceite, teve o seu maior impulso no ano de 2001, quando a União Europeia (U.E.) determinou a adoção dos pronunciamentos emitidos pelo IASB para todas as DF consolidadas das empresas cotadas nas bolsas de valores europeias, o mais tardar a partir de 2005. Um outro fator que veio impulsionar a adoção das IAS/IFRS no mundo prende-se com os acordos celebrados entre o IASB e o FASB, nos anos de 2002 e 2006, numa tentativa de eliminar as divergências entre o padrão vigente no plano internacional e o norte-americano (os US GAAP). Neste particular foram, de entre outras, estabelecidas um conjunto de condições adequadas para que até ao ano de 2008 fosse removida a exigência de reconciliação das IAS/IFRS para os US GAAP nas DF das entidades estrangeiras cotadas nos Estados Unidos (DELOITTE, 2007). Tal exigência foi atendida em Novembro de 2007.

Porém e pese embora as mudanças verificadas ao longo dos últimos tempos, as normas e práticas contabilísticas, que compõem um sistema contabilístico, não são iguais entre si. Apresentam-se como o resultado da interação de diversos condicionantes endógenos ou exógenos sendo, inclusive, muitos deles estruturais.

Em suma, as atuais forças impulsionadoras da harmonização contabilística internacional não são muito diferentes das observadas no passado, ainda que com características próprias (Ferreira, 1983) citado por Cordeiro e Couto (2008). Neste sentido, acreditamos poder afirmar que os influenciadores do processo de harmonização contabilística não atuam individualmente e que a globalização da economia é, ainda hoje, o seu principal fator impulsionador.

Recordamos que os fatores mais apontados como capazes de influenciarem o processo de elaboração e apresentação da informação financeira são o sistema legal, os vínculos políticos e económicos com outros países ou regiões, o sistema de financiamento e as relações entre a contabilidade e a fiscalidade. A partir destas diferenças ou fatores condicionadores, Nobes e Parker (2006) e Mueller *et al.* (1997) identificam dois blocos ou correntes que permitem caracterizar os sistemas contabilísticos e que designam por bloco de influência anglo-saxónica e de influência continental. Caraterizam os países que sofrem influência continental como aqueles que,

geralmente, apresentam um sistema legal baseado no direito romano, com uma codificação mais formal, prudente e exaustiva das suas normas e com organizações de profissionais cuja participação no estabelecimento das normas contabilísticas é muito reduzida. Por sua vez, os países de influência anglo-saxónica apresentam um sistema legal baseado no direito comum, com normas estabelecidas por organismos profissionais independentes e reconhecidas altamente reconhecidas pelos profissionais que as aplicam (Salter e Douppnik, 1992).

No que respeita às fontes de financiamento, os modelos contabilísticos característicos de países com um mercado financeiro mais desenvolvido tendem a ser mais orientados para os investidores, por ser o mercado a sua principal fonte de financiamento. Este facto exige maior quantidade e qualidade da informação divulgada porque estamos a falar de grandes empresas com capital disperso em bolsa e onde a propriedade e a gestão estão seguramente desconcentradas. Por oposição a estes encontram-se os países onde as empresas se financiam, maioritariamente, com recursos ao sistema bancário e a subsídios estatais. Nestes, as práticas de reconhecimento e de divulgação tendem a ser mais conservadoras, tendo em vista a proteção dos credores (Rodrigues, 2003).

Na tabela 1, que a seguir se apresenta, procuramos, seguindo a classificação proposta por Nobes e Parker (2006), apresentar as principais linhas orientadoras dos sistemas contabilísticos continental europeia e anglo-saxónico.

Tabela 1 – Elementos caracterizadores dos sistemas contabilísticos com base nos dois Grandes Blocos: Continental e Anglo-saxónico.

Bloco Continental	Bloco Anglo-saxónico
Direito Romano	Direito Comum
Regras Gerais de aplicação	Não há regras gerais. É tudo analisado caso a caso.
Pequenos mercados de capitais	Grandes e desenvolvidos mercados de capitais
Profissão recente e com pouco poder	Profissão antiga e com grande prestígio
Contabilidade orientada para os credores	Contabilidade orientada para o investidor
Reduzido nível de informação	Elevado nível de informação
Fiscalidade influencia a contabilidade	Separação entre contabilidade e fiscalidade
Integram este grupo a França, Alemanha, Bélgica, Finlândia, Grécia, Noruega, Suécia, Áustria, Espanha, Holanda, Luxemburgo, Suíça, Portugal e Japão.	Integra este grupo o Reino Unido e os Estados Unidos e os países por eles influenciados, como é o caso do Canadá, Áustria, Dinamarca e Irlanda.

Fonte: Adaptada de Nobes e Parker (1996)

Para Weffort (2005), a normalização contabilística é um processo que tenta impor uma uniformidade de métodos e práticas contabilísticas em todos os países que participam no processo. Ela procura reduzir as diferenças entre as práticas contabilísticas existentes entre países para permitir a comparação das informações.

A harmonização implica, deste modo, um processo de conciliação de diferentes pontos de vista (Guimarães, 2007). A harmonização contabilística é um processo de aumento de comparabilidade das práticas contabilísticas estabelecendo-se limites ao seu grau de variação (Nobes, 1998).

Carsberg (1999) acrescenta: “Se as empresas aderem a um conjunto de normas mundialmente reconhecidas, haverá maior coerência nas informações financeiras apresentadas em relatórios anuais e em outros documentos da empresa. Isso facilitará a tomada de decisão do investidor e o registo nas bolsas de valores do mundo.” (p.9)

Segundo Bandeira e Reis (2012), a normalização e a harmonização procuram a redução da diversidade contabilística. A normalização visa a uniformidade, a aplicação rígida das normas, a homogeneidade. A harmonização pretende o aumento da comparabilidade das práticas contabilísticas e assenta na flexibilidade relativa.

1.3. Organismos reguladores da contabilidade a nível internacional

De acordo com Laínez (1993;2001), Martínez Conesa (1996) e Tua (2000), a harmonização contabilística internacional desenvolveu-se em duas vertentes, atendendo aos organismos que a realizaram:

- . Vertente pública, sustentada no direito internacional público e;
- . Vertente privada ou profissional, desenvolvida por instituições profissionais sem instrumentos jurídicos que garantem a sua aplicação.

Os organismos mais representativos são o International Accounting Standards Board (IASB) e o Financial Accounting Standards Board (FASB).

A harmonização contabilística desencadeou-se, como já tivemos oportunidade de referir, com a globalização e a conseqüente necessidade de passar a oferecer um leque de informação mais vasto e mais completo. Teve a sua origem, segundo Rodrigues *et al*, (2004), citados por Karina (2009), no movimento para integração do

GATT, em 1947, e intensificou-se com a evolução tecnológica, e consequente desenvolvimento das indústrias de informática e telecomunicações, e com o movimento de desregulamentação financeira, que conferiram uma maior expressão ao fenómeno da globalização.

Por sua vez, para Rodrigues (2004) a origem da harmonização contabilística internacional teve início nos congressos mundiais de profissionais de contabilidade, com o primeiro realizado em 1904 em San Louis, nos Estados Unidos da América. Seria, porém, no seio da discussão travada nestes congressos que viria a surgir, em 1973, o International Accounting Standards Committee (IASC), atual IASB, com o objetivo primordial de trabalhar na regulamentação das práticas de elaboração de DF a nível internacional. De referir, a este respeito, que o IASB é um órgão independente que tem a função de estabelecer normas contabilísticas para aplicação geral. Na prossecução dos seus objetivos, o IASB coopera com os organismos normalizadores nacionais para conseguir a convergência nas normas contabilísticas em todo o mundo. A organização é financiada por intermédio da International Accounting Standard Committee Foundation a partir das principais empresas de contabilidade, instituições financeiras privadas e empresas industriais de todo o mundo, bancos centrais e de desenvolvimento e outras organizações internacionais e profissionais.

Porém, para Lopes de Sá (1998), o processo de harmonização acelerou verdadeiramente a partir dos anos 60, atribuindo a primeira tentativa de harmonização aos Estados Unidos. A internacionalização das economias é, segundo Hoarau (1995), um fenómeno antigo, ao passo que a harmonização contabilística é uma preocupação recente. O movimento para a integração das economias nacionais começou no século XVI, assumindo uma maior preponderância no século XIX.

Segundo Tua (2000) é portanto, em meados do século XX que se situa a origem do processo harmonizador apontando os seguintes motivos para esta situação:

“ Internacionalização dos mercados económicos que requerem informação homogénea, compreensível para os investidores de diferentes países;

O interesse crescente pela contabilidade evidenciando por parte dos utilizadores das demonstrações financeiras;

A transição a um estado mais avançado por parte dos países subdesenvolvidos, verificado nas ultimas décadas num elevado numero de países, e

O acesso às redes financeiras internacionais, penetração nos mercados mundiais, participação no processo global de industrialização e a presença na nova divisão internacional do trabalho.”

International Accounting Standards Board

International Accounting Standards (IASB), é a denominação actual, até há pouco tempo (Abril de 2001), *International Accounting Standards Committee (IASC)*. Desde 1973, o *International Accounting Standards Committee (IASC)*, vem desempenhado um importante trabalho no âmbito da harmonização contabilística internacional. O IASB é um organismo privado de âmbito internacional criado em 1973, por dezasseis organismos de nove países: Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Holanda, Japão, México, Reino Unido e República Federal da Alemanha. Actualmente fazem parte deste organismo, de dimensão mundial e carácter profissional, 153 organizações profissionais de 113 países.

De acordo com Laínez (2001), são antecessores históricos do IASC o *Accounting International Study Group (AISG)*, fundado em 1966 por organismos profissionais do Reino Unido, Estados Unidos e Canadá e o *International Coordination Committee for the Accountancy Profession (ICCAP)*, criado em 1972 com objectivo de formar as bases para uma organização da profissão de contabilista a nível mundial, e de elaboração de normas internacionais de contabilidade.

A constituição do *International Accounting Standards Committee (IASC)* e da *International Federation of Accountants (IFAC)* em 1973 e 1997 respectivamente, significaram o alcance dos objectivos do *Coordination Committee for the Accountancy Profession (ICCAP)* que, em 1977, se dissolveu.

Na opinião de Hopwood (1994) e Flower (1997), muitos acreditam que o IASC foi criado por influência dos profissionais de contabilidade britânicos, como resposta ao processo harmonizador da União Europeia, que reflectia em grande medida as leis e práticas alemãs.

Os objectivos do IASC, tal qual foram estabelecidos no Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade, são os seguintes:

“- formular e publicar; no interesse público, normas de contabilidade que possam ser utilizadas na apresentação das demonstrações financeiras, e promover a sua observância e aceitação mundial, e

- trabalhar; de uma forma geral, para a melhoria e harmonização dos regulamentos, normas e procedimentos contabilísticos relacionados com a apresentação das demonstrações financeiras.” (IASB, 2001)

O IASB emitiu até á data 41 International Accounting Standards (IAS) a saber:

Tabela 2 – Normas internacionais emitidas pelo IASB

IAS 1	Apresentação de Demonstrações Financeiras
IAS 2	Inventários
IAS 7	Demonstrações dos Fluxos de Caixa
IAS 8	Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros
IAS 10	Acontecimentos após o Período de Relato
IAS 11	Contratos de Construção
IAS 12	Impostos sobre o Rendimento
IAS 16	Ativos Fixos Tangíveis
IAS 17	Locações
IAS 18	Rédito
IAS 19	Benefícios dos Empregados
IAS 20	Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais
IAS 21	Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
IAS 23	Custos de Empréstimos Obtidos
IAS 24	Divulgações de Partes Relacionadas
IAS 26	Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma
IAS 27	Demonstrações Financeiras Separadas
IAS 28	Investimentos em Associadas
IAS 29	Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias
IAS 32	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IAS 33	Resultados por Ação
IAS 34	Relato Financeiro Intercalar
IAS 36	Imparidade de Ativos
IAS 37	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IAS 38	Ativos Intangíveis
IAS 39	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IAS 40	Propriedades de Investimento
IAS 41	Agricultura

Fonte: Adaptação própria

O IASB de 2002 à data emitiu 15 International Financial Reporting Standards (IFRS) a saber:

Tabela 3 – Normas internacionais emitidas pelo IASB

IFRS 1	Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro
IFRS 2	Pagamento Com Base em Ações
IFRS 3	Concentrações de Atividades Empresariais
IFRS 4	Contratos de Seguro
IFRS 5	Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas
IFRS 6	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais
IFRS 7	Instrumentos Financeiros: Divulgações
IFRS 8	Segmentos Operacionais
IFRS 9	Instrumentos Financeiros
IFRS 10	Demonstrações Financeiras Consolidadas
IFRS 11	Empreendimentos Conjuntos
IFRS 12	Divulgações de Interesses em Outras Entidades
IFRS 13	Mensuração do justo valor
IFRS14	Regulatory Deferral Accounts
IFRS15	Revenue from Contracts Customers

Fonte: Adaptação própria

1.4. Estrutura Conceptual: significado contabilístico

O subsistema de conceituação do sistema contabilístico até aos termos “estrutura” e “conceptual”, na base da preparação e apresentação das demonstrações contabilísticas.

A combinação destes termos, que derivam da expressão “conceptual Framework” não têm, como refere Carvalho (1999), tradução fácil; a título de exemplo, o Observatório Ibero-americano (Alvarez, 2003) e, em Espanha, a AECA (1999) adoptaram a expressão “marco conceptual” e em Portugal, a CNC (1997b) adoptou a expressão “estrutura conceptual”.

Ribeiro (1986:283-309) entende que uma estrutura conceptual, orientada para a gestão no tempo e no espaço, deve obedecer a aspectos logismográficos e a objectivos logismológicos, pois ambos perspectivam a eficiência em termos técnicos; os primeiros quanto ao registo dos fatos e à preparação da informação, os segundos quanto à formulação de princípios e teoremas relativos à análise da informação apresentada.

No mesmo sentido Pérez-Grueso (1997:39) considera a estrutura conceptual como uma proposta teórica formulada com base num processo lógico-dedutivo, em apoio à elaboração de normas contabilísticas coerentes com a realidade económica.

Estas definições permitem inferir que, com base no método lógico-dedutivo, a estrutura conceptual procura a interpretação da teoria da contabilidade, com o objectivo de orientar as entidades responsáveis pela regulamentação contabilística na definição dos fundamentos teóricos em que se deve basear a informação contabilística.

Portanto, a procura de uma adequada estrutura conceptual acompanha a evolução da regulamentação contabilística desde as suas origens, tornando-se mais evidente nos últimos anos; Cravo (2007:71) que constitui justificação para a necessidade de regulamentação contabilística associada a uma estrutura conceptual, a associação entre a globalização dos mercados e a necessidade de comparação da informação económico-financeira.

1.5. Angola - Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA)

1.5.1. Normativo contabilístico angolano

A contabilidade é influenciada pelo ambiente, incluindo este a cultura do país em que actua. Segundo Lainez (1993), as normas fiscais condicionam de modo claro e evidente os critérios e práticas contabilísticas, contrariamente a outros países onde existirá uma clara separação entre a contabilidade e a fiscalidade. A contabilidade em Angola tem uma influência da fiscalidade na medida em que, é sustentada através de decretos e diplomas legais. Portanto, Angola é um país que não apresenta uma estrutura conceptual autónoma e cujo edifício contabilístico assenta em plano de contas aprovado pelo respectivo governo. Para fazer face à crescente globalização da economia mundial e à necessidade de harmonizar as práticas contabilísticas com as práticas internacionais, o Decreto-Lei nº82/01, de 16 de Novembro 2001, aprovou o actual documento de normalização contabilista em Angola, o Plano Geral de Contabilidade Angolano (PGCA), e revogou e substituiu o anterior plano de contas empresarial, aprovado pelo Decreto-Lei nº70/89, de 23 de Dezembro de 1989.

De acordo com o artigo 2º do Decreto nº 82/01 de 16 de Novembro, o Plano Geral de Contabilidade de Angola é obrigatoriamente aplicável às Sociedades Comerciais e Empresas Públicas, que:

1. Exerçam actividades em Angola.
2. Exerçam actividades em outros países mas que tenham a respectiva sede em Angola.

Ficam de fora deste âmbito de aplicação, as entidades para cujas actividades esteja prevista a adopção de planos sectoriais de contabilidade, como é o caso da actividade bancária e da actividade seguradora. No caso da actividade bancária é aplicável o CONTIF, desde 2010.

É competência do Ministro das Finanças a alteração do PGCA, após consulta à Ordem dos Contabilistas e dos Peritos Contabilistas de Angola (OCPCA), a quem compete a defesa e o desenvolvimento da profissão de contabilidade em Angola.

1.6. Evolução histórica da Contabilidade em Angola

A história da normalização contabilística em Angola conheceu dois grandes períodos:

- ◆ O período colonial
- ◆ O período pós colonial

Na primeira fase (período colonial) a contabilidade em Angola regia-se de acordo com os princípios e normas do país colonizador (Portugal). Nessa altura havia uma grande desorganização no resto dos sectores económicos na medida em que só os Bancos e os Seguros estavam obrigados a utilizar o quadro de contas. Nesta primeira fase é publicado o Decreto-lei nº 49381, de 15 de Novembro de 1969 e vai até ao início dos anos 70, que foi de extrema importância uma vez que contribuiu para determinação dos custos e proveitos de cada actividade económica e a preparação da publicação obrigatória.

Na segunda fase (período pós colonial) Angola teve a sua primeira normalização contabilística ao publicar o Decreto-lei nº 250/79 de 19 de Outubro do Conselho de ministros, que viria aprovar o Plano de Contas Nacional, que vigorou entre 1979 e 1989.

Angola nos últimos anos tem vindo a crescer economicamente muitas empresas estrangeiras tem vindo a instalar-se em Angola. Sendo assim, urge a necessidade de Angola seguir a dinâmica de harmonização a nível internacional.

Na verdade, Angola não possui um organismo normalizador, muito por culpa da instabilidade política que se tem feito sentir. A não existência de uma entidade com competência nesta matéria fez com que, até ao momento as mesmas venham caindo no quadro das competências do Ministério das Finanças, entidade a quem cumpre regulamentar na área contabilística e a quem caberá uma eventual alteração do PGCA angolano (Magro e Magro, 2008).

1.6.1. Harmonização contabilística em Angola

O crescente incremento das relações internacionais a nível económico e comercial, com a consequente implementação de empresas originárias de um país noutros países, conduziu a que nos últimos anos se começasse a assistir à tentativa de harmonização das normas e das políticas contabilísticas dos diferentes países.

De facto, quem pretender comparar as demonstrações financeiras de empresas pertencentes a dois países diferentes, tem todo o interesse em que a informação apresentada tenha sido elaborada segundo critérios uniformes uma vez que, se tal não acontecer, a comparação será, se não impossível, pelo menos bastante difícil.

Segundo Weffort (2005), a harmonização contabilística visa reduzir as diferenças entre as práticas existentes entre os países por meio da reconciliação das contas, para permitir a comparação das informações contabilísticas entre esses, respeitando as particularidades e características de cada região.

Em Angola atendendo o seu renascer do desenvolvimento económico e com a internacionalização e competitividade das empresas, o Plano Geral de Contabilidade Angolano aprovado pelo Decreto-Lei 82/10, revela-se pouco satisfatório dado as actuais exigências qualitativas da informação financeira. Nesse sentido torna-se imperioso a sua revisão com vista a uma aproximação às normas internacionais.

1.6.2. Estrutura e Organização do Plano Geral de Contabilidade

O objectivo principal de um sistema normativo contabilístico é o de estabelecer os critérios para preparação e apresentação de demonstrações financeiras para os utentes externos tendo nesse sentido o Plano Geral de Contabilidade Angolano os seguintes propósitos:

- Ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação de normas idênticas às internacionais;
- Ajudar os auditores na formação de opinião quanto às demonstrações financeiras encontram-se ou não em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceites;
- Auxiliar e dar a conhecer a investidores, empregados, financiadores, fornecedores, clientes, Governo e ao público em geral informações tidas nas demonstrações financeiras que lhes permitam a tomada de decisões importantes;
- Ajudar a identificar assuntos que devem constituir alvo de interpretação detalhada e aprofundamento em fases seguintes, para melhor se conformarem com as necessidades do país sem ferirem os princípios básicos internacionais (Minfin, 2009).

O Plano Geral de Contabilidade Angolano está estruturado como um sistema que tem quatro conteúdos básicos que são:

- As políticas contabilísticas;
- Os modelos de demonstrações financeiras;
- O quadro e lista de contas;
- As notas explicativas.

1.6.3. Modelos de demonstrações financeiras

As demonstrações financeiras são elaboradas com objetivo de proporcionar informação útil para a tomada de decisões económicas.

Na apresentação dos elementos do balanço, deve ser considerada a apresentação vertical. O balanço deve incluir no grupo do ativo não corrente as imobilizações corpóreas, as imobilizações incorpóreas, os investimentos em subsidiárias e associadas; os outros ativos financeiros e outros ativos não correntes.

Fazem parte do ativo corrente, as existências, as contas a receber, as disponibilidades e outros ativos correntes. A distinção entre ativo corrente e não corrente está diretamente relacionado com os elementos que estão realizados no decurso normal do ciclo de exploração ou de médio e longo prazos, respectivamente.

Por conseguinte, o passivo não corrente é todo passivo que se espera que venha a ser pago pela entidade num período superior a um ano. O passivo corrente é um passivo que se espera que seja liquidado no decurso normal do ciclo de exploração.

Como parte integrante de um conjunto de demonstrações financeiras, e para além do Balanço, as empresas devem apresentar a demonstração de resultado, onde vêm evidenciados os proveitos e custos do período. O PGCA estabelece que os elementos da demonstração de resultado sejam classificados de acordo com a natureza ou função da empresa.

A demonstração de resultado, nas suas vertentes - por natureza e por função - deve ser elaborada segundo a classificação vertical e conter de um lado os seguintes proveitos: vendas, prestação de serviço, outros proveitos operacionais, trabalhos para a própria empresa. De outro lado, os custos devem incluir o custo de mercadorias vendidas e das matérias-primas e subsidiárias consumidas, custo com pessoal, amortizações, outros custos e perdas operacionais e o imposto sobre o rendimento.

A demonstração de Fluxos de Caixa (temporariamente suspensa, no entanto é recomendada a sua preparação sempre que a empresa já disponha de meios que lhe permitam tal demonstração), e as Notas às Contas.

1.6.4. Características qualitativas da informação financeira

O PGCA define características qualitativas como atributos que tornam a informação, fornecida pelas demonstrações financeiras, útil aos utilizadores.

Na parte do PGCA intitulada “políticas contabilísticas”, o ponto 3, relativo às características qualitativas da informação financeira, elege como características qualitativas (Ministro das Finanças da Republica Popular de Angola, 2001: 36-37):

-A **relevância**, porque a informação é necessária para fundamentar e ou influenciar a tomada de decisões e as avaliações; e

- A **fiabilidade**, quando a informação é isenta de erros materiais e de juízos de valor; representando fidedignamente os resultados e a posição financeira da entidade, reflectindo a substancia económica das operações e outros acontecimentos e ser completa em todos os aspectos materiais.

1.7-Análise comparativa entre IAS/IFRS e PGCA

Numa época em que as circunstâncias mudam a uma velocidade quase vertiginosa, verificou-se uma expansão do âmbito de actuação das empresas e dos investidores, fazendo nascer a necessidade de uma informação financeira elaborada de acordo com o conjunto de princípios comum a todos os países, que permita preparar, auditar e interpretar de forma o mais semelhante possível essa informação. As mudanças que se verificaram e as que ainda estão em curso nos sistemas normativos de vários países, no sentido da harmonização contabilística, são o resultado da actuação de organismos orientados para a qualidade e a comparabilidade do relato financeiro a nível internacional, dos quais se destacam o International Accounting Standards Board (IASB).

É pois no contexto da harmonização contabilística internacional que surge em Angola o decreto nº82/01 de 16 de Novembro que aprova o Plano Geral de Contabilidade (PGCA), onde na justificação inicial é dito para acompanhar a evolução contabilística registada a nível internacional. Nesse momento o Plano Geral de Contabilidade encontra-se inadequado face o desenvolvimento económico do país. Sendo assim, urge a necessidade da sua actualização de acordo ao normativo internacional de forma progressiva

O simples facto de haver desacordo nos processamentos contabilísticos entre as normas nacionais de cada país e as IFRS indica que a escolha das mesmas poderá ter impactos financeiros e contabilísticos relevantes.

Os autores Ashbaugh e Pincus (2001) relatam que a distinção maior entre as normas internacionais e as normas nacionais de cada país centra-se na divulgação da informação e na mensuração dos Passivos e Activos. Os mesmos autores afirmam que a adoção das IFRS diminui o valor absoluto dos erros de previsão financeira dos analistas. Os estudos de investigação já realizados detêm-se sobre os benefícios provenientes da adoção das IFRS como a base normativa de contabilidade vigente na Europa. De acordo

com Ball (2006) é necessário ter em conta quatro vantagens essenciais da aplicação das IFRS:

- (i) As normas IFRS são, em geral, de mais fácil entendimento e mais exigentes do que os planos nacionais de contabilidade, isto significa que existe uma maior confiança por parte dos investidores no que se refere à credibilidade da informação contabilística produzida;
- (ii) Permite aos pequenos investidores uma mais fácil leitura dos dados e melhor qualidade, diminuindo o problema da seleção adversa;
- (iii) Através da harmonização, é possível garantir a comparabilidade entre empresas sediadas em vários países, suprimindo os custos de processamento da informação.
- (iv) A harmonização permite o desaparecimento das barreiras relacionadas com aquisições e fusões entre empresas, o que favorece os investidores.

As IFRS estabelecem alterações no modelo de contabilidade, designadamente um maior volume de informação a inserir no anexo ao balanço e à demonstração de resultados. Permite também a existência de elementos com os quais é possível comparar com períodos anteriores relativamente a toda a informação expressa em números.

Capítulo II – Comparação PGCA e IAS/IFRS

Para alcançar o primeiro objetivo acima definido, será utilizado o método descritivo que, segundo Martins (2008), visa descobrir e observar fenómenos existentes, situações presentes e eventos, procurando descrevê-los, classificá-los, compará-los, interpretá-los, com o objetivo de aclarar situações para idealizar futuros planos e decisões. e convergências contabilísticas e, deste modo, avaliar as diferenças existentes nas rubricas das demonstrações financeiras.

Quanto às técnicas, será utilizada a pesquisa bibliográfica, documental e exploratória, utilizando livros, revistas, sites e periódicos. A pesquisa é documental no sentido em que investiga os documentos para descrever e comparar usos, costumes, tendências e diferenças. O carácter exploratório justifica-se pelo facto do tema tratar um assunto novo, menos explorado no país; é um passo inicial para posteriores investigações.

Assim, neste capítulo serão identificadas, de forma abreviada, algumas diferenças e entre as normas contabilísticas existentes à data em Angola (PGCA) e as International Accounting Standards/International Financial Accounting Standards (IAS/IFRS). No entanto, serão mencionadas mais em pormenor as normas mais relevantes para o estudo empírico.

1. Princípios contabilísticos geralmente aceites

O PGCA e as normas do IASB divergem no que respeita aos princípios contabilísticos e pressupostos e critérios gerais. Assim, enquanto o PGCA define oito princípios contabilísticos, o IASB não define princípios contabilísticos mas identifica critérios gerais que devem estar presentes na preparação e apresentação das demonstrações financeiras (Tabela 4).

Tabela 4 – Princípios contabilísticos geralmente aceites/caraterísticas qualitativas, pressupostos e critérios gerais

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Princípios contabilísticos geralmente aceites/caraterísticas qualitativas, pressupostos e critérios gerais	O PGCA refere-se aos seguintes princípios: - Continuidade; - Competência; - Relevância; - Comparabilidade; - Materialidade; - Não compensação de saldos; - Consistência; - Fiabilidade.	O IASB estabelece um conjunto de critérios gerais que devem ser observados nomeadamente: - Continuidade; - Conformidade; - Especialização/regime de acréscimo; - Materialidade; - Não compensação de saldos; - Consistência; - Comparabilidade; - Relevância; - Fiabilidade; - Compreensibilidade.

2. Demonstrações Financeiras

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências no que respeita às demonstrações financeiras que as entidades devem apresentar. Assim, o PGCA exige a apresentação de uma demonstração de resultados ao passo que as IAS/IFRS exigem a apresentação de uma demonstração do rendimento integral. Além disso, as IAS/IFRS obrigam à elaboração e apresentação da Demonstração de Fluxos de Caixa. Contudo, de acordo com o PGCA a apresentação da Demonstração de Fluxos de Caixa está temporariamente suspensa. Por último, contrariamente às IAS/IFRS, o PGCA não exige a apresentação da Demonstração de Alterações no Capital Próprio (Tabela 5).

Tabela 5 - Demonstrações financeiras obrigatórias

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Demonstrações	O PGCA prevê quatro demonstrações financeiras, das quais uma está suspensa: - Balanço;	O IASB prevê cinco demonstrações financeiras: - Demonstração de posição financeira;

financeiras obrigatórias	<ul style="list-style-type: none"> - Demonstração de resultados; - Demonstração de fluxos de caixa (que está temporariamente suspensa); - Notas explicativas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Demonstração dos resultados e demonstração de rendimento integral; - Demonstração de alteração no capital próprio; - Demonstração dos fluxos de caixa; - Notas.
--------------------------	--	--

No que respeita à apresentação das demonstrações financeiras também se podem observar algumas divergências. Assim, no que concerne o Balanço, de acordo com o PGCA, os ativos e passivos devem ser obrigatoriamente apresentados classificados em correntes e não correntes enquanto nas normas do IASB existe a possibilidade de os mesmos serem alternativamente apresentados tendo em conta a sua liquidez (Tabela 6).

Tabela 6 - Estrutura do Balanço/ Demonstração da posição financeira

ITEM	Angola (PCGA)	IAS/IFRS
Estrutura do Balanço/ Demonstração da posição financeira	De acordo com o PGCA, o ativo e passivo, no balanço, classificam-se em corrente e não corrente.	De acordo com a IAS 1, na demonstração da posição financeira os itens do ativo e passivo devem ser apresentados em corrente e não corrente ou por ordem de liquidez, nas situações excecionais em que esta apresentação proporcione informação fiável e mais relevante.

O PGCA e as IAS/IFRS apresentam divergências no que concerne à estrutura da demonstração de resultados. Como se pode observar na Tabela 7, o PGCA exige a apresentação de resultados por natureza ou por funções ao passo que as IAS/IFRS exigem a apresentação da demonstração do rendimento integral, a qual poderá ter uma de duas estruturas.

Tabela 7 – Estrutura da Demonstração de Resultados /Demonstração do rendimento integral

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Estrutura da Demonstração de Resultados/Demonstração do rendimento integral	Segundo PGCA, a demonstração de resultados deve incluir os seguintes itens: <ul style="list-style-type: none"> - Proveitos; - Custos; - Resultados operacionais; - Resultados antes de impostos; - Resultados líquidos das atividades correntes. 	De acordo com a IAS 1, a demonstração do rendimento integral deve incluir os seguintes itens: <ul style="list-style-type: none"> - Réditos; - Gastos financeiros; - Proporção do lucro ou prejuízo das associadas e empreendimentos conjuntos mensurados pelo método de equivalência patrimonial; - Impostos; e - Resultados do período atribuíveis a interesses minoritários e aos acionistas da entidade mãe; - Rendimento integral do período atribuível a interesses que não controlam e aos proprietários da empresa mãe.
Apresentação dos custos/gastos	Segundo o PGCA, os custos devem ser apresentados: <ul style="list-style-type: none"> - Por natureza, na demonstração de resultados por natureza; ou - Por função na demonstração de resultados por função. 	De acordo a IAS 1, os gastos devem ser apresentados: <ul style="list-style-type: none"> - Por natureza, quando se optar pelo método da natureza do gasto; ou - Por função, quando se optar pelo método da função do gasto.

Quanto à demonstração de alterações no capital próprio há também divergências entre o PGCA e as IAS/IFRS. As IAS/IFRS exigem apresentação da demonstração de alterações no capital próprio ao passo que, de acordo com o PGCA, a demonstração de alterações no capital próprio não é aplicável (Tabela 8).

Tabela 8 - Estrutura da Demonstração das alterações do capital próprio (DACP)

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Estrutura da Demonstração das	Não aplicável	De acordo a IAS 1, a DACP inclui as seguintes informações: <ul style="list-style-type: none"> - O rendimento integral total do período, mostrando separadamente as quantias atribuíveis aos proprietários da

alterações do capital próprio (DACP)		<p>empresa - mãe e aos interesses que não controlam; e</p> <ul style="list-style-type: none"> - Os efeitos da aplicação retrospectiva reconhecida de acordo com a IAS 8; e - Uma reconciliação entre a quantia escriturada ao início e no final do período, divulgando separadamente as alterações resultantes de lucros e prejuízos e transações com proprietários, mostrando separadamente as contribuições por distribuições a proprietários e as alterações nos interesses de propriedade em subsidiárias que não resultem em perda de controlo.
--------------------------------------	--	--

O PGCA e as IAS/IFRS convergem no que respeita à demonstração dos fluxos caixa, na medida em que tanto o PGCA e as IAS/IFRS exigem a apresentação dos fluxos de caixa das atividades operacionais pelo método direto ou indireto pese embora que em Angola a demonstração dos fluxos caixa se encontrar temporariamente suspensa (Tabela 9).

Tabela 9 – Demonstração dos fluxos de caixa

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Apresentação dos fluxos caixa das atividades operacionais	Segundo o PGCA, a demonstração dos fluxos caixa (temporariamente suspensa) pode ser apresentada pelo método direto ou pelo método indireto.	De acordo com o IASB a demonstração dos fluxos de caixa deve ser apresentado pelo método direto ou indireto.

3. Elementos do ativo

Neste ponto serão identificadas as diferenças existentes em termos dos ativos entre as normas contabilísticas existentes à data em Angola (PGCA) e as International Accounting Standards/International Financial Accounting Standards (IAS/IFRS).

3.1. Imobilizado incorpóreo/ Activo intangível

A IAS/IFRS e PGCA apresentam divergências no que respeita às despesas de constituição. O PGCA permite a inserção das despesas de constituição como imobilizado incorpóreo, o que não é permitido pelas IAS/IFRS. De acordo com as IAS/IFRS, as despesas de constituição são reconhecidas de imediato como gasto (Tabela 10).

Tabela 10 - Imobilizações incorpóreas/Ativos intangíveis (conceito)

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Imobilizações incorpóreas/Ativos intangíveis (conceito)	De acordo o PGCA, as imobilizações incorpóreas engloba nomeadamente trespasses, despesas de investigação e desenvolvimento, propriedade industrial e outros direitos e contratos, despesas de constituição e outras imobilizações incorpóreas.	Segundo a IAS 38, ativo intangível é um ativo não monetário identificável e sem substância física. Um ativo identificável é um ativo separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou em conjunto com outro contrato, ativo ou passivo relacionado. As despesas de constituição não podem ser reconhecidas como ativo intangível.

A IAS/IFRS e o PGCA convergem no que concerne às despesas de investigação, pese embora a terminologia usada não seja coincidente. Enquanto as IAS/IFRS utiliza a designação gasto, o PGCA utiliza o termo custo (Tabela 11).

Tabela 11 - Aplicação do critério de reconhecimento das imobilizações incorpóreas/ativos intangíveis - fase de investigação

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Aplicação do critério de reconhecimento das imobilizações incorpóreas/ativos intangíveis - fase de investigação	Segundo o PGCA, os custos de pesquisa não satisfazem na generalidade dos casos, os critérios gerais para o seu reconhecimento como ativo. Sendo assim, devem ser reconhecidas como um custo no período em que ocorrem.	De acordo com a IAS 38 as despesas de pesquisa não originam o reconhecimento de um ativo intangível. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.

Na fase de desenvolvimento as IAS/IFRS e o PGCA são coincidentes no que respeita à aplicação de critério de reconhecimento uma vez que utilizam os mesmos critérios de reconhecimento para despesas de desenvolvimento (Tabela 12).

Tabela 12 - Aplicação do critério de reconhecimento das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis - fase de desenvolvimento

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Aplicação do critério de reconhecimento das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis - Fase de desenvolvimento	<p>Segundo PGCA, só devem ser reconhecidas como ativo as despesas de desenvolvimento que satisfaçam todos os critérios seguintes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - O produto esteja claramente definido e os custos atribuíveis poderem ser demonstrados; - A exequibilidade técnica do produto possa ser demonstrada; - Exista mercado para o produto; - Existam recursos adequados ou a sua disponibilidade possa ser demonstrada para completar o projeto e comercializar ou usar o produto ou processo. As despesas que não satisfaçam todas condições acima referidas devem ser reconhecidas como um custo no período em que ocorrem. 	<p>De acordo com a IAS 38, um ativo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, a entidade puder demonstrar tudo o que se segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> - A viabilidade técnica para concluir o ativo de afim de que esteja disponível disponibilizado para o uso ou venda; - Sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio ao ativo intangível durante a sua fase de desenvolvimento; - Demonstrar que ativo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros; - Sua intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo.

As IAS/IFRS e o PGCA são coincidentes no que concerne à mensuração inicial dos ativos intangíveis. Como indica a tabela 13, tanto as IAS/IFRS como PGCA os ativos intangíveis são mensurados ao custo.

Tabela 13 - Mensuração no reconhecimento das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Mensuração inicial no reconhecimento das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis	O PGCA define que as imobilizações incorpóreas devem ser valorizadas ao custo.	A IAS 38 define que o um ativo intangível deve ser mensurado ao custo.

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam algumas divergências quanto à mensuração subsequente dos ativos intangíveis. Como se pode observar na tabela 14, o PGCA define que devem ser mensurados ao custo de aquisição, deduzidas das amortizações acumuladas ao passo que as IAS/IFRS a entidade pode optar entre o modelo de custo e o modelo de revalorização.

Tabela 14 - Mensuração subsequente das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Mensuração subsequente das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis	O PGCA define que as imobilizações incorpóreas devem ser mensuradas ao custo de aquisição, deduzidas das amortizações acumuladas.	A IAS 38 define que a entidade pode optar por mensurar um ativo intangível pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização, caso tenha mercado ativo. Se um ativo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização, todos os outros ativos da sua classe devem ser contabilizados usando o mesmo modelo, a não ser que não haja mercado ativo para esses ativos.

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto à amortização dos ativos intangíveis. O PGCA utiliza o método das quotas constantes ao passo que as IAS/IFRS permitem a utilização de uma variedade de métodos (Tabela 15).

Tabela 15 - Amortização das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Amortização das imobilizações incorpóreas/ ativos intangíveis	<p>Segundo o PGCA, as amortizações podem ter as seguintes vertentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Amortizações sistemáticas baseadas na vida útil dos bens, destinadas a refletir a perda dos benefícios económicos decorrentes do uso, da inatividade ou da passagem de tempo. - Amortizações extraordinárias destinadas a reduzirem o valor dos bens para o seu valor recuperável quando haja diminuição de valor na quantia pela qual os bens se encontrarem registados. Estas amortizações devem ser revertidas se cessarem os motivos que a originaram. 	<p>Segundo a IAS 38, uma entidade deve estimar se de facto a vida útil de um ativo intangível é finita ou indefinida. O valor amortizável de um ativo intangível com vida útil finita deve ser imputado numa base sistemática durante a sua vida útil. Se a vida útil é indefinida, o ativo intangível não deve ser amortizado, estando sujeito a um teste de imparidade anualmente.</p>
Início da amortização	<p>O PGCA não faz menção a esse assunto.</p>	<p>De acordo com a IAS 38, a amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração.</p>
Método de amortização	<p>Segundo o PGCA, o método de amortização a usar deverá ser o das quotas constantes, a menos que outro método seja mais apropriado nas circunstâncias.</p>	<p>De acordo com a IAS 38, o método de amortização usado deve refletir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade. Se não for possível determinar fiavelmente esse modelo, deve usar-se o método da linha recta. Pode ser usada uma variedade de métodos: degressivo, unidade de produção.</p>

3.2. Imobilizado corpóreo/ Ativo fixo tangível

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências no que respeita ao conceito. Enquanto que as IAS/IFRS define como itens tangíveis detidos para uso na produção, fornecimento de bens e serviços, arrendamento ou fins administrativos, o PGCA define como bens que se destinam a ficar na posse ou a serem controlados pela entidade (Tabela 16).

Tabela 16 - Imobilizações corpóreas/Ativo fixo tangível (AFT) (conceito)

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Imobilizações corpóreas/ Ativo fixo tangível (AFT) (conceito)	Segundo o PGCA, imobilizados corpóreos são bens que se destinam a ficar na posse ou a serem controlados pela entidade por um período superior a um ano, que não se destinam a ser vendidos no decurso normal das atividades da entidade, e que satisfaçam as condições gerais para o seu reconhecimento como ativo.	A IAS 16 define AFT como “itens tangíveis que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a terceiros, ou para fins administrativos, e que se espera que sejam usados durante mais de que um período” (parágrafo 6).

As IAS/IFRS e o PGCA convergem no que concerne ao critério de reconhecimento dos ativos tangíveis (Tabela 17).

Tabela 17 - Critérios de reconhecimento das imobilizações corpóreas/ ativos fixos tangíveis

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Critérios de reconhecimento das imobilizações corpóreas/ ativos fixos tangíveis	Segundo o PGCA, um ativo deve ser reconhecido no Balanço se: - For provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade; e - O ativo tenha um custo ou valor que possa ser quantificado com	De acordo com a IAS 16, o custo de um item de ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo caso se verifiquem as seguintes condições: - For provável que futuros benefícios económicos associados

	fiabilidade.	ao item fluam para a entidade; e - O custo do item puder ser determinado com fiabilidade.
--	--------------	--

As IAS/IFRS e o PGCA convergem quanto à mensuração inicial do ativos tangíveis na medida em que tanto o PGCA como as IAS/IFRS utilizam o custo na mensuração inicial (Tabela 18).

Tabela 18 - Mensuração inicial das imobilizações corpóreas/ ativos fixos tangíveis

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Mensuração inicial das imobilizações corpóreas/ ativos fixos tangíveis	Segundo o PGCA, as imobilizações corpóreas devem ser valorizadas ao custo.	De acordo a IAS 16, um item do ativo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um ativo deve ser mensurado pelo seu custo.
Custo de aquisição das imobilizações corpóreas/ ativos fixos tangíveis	De acordo com PGCA, o custo de aquisição engloba: - O preço de compra, - Os gastos suportados direta ou indiretamente para colocarem o bem em condições de utilização. Durante o período em que o imobilizado se encontrar em curso, poderão ainda ser acrescidos ao custo de aquisição os seguintes custos: -As diferenças de câmbio provenientes dos custos relacionados com a aquisição do bem. - Os encargos financeiros provenientes de financiamento relacionados com a aquisição do bem, se tal for considerado adequado e se mostrar consistente.	De acordo com a IAS 16, o custo de um item do AFT, entendido como o equivalente ao preço a dinheiro à data do reconhecimento, compreende: - O preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos; - Custos necessários para colocar o ativo na localização e condições de funcionamento; - Estimativa inicial do custo de desmantelamento e remoção do bem e de restauração do local.
Mensuração subsequente das	Segundo o PGCA na valorização subsequente as imobilizações corpóreas devem ser valorizadas ao	De acordo com a IAS 16, a empresa deve escolher a base de mensuração para cada classe

imobilizações corpóreas/ dos ativos fixos tangíveis	custo de reconhecimento inicial ou ao custo revalorizado, líquido das correspondentes amortizações.	de ativos fixos tangíveis, que será: - O modelo do custo; ou - O modelo de revalorização, se o justo valor se conseguir determinar fiavelmente.
---	---	---

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto à revalorização dos ativos tangíveis, como se pode observar na tabela 19.

Tabela 19 - Revalorização das imobilizações corpóreas/ dos ativos fixos tangíveis

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Revalorização das imobilizações corpóreas/ dos ativos fixos tangíveis	É permitido proceder a reavaliação de ativos imobilizados para efeitos fiscais, conforme Decreto n° 6/1997.	Segundo a IAS 16, as revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente do respetivo valor económico.

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam convergências quanto ao método de depreciação a usar na medida em que utilizam a mesma terminologia, mas divergem no início da amortização porque o PGCA não faz menção desse assunto (Tabela 20).

Tabela 20 - Depreciação das imobilizações corpóreas/ dos ativos fixos tangíveis

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Depreciação das imobilizações corpóreas/ dos ativos fixos tangíveis	Segundo o PGCA, o método de depreciação a usar deve refletir o modelo pelo qual os benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela empresa. O método adotado deve ser revisto periodicamente e, se houver uma mudança significativa no modelo esperado de benefícios económicos a obter desses ativos, o método deve ser alterado para refletir o modelo alterado.	De acordo com a IAS 16, o método de depreciação usado deve refletir o modelo por que se espera que os benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade. Pode ser usada uma diversidade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a vida útil. O método de depreciação

		aplicado a um ativo deve ser revisto pelo menos no final de cada ano financeiro.
Início da depreciação	O PGCA não faz menção a esse assunto.	De acordo com a IAS 16, o início da depreciação ocorre quando o ativo fixo tangível está disponível para a sua utilização.

3.3. Investimentos em subsidiárias e associadas

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto ao reconhecimento e mensuração de investimentos em subsidiárias e associadas. As IAS/IFRS definem que um investimento em associada é contabilizado usando o método de equivalência patrimonial ao passo que o PGCA define o custo de aquisição (Tabela 21).

Tabela 21 - Investimentos em subsidiárias e associadas

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Investimentos em subsidiárias e associadas	Segundo o PGCA, as participações de capital em subsidiárias e associadas devem ser mensuradas inicial e subsequentemente pelo custo de aquisição.	De acordo com a IAS 28, o investimento numa associada é inicialmente reconhecido pelo custo e a quantia escriturada é aumentada ou diminuída para reconhecer a parte da investidora nos lucros ou prejuízos da investida depois da data da aquisição. De acordo com a IAS 27 o investimento em subsidiárias deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e subsequentemente contabilizado pelo justo valor através dos resultados ou pelo custo nas contas individuais/separadas.

3.4. Existências/Inventários

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto ao conceito dos inventários. Como se pode observar na tabela 22, as IAS/IFRS definem inventários como os ativos detidos para venda e que se encontram em processo de produção ao passo que o PGCA enumera um conjunto de rubricas.

Tabela 22 - Existências/Inventários (conceito)

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Existências /Inventários (conceito)	Segundo o PGCA são mercadorias, subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos, produtos acabados e intermédios, produtos e trabalho em curso, matérias-primas, subsidiárias e de consumo.	De acordo com a IAS 2 são: - Ativos detidos para venda no decurso do negócio; - Ativos que se encontram em processo de produção para venda, incluindo serviço em curso; e - Matérias-primas e materiais a consumir no processo de produção ou prestação de serviços.

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam algumas divergências quanto aos custos de mensuração inicial dos inventários. Enquanto o PGCA enumera os custos que devem fazer parte das existências, as IAS/IFRS diz que devem incluir todos os custos de aquisição e transformação (Tabela 23).

Tabela 23 - Mensuração inicial das existências/ inventários

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Mensuração inicial das existências/ inventários	Segundo o PGCA, o custo das existências deve incluir os seguintes custos: - O preço de compra; - Direitos de importação e outros impostos (que não sejam posteriormente recuperáveis); - Custos de transporte;	De acordo com a IAS 2, o valor de custo dos inventários deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os inventários à sua condição e localização atuais.

	-Custo de manuseamento; - Outros custos diretamente atribuíveis à compra dos bens.	
--	---	--

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam convergências quanto à mensuração subsequente dos inventários uma vez que tanto as IAS/IFRS como o PGCA os inventários são mensurados ao custo ou ao valor realizável líquido, dos dois o menor (Tabela 24).

Tabela 24 - Mensuração subsequente das existências/Inventários

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Mensuração subsequente das existências/Inventários	Segundo o PGCA, as existências devem ser mensuradas ao custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.	De acordo com a IAS 2, os inventários devem ser mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências no que concerne ao critério de saídas de inventário. Como se pode observar na tabela 25, o PGCA permite o LIFO ao passo que as IAS/IFRS não permitem.

Tabela 25 - Critérios de mensuração das saídas das existências/Inventários

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Critérios de mensuração das saídas das existências/Inventários	Segundo o PGCA podem ser usados como método de custeio: - Custo específico; -Primeiro a entrar primeiro a sair (FIFO); - Custo médio ponderado; - Último a entrar primeiro a sair (LIFO), como método alternativo.	De acordo com a IAS 2, podem ser usados como fórmulas de custeio das saídas de inventários: - Custo específico; - Critério FIFO; - Custo médio ponderado. A utilização do método LIFO não é permitida nas IAS/IFRS.

3.5. Exploração e avaliação de recursos minerais

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências no que concerne à mensuração dos recursos minerais. De acordo as IAS/IFRS devem ser mensurados ao custo ao passo que o PGCA não faz menção a esse assunto (Tabela 26).

Tabela 26 - Exploração e avaliação de recursos minerais (mensuração)

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Exploração e avaliação de recursos minerais (mensuração)	O PGCA não faz menção a este assunto.	De acordo com a IFRS 6, os ativos de exploração e avaliação devem ser mensurados pelo custo.

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto às despesas a incluir no custo dos ativos de exploração e avaliação uma vez que o PGCA não faz menção desse assunto (Tabela 27).

Tabela 27 - Despesas a incluir no custo dos ativos de exploração e avaliação

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Despesas a incluir no custo dos ativos de exploração e avaliação	O PGCA não faz menção a este assunto.	De acordo com IFRS 6, podem incluir na mensuração inicial os seguintes custos: - Aquisição de direitos de exploração; - Estudos topográficos, geológicos, geoquímicos, e geofísicos; - Perfuração exploratória, velas; amostragens; e atividades relacionadas com avaliação da viabilidade técnica e comercial da extração de recursos minerais.

3.6. Custos de empréstimos obtidos

Neste ponto serão identificados as diferenças quanto aos custos de empréstimos obtidos entre as normas contabilísticas existentes à data em Angola (PGCA) e as International Accounting Standards/International Financial Accounting Standards (IAS/IFRS).

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências relativamente ao reconhecimento dos custos de empréstimos obtidos. Como se pode observar na tabela 28, as IAS/IFRS capitaliza os custos de empréstimos obtidos ao passo que o PGCA reconhece como um custo do período.

Tabela 28 - Custos de empréstimos obtidos

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Custos de empréstimos obtidos	<p>Segundo o PGCA, os custos dos empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um custo no período em que ocorrem. Alternativamente, os custos com empréstimos obtidos podem ser reconhecidos como ativos (através de acréscimo ao custo do ativo qualificável relacionado) desde que, cumulativamente, se verifiquem as seguintes condições:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Satisfaçam os critérios para reconhecimento de ativos. - Possam ser diretamente atribuíveis à aquisição, construção, ou produção de um ativo. 	<p>De acordo com a IAS 23, uma entidade deve capitalizar os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica como parte do custo desse ativo. Uma entidade deve reconhecer outros custos de empréstimos obtidos como um gasto no período em que sejam incorridos.</p>

3.7. Ativos financeiros

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto ao reconhecimento dos ativos financeiros. Assim, de acordo o PGCA podem ser reconhecidos como Títulos negociáveis, Outras aplicações de tesouraria, Investimentos financeiros em aplicações financeiras de carácter permanente ao passo que nas IAS/IFRS podem ser reconhecidos como Ativos financeiros pelo justo valor, Investimentos detidos até a maturidade, Empréstimos e contas a receber e Ativos financeiros disponíveis para venda (Tabela 29).

Tabela 29 - Instrumentos financeiros (reconhecimento dos ativos financeiros)

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Ativos financeiros (reconhecimento)	De acordo com o PGCA, os ativos financeiros podem ser reconhecidos em diversas contas, designadamente: <ul style="list-style-type: none"> - Títulos negociáveis: títulos adquiridos com o objetivo de aplicação de tesouraria de curto prazo, ou seja por um período inferior a um ano; - Outras aplicações de tesouraria; - Investimentos financeiros: aplicações financeiras de carácter permanente; - Clientes: valores a receber. 	De acordo com a IAS 39, os ativos financeiros podem ser reconhecidos como: <ul style="list-style-type: none"> - Ativos financeiros pelo justo valor por via dos resultados; - Investimentos detidos até a maturidade; - Empréstimos e contas a receber; e - Ativos financeiros disponíveis para venda.

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto à mensuração inicial dos ativos financeiros. Enquanto que de acordo com o PGCA devem ser mensurados ao custo de reconhecimento inicial, nas IAS/IFRS refere-se que devem ser ao custo, incluindo ou não os custos de transação consoante as categorias (Tabela 30).

Tabela 30 - Mensuração inicial dos ativos financeiros

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Mensuração inicial dos ativos financeiros	Segundo o PGCA, os ativos financeiros devem ser mensurados ao custo de reconhecimento inicial.	A IAS 39 refere-se o seguinte: <ul style="list-style-type: none"> - Ativos financeiros pelo justo valor por via dos resultados: pelo custo, excluindo custos de transação. - Investimentos até à maturidade, empréstimos concedidos e contas a receber e ativos financeiros disponíveis para a venda: pelo custo, incluído os custos de transação.

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto à mensuração subsequente dos ativos financeiros. O PGCA diz que para a valorização subsequente devem ser efetuadas alterações ao custo, subsequentes ao reconhecimento inicial, ao passo que o IAS/IFRS refere-se que devem ser pelo justo valor ou pelo custo amortizado (Tabela 31).

Tabela 31 - Mensuração subsequente dos ativos financeiros

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Mensuração subsequente dos ativos financeiros	<p>Segundo o PGCA a valorização subsequente podem ser efetuadas alterações ao custo, subsequentes ao reconhecimento inicial, nos seguintes casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Quando o preço pago pela aquisição já incluía uma parcela de juros vencidos. Neste caso, na data de reconhecimento dos juros, o custo de aquisição é deduzido da quantia de juros nele incluído. - Pela imputação de diferenças de câmbio resultantes de passivos monetários relacionados com a aquisição de tais activos. - Pelo reconhecimento de provisões. 	<p>A IAS 39 refere o seguinte:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Ativos financeiros pelo justo valor, com as variações do justo valor reconhecidos em resultados; - Investimento até a maturidade pelo custo amortizado através do método da taxa de juro, deduzidas de eventuais perdas por imparidade; - Empréstimos concedidos e contas a receber pelo custo amortizado, através do método da taxa de juro, deduzidas de eventuais perdas por imparidade; - Ativos financeiros disponíveis para a venda pelo justo valor, com as variações do justo valor reconhecidos diretamente no capital próprio.

4. Elementos do passivo

Neste ponto serão identificadas as diferenças existentes em termos dos passivos entre as normas contabilísticas existentes à data em Angola (PGCA) e as International Accounting Standards/International Financial Accounting Standards (IAS/IFRS).

4.1. Provisões

As IAS/IFRS apresentam divergências quanto às provisões. As IAS/IFRS diz que uma provisão é um passivo de tempestividade e de quantia incerta e só será contabilizada se o valor da obrigação puder ser determinado com fiabilidade, ao passo que de acordo com o PGCA as provisões são provisionadas com base no valor histórico (Tabela 32).

Tabela 32 - Provisões, passivos e ativos contingentes

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Provisões	Segundo o PGCA, as provisões são provisionadas com base no valor histórico.	De acordo com a IAS 37, uma provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta. Deverá ser contabilizada uma provisão quando o valor da obrigação puder ser determinado com fiabilidade, e seja provável um exfluxo de recursos para liquidar a obrigação.

4.2.- Passivos financeiros

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto ao reconhecimento dos passivos financeiros. Assim, de acordo com as IAS/IFRS os passivos financeiros podem ser reconhecidos como passivos financeiros pelo justo valor por via dos resultados e outros passivos financeiros, ao passo que de acordo com o PGCA devem ser reconhecidos em fornecedores contas a pagar e outros passivos correntes e não correntes (Tabela 33).

Tabela 33 – Reconhecimento dos Passivos financeiros

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Passivos financeiros (reconhecimento)	De acordo com o PGCA, os passivos financeiros podem ser reconhecidos em diversas contas, designadamente: - Fornecedores: contas a pagar: e - Outros passivos correntes ou não correntes.	De acordo a IAS 39, os passivos financeiros podem ser reconhecidos como: - Passivos financeiros pelo justo valor por via dos resultados: e - Outros passivos financeiros.

--	--	--

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto à mensuração inicial dos passivos financeiros. Enquanto que de acordo com o PGCA devem ser mensurados pelo valor nominal, nas IAS/IFRS refere-se que devem ser ao custo, incluindo ou não os custos de transação consoante as categorias (Tabela 34).

Tabela 34 – Mensuração inicial dos passivos financeiros

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Mensuração inicial dos passivos financeiros	Segundo o PGCA, os passivos financeiros deve ser mensurados pelo valor nominal.	A IAS 39 refere-se o seguinte: - Passivos financeiros pelo justo valor por via dos resultados: pelo custo, excluindo custos de transação. - Outros passivos financeiros: pelo custo, incluído os custos de transação.

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto à mensuração subsequente dos passivos financeiros. O PGCA diz que para a valorização subsequente deve ser utilizado o valor nominal, ao passo que o IAS/IFRS refere-se que devem ser pelo justo valor ou pelo custo amortizado (Tabela 35).

Tabela 35 – Mensuração subsequente dos passivos financeiros

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Mensuração subsequente dos passivos financeiros	Segundo o PGCA, os passivos financeiros devem ser mantidos pelo valor nominal.	A IAS 39 refere o seguinte: - Passivos financeiros pelo justo valor, com as variações do justo valor reconhecidos em resultados; - Outros passivos financeiros, pelo custo amortizado através do método da taxa de juro.

5. Outras situações

Neste ponto serão identificadas as diferenças existentes em outras situações, que direta ou indiretamente podem ter impacto nos ativos e passivos, entre as normas

contabilísticas existentes à data em Angola (PGCA) e as International Accounting Standards/International Financial Accounting Standards (IAS/IFRS).

5.1. Correção de erros

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto à correção de erros. De acordo as IASIFRS a correção de erros materiais de períodos anteriores deve ser feita retrospectivamente, no capital próprio o que não é o caso do PGCA (Tabela 36)

Tabela 36 - Correção de erros

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Correção de erros	Segundo o PGCA, a correção de erros na preparação das demonstrações financeiras de um período ou mais períodos anteriores que sejam descobertos no período corrente deve ser reconhecido nos resultados líquidos do período corrente, exceto se reunirem as características para serem considerados erros fundamentais. A correção de erros fundamentais deverá ser reconhecida nos resultados transitados.	De acordo com a IAS 8, a entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras autorizadas para emissão após a sua descoberta. Exceções: -Se impraticável determinar os efeitos da alteração num período específico: alterar os elementos de ativo, passivos, e capital próprio, do balanço de abertura. -Se impraticável determinar os efeitos acumulados da alteração durante um período específico: ajustar os comparativos de modo a corrigir o erro de forma prospetiva.

5.2. Alterações das políticas contabilísticas

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto às alterações das políticas contabilísticas. Como se pode observar na tabela 37, de acordo ao PGCA é feita se for exigida por disposições contabilísticas emitidas por órgão competente para o efeito ou pela entidade se resultar numa apresentação mais credível das demonstrações

financeiras, ao passo que de acordo as IAS/IFRS se a alteração for exigida por uma IFRS ou por vontade da empresa.

Tabela 37 - Alterações das políticas contabilísticas

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Alterações das políticas contabilísticas	<p>Segundo o PGCA, as alterações de políticas contabilísticas só devem ser efetuadas nos seguintes casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Se for exigida por disposições contabilísticas emitidas por órgão competente para o efeito; - Se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada de acontecimentos ou transações nas demonstrações financeiras da entidade. 	<p>De acordo com a IAS 8, uma entidade só deve alterar uma política contabilística se a alteração:</p> <ul style="list-style-type: none"> - For exigida por uma IFRS; ou - Resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

5.3. Alterações das taxas de câmbio

As IAS/IFRS e o PGCA apresentam divergências quanto aos efeitos de alterações de taxas de câmbio. De acordo com as IAS/IFRS, as diferenças de câmbio devem ser reconhecidas em resultado do período em que se verificarem, ao passo que o PGCA define algumas exceções a esse reconhecimento em resultados (Tabela 38).

Tabela 38 - Efeitos de alterações em taxas de câmbio

ITEM	Angola (PGCA)	IAS/IFRS
Efeitos de alterações em taxas de câmbio	<p>Segundo o PGCA, as diferenças de câmbio regra geral, devem ser reconhecidas na demonstração de resultados no período em que surjam as diferenças de câmbio. Como exceção, existe a possibilidade de diferir as diferenças de câmbio favoráveis não realizadas se forem originárias da conversão de dívidas a médio e longo prazo; se houver expectativas razoáveis de que o ganho é reversível.</p>	<p>De acordo com a IAS 21 as diferenças de câmbio devem ser reconhecidas em resultado do período em que se verificarem.</p>

Capítulo III - Estudo do caso Grupo Sonangol

1. Descrição do Grupo Sonangol

A Sociedade Nacional de Combustíveis de Angola, E. P (doravante designada Sonangol ou Empresa) é uma Sociedade de direito angolano de capitais totalmente públicos, e foi constituída em 1976, através da Decreto nº 52/76 de 9 de Junho e tem como atividade principal consubstanciada na prospecção, pesquisa desenvolvimento, produção (“upstream”), transporte, comercialização, refinação e transformação de hidrocarbonetos líquidos e gasosos e seus derivados, incluindo atividades de petroquímica (“downstram”).

Por força da Lei nº 10/04 (Lei das Atividades Petrolíferas), a Sonangol é a empresa angolana a quem o Estado concedeu os direitos mineiros para a prospecção, pesquisa, desenvolvimento e produção de hidrocarbonetos líquidos ou gasosos. Na sua qualidade de Concessionária, a Sonangol está autorizada a associar-se a entidades estrangeiras ou nacionais para realização das operações petrolíferas no território nacional. Estas operações estão atualmente consubstanciadas em Contratos de Associação e em Contratos de Partilha de Produção.

2. Descrição do Balanço de 31/12/2012 e dos critérios valorimétricos do Grupo Sonangol - E.P. segundo o PGCA

Neste ponto será apresentado o critério valorimétrico do Grupo Sonangol - E.P. utilizando as normas do Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA), no ponto seguinte serão identificados os ajustamentos valorimétricos a efetuar com a transição para IAS/IFRS. No entanto, aqui serão tratados apenas aqueles itens em que há divergências no critério de valorimetria entre os dois normativos. Assim sendo, serão tratados os seguintes itens para preparar o critério valorimétrico de transição do Grupo Sonangol - E.P. através das IAS/IFRS: Ativos Tangíveis, Ativos Intangíveis, Investimentos em Subsidiárias e Associadas, Inventários, Empréstimos Obtidos e Investimentos e obras em curso da atividade mineira.

Os principais preceitos valorimétricos usados na elaboração das demonstrações financeiras de 31/12/2012 de acordo o PGCA, foram os seguintes:

- Imobilizações corpóreas: encontram-se registadas ao custo de aquisição deduzidas das respetivas depreciações. As depreciações são calculadas, sobre o valor de aquisição, sendo utilizado o método das quotas constantes, conforme a legislação em vigor em cada período económico.
- Imobilizações incorpóreas: encontram-se valorizadas ao custo de aquisição, deduzidas das amortizações acumuladas. São amortizadas pelo método das quotas constantes.
- Investimentos em subsidiárias e associadas: encontram-se registadas ao custo de aquisição.
- Existências: são valorizadas ao preço de custo equivalente ao custo médio de produção anual.
- Investimentos e obras em curso da atividade mineira: As imobilizações corpóreas relacionadas com a atividade de exploração e produção petrolífera encontram-se registadas ao custo de aquisição.
- Passivos correntes: Os passivos correntes são registados pelo seu valor nominal.

3. Ajustamento valorimétrico de transição no Balanço de 31/12/2012 de acordo as IAS/IFRS.

De seguida vai percorrer-se cada assunto de maneira a identificar quais os ajustamentos valorimétricos a efetuar, ao nível do Balanço e verificar o seu impacto valorimétrico, relativamente ao Grupo Sonangol – E.P.

3.1 Ativos Fixos Tangíveis

A empresa Grupo Sonangol – E.P. classificou os ativos fixos tangíveis como imobilizações corpóreas. De acordo com as IAS/IFRS as imobilizações corpóreas passam a designar-se por Ativos fixos tangíveis.

A empresa Grupo Sonangol – E.P. para a depreciação do imobilizado utiliza o método das quotas constantes, conforme a legislação em vigor em cada período económico. De acordo a IAS 16 (parágrafos 60 e 62), o método de depreciação usado deve refletir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade. Refere-se ainda que pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos podem incluir o método de linha reta, o método do saldo decrescente, e o método das unidades de produção, ou seja a IAS 16 prevê a utilização de vidas úteis calculadas com base em estimativas reais o que difere do PGCA que prevê conforme a legislação em vigor em cada período económico. Se as depreciações não tivessem sido calculadas com base a legislação fiscal supostamente teriam sido inferiores. Dado que existe uma diferença entre os dois normativos, a alteração da vida útil terá um impacto no resultado na altura da transição. Logo, o valor das depreciações acumuladas será supostamente inferior que 25.161.694.268, ao passo que o valor dos Ativos Fixos Tangíveis será maior que 47.718.979.292 e aumentando consecutivamente o capital próprio.

Tabela 39 – Ativos fixos tangíveis (valores expressos em Kwanzas)

Rubricas	Valor Bruto	Depreciação Acumulada	Valor Líquido
Terrenos e recursos naturais	0	0	0
Edifícios e outras construções	46.610.812.791	7.846.958.904	38.763.853.887
Equipamento básico	2.330.410.424	1.214.723.756	1.115.686.668
Equipamento de transporte	3.224.510.818	3.212.130.172	12.380.646
Equipamento administrativo	16.132.988.011	12.887.876.125	3.245.111.886
Outras imobilizações corpóreas	5.311	5.311	0
Imobilizado em curso	4.581.946.206	0	4.581.946.206
Totais	72.880.673.561	25.161.694.268	47.718.979.292

Ajustamento:

Ativos Fixos Tangíveis maior que 47.718.979.292

Depreciações acumuladas inferiores que 25.161.694.268

3.2 Ativos Intangíveis

A empresa Grupo Sonangol – E.P. classificou os ativos intangíveis como imobilizações incorpóreas. De acordo com as IAS/IFRS as imobilizações incorpóreas passam a designar-se por Ativos intangíveis. O Grupo Sonangol – E.P. registou como imobilizações incorpóreas as despesas de constituição e amortizadas por um período de cinco anos. O PGCA permite a inserção como ativo intangível das despesas de constituição, o que não é permitido pela IAS 38. A IAS 38 não admite a capitalização de dispêndios com despesas de constituição.

Segundo este normativo as despesas de constituição não devem ser reconhecidas como um ativo, mas sim como gasto, de acordo IAS 38 (parágrafos 9 e 10). O Grupo Sonangol não quantificou os valores das despesas de constituição. Sendo assim, se eventualmente as despesas de constituição estiverem amortizadas o impacto é nulo em termos de resultados e se não estiverem o valor do ativo diminui pelo valor contabilístico dessas despesas, diminuindo conseqüentemente o capital próprio.

Tabela 40 – Ativos intangíveis

Imobilizações corpóreas	Vida útil (anos)
Despesas de desenvolvimento	3
Propriedade industrial e outros direitos e contratos	10
Despesas de constituição	5
Outras imobilizações incorpóreas	5-10

4. Investimentos em Subsidiárias e Associadas

A empresa Grupo Sonangol – E.P. tem as participações de capital em empresas subsidiárias e associadas registadas ao custo de aquisição. Segundo IAS 28 (parágrafo 23) um investimento numa associada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data em que se torne uma associada. Segundo ainda a IAS 28 (parágrafo 11) pelo método de equivalência patrimonial, o investimento numa associada é inicialmente reconhecido pelo custo e a quantia escriturada é aumentada ou diminuída para reconhecer a parte da investidora nos lucros e prejuízos da investida depois da data

de aquisição. O grupo Sonangol tem participações em associadas quantificados no valor de 52.250.279.042. Assim, o ajustamento a efetuar na transição para o método de equivalência patrimonial será o aumento ou diminuição do resultado transitado da investidora nos lucros ou prejuízos da investida e nas outras variações do capital próprio.

De acordo com a IAS 27, o investimento em subsidiária deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e subsequentemente contabilizado pelo justo valor através dos resultados nas contas individuais ou separadas e pelo mesmo método nas contas consolidadas. O grupo Sonangol tem participações em subsidiárias quantificadas no valor de 1.369.549.658.809. Nesse sentido, na altura do ajustamento a diferença da quantia inicial e o justo valor do investimento pago ou recebido deve ser reconhecido diretamente no capital próprio.

5. Inventários

A empresa Grupo Sonangol – E.P. classificou os inventários como existências. De acordo com as IAS/IFRS as existências passam a designar-se por Inventários.

O grupo Sonangol adopta o custo médio ponderado (CMP) que é permitido pela IAS 2, logo não há qualquer ajustamento.

6. Investimentos e obras em curso da atividade mineira

O Grupo Sonangol – E.P tem as despesas de pesquisa afetas ao campo que ainda se encontra na fase de exploração e desenvolvimento classificados em imobilizado em curso. De acordo com a IAS 38 (parágrafos 54 e 56) o dispêndio com a fase de pesquisa de um projeto interno deve ser reconhecido como um gasto quando for efetivado. Na fase de pesquisa um projeto interno, uma entidade não pode demonstrar que existe um ativo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis. Logo, O Grupo deverá efetuar um ajustamento aquando da transição para IAS/IFRS diminuindo o imobilizado em curso em 22.066.962.006 em consequência da diminuição do resultado transitado em 22.066.962.006.

Tabela 41 – Despesas (valores expressos em Kwanzas)

Rubricas	Valor Bruto	Depreciação	Valor Líquido
----------	-------------	-------------	---------------

		Acumulada	
Despesas de pesquisa	58.242.569.308	36.175.607.302	22.066.962.006
Despesas de desenvolvimento	642.447.785.281	412.252.809.594	230.194.975.687
Material de inventário	27.993.668.196	17.782.260.089	10.211.408.107
Material de aprovisionamento	0	0	0
Obras em curso	0	0	0
Totais	728.684.022.784	466.210.676.984	262.473.345.800

Ajustamento:

Imobilizações em curso diminuem em 22.066.962.006

Resultado transitado diminuem em 22.066.962.006

7. Custos de Empréstimos obtidos

De acordo a IAS 23 (parágrafos 5 e 10) menciona que uma entidade deve capitalizar os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica como parte do custo desse ativo. E deve reconhecer os outros custos de empréstimos obtidos como um gasto no período em sejam incorridos. Segundo a IAS 23 custos de empréstimos obtidos são os custos de juros e outros incorridos por uma entidade relativamente a pedidos de empréstimos de fundos e devem ser amortizados ao custo, através do método do juro efetivo.

A empresa Grupo Sonangol – E.P. no ano de 2012 obteve empréstimos bancários no valor de 43.333.333.333 com o objetivo de financiar exclusivamente à implementação de projetos corporativos, projetos de capitais estruturantes e outras despesas operacionais do Grupo Sonangol – E.P., no âmbito do seu plano de investimentos. Logo, estamos perante a um ativo qualificável na medida em que estes fundos destinam-se a projetos operacionais do Grupo. De acordo a IAS 23 estes empréstimos teriam sido evitados se os projetos operacionais e corporativos não fossem necessários.

O Grupo não capitaliza os juros referentes aos empréstimos obtidos. De acordo com a IAS 23 a entidade deve capitalizar os custos de empréstimos como parte do custo de um ativo que se qualifica. Como conclusão, o Grupo Sonangol – E.P terá na altura da transição proceder ao ajustamento que deverá ser reconhecido em resultados transitados.

Ou seja aumenta o resultado transitado por contrapartida do aumento de investimentos de ativos em curso.

8. Provisões para pensões

Os tipos de planos de benefícios aos empregados definidos pelo grupo Sonangol são nomeadamente os benefícios de pensões e de cessação de emprego. O reconhecimento e a mensuração dessas responsabilidades são efetuadas de acordo com o normativo internacional, pelo que não existe qualquer ajustamento a fazer nesta rubrica.

9. Impostos diferidos

Impostos diferidos são diferenças que surgem entre as normas contabilísticas e as regras fiscais. Tem como objetivo uma correta especialização do imposto sobre o rendimento do período, ou seja reconhecer no mesmo período das transações o imposto sobre o rendimento com que estas se relacionam. O grupo Sonangol não faz referência de impostos diferidos na medida em que de acordo o PGCA os impostos diferidos estão excluídos temporariamente, pelo que supostamente na altura da transição haverá ajustamento nesta rubrica.

10. Ajustamentos

Apesar de a informação ser restrita verificou-se com base a este grupo Sonangol de que a implementação das IAS/IFRS tem um impacto nas contas devido aos ajustamentos realizados no Balanço. Este impacto refletiu-se sobretudo no capital próprio. Contribuíram para este impacto os ativos fixos tangíveis e intangíveis, os investimentos em subsidiárias e associadas. Por outro lado os custos do Grupo estão subavaliados dado que os gastos com investigação não estão refletidos na demonstração de resultados. Assim sendo, os resultados do exercício não correspondem ao valor efetivo real, apresentando valores superiores o que vem permitir um maior impacto fiscal a pagar pelo Grupo. Tendo em conta a dimensão e o critério a utilizar por cada empresa as variações nas contas do ativo, passivo e capital próprio serão sempre

diferentes de entidade para entidade tendo reflexo no aumento ou diminuição do património.

Capítulo IV - Conclusões

Conclusões gerais

Este estudo teve como objetivo aferir se de facto houve alguma aproximação as IAS/IFRS no critério de valorimetria das demonstrações financeiras do Grupo Sonangol de 2012 e apurar os ajustamentos a que poderão vir acontecer no processo de transição das normas baseadas no Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA) para as IAS/IFRS. Verifica-se deste modo que as IAS/IFRS consideram o critério da especialização/regime de acréscimo bem como o da compreensibilidade, os quais não figuram nos princípios referenciados no PGCA. Outra grande diferença verifica-se ao nível das demonstrações financeiras, pois o PGCA não considera a demonstração das alterações do capital próprio o que significa que a imagem do Grupo Sonangol perante os investidores é menos clara. Verifica-se de igual modo, e sobretudo ao nível dos investimentos em filiais e associadas que mediante o PGCA o investimento em associadas é mensurado pelo custo de aquisição o que difere das IAS/IFRS em que um investimento em associada é contabilizado usando o método de equivalência patrimonial.

Ao nível dos ativos e passivos financeiros verifica-se também algumas diferenças na medida em que tanto os ativos como os passivos financeiros de acordo com PGCA são reconhecidos em várias contas como por exemplo, em títulos negociáveis; outras aplicações de tesouraria; e aplicações financeiras de carácter permanente, o que não acontece segundo as IAS/IFRS, pois de acordo as IAS 39 estes valores podem ser reconhecidos como ativos financeiros pelo justo valor, investimentos detidos até a maturidade, empréstimos e contas a receber, bem como ativos financeiros disponíveis para venda.

Em relação os passivos financeiros as principais diferenças reside no facto do PGCA os reconhecer em diversas contas designadamente em fornecedores contas a pagar e outros passivos correntes ou não correntes enquanto que perante a IAS 39 os passivos financeiros devem ser reconhecidos como sendo passivos financeiros pelo justo valor por via dos resultados e outros passivos financeiros.

Quanto ao estudo Sonangol concluiu-se que a transição do Plano Geral de Contabilidade Angolano para as IAS/IFRS teve um impacto na variação e na constituição do capital próprio. Pois, a rubrica ativos fixos tangíveis apresentou um impacto positivo (na altura da transição) na medida em que o valor dos ativos fixos

tangíveis foi supostamente maior em 47.718.979.292. No caso da Sonangol as áreas em que iriam existir maiores ajustamentos serão sobretudo os ativos fixos tangíveis e intangíveis, os investimentos em subsidiárias e associadas, e que, apesar de não existir informação suficiente que permita o cálculo em concreto do impacto nos capitais próprios, prevê-se que os mesmos aumentem (ou diminuam).

Também se verificaram diferenças ao nível dos critérios de reconhecimento e mensuração, acentuando-se nos custos de pesquisa, em que o PGCA considera como ativo e as IAS/IFRS considera que estes valores devem ser reconhecidos como gastos e não como ativo intangível. Constatámos, porém, que o PGCA e o IAS/IFRS assentam em diferentes terminologias e utilizam diferentes modelos de reporte. Concluimos, ainda, que há muitos casos em que o PGCA é omissivo, facto que ajuda a justificar as poucas diferenças encontradas, o que nos leva a defender não só a necessidade de se atualizar o PGCA como de, nesse sentido, se defender uma aproximação ao IAS/IFRS por se tratar de sistema alinhado com as práticas mais recentes e aceites no plano internacional.

As IFRS estabelecem alterações no modelo de contabilidade, designadamente um maior volume de informação a inserir no anexo ao balanço e à demonstração de resultados. Permite também a existência de elementos com os quais é possível comparar com períodos anteriores relativamente a toda a informação expressa em números.

Alguns autores têm analisado o impacto da aplicação do IFRS nas demonstrações financeiras das empresas, sendo as conclusões controversas em termos do impacto positivo ou negativo, para as organizações, acerca dessa adoção.

Marques (2007) considera que o impacto das IFRS nas demonstrações financeiras das empresas é positivo, devido à utilização do Modelo Justo Valor, uma vez que este é mais ajustado ao atual contexto contabilístico e empresarial, evidenciando uma influência significativa ao nível da informação contabilística financeira produzida, na medida em que a sua utilização melhora a qualidade da informação, aumentando e potenciando a utilidade e consistência da informação contabilística

Num estudo realizado por Goodwin e Ahmed (2006) os autores observaram que uma mudança para as IFRS teve um grande impacto sobre as grandes empresas. A maioria das grandes empresas teve um impacto negativo ao nível da IFRS em fins de imposto de renda devido à valorização de ativos. Por outro lado, mais da metade das pequenas e médias empresas não relataram nenhuma mudança no seu lucro líquido. As

diferenças observadas foram atribuíveis à norma IAS 12 - Impostos sobre o Rendimento.

Após a análise da revisão bibliográfica e dos dados obtidos constata-se que existem várias vantagens na implementação das normas e padrões IFRS para a realidade angolana, tais como:

- Credibilidade e transparência das demonstrações financeiras;
- A integração aos mercados internacionais;
- A acessibilidade de informação de cariz financeiro com qualidade para acionistas e autoridades interessadas;
- A potencialização das ambições de crescimento de investimento internacional no país.

Em suma, a adoção das IFRS, no geral e em particular em Angola, parece ser desejável porque, entre outros aspetos, diminui o valor absoluto dos erros de previsão financeira dos analistas, é uma fonte de informação financeira fiável, diminui o problema da seleção adversa, diminui custos de processamento de informação, favorece os investidores quanto a aquisições e fusões, tem um impacto positivo nas demonstrações financeiras.

A implementação das normas IFRS em Angola apresenta vantagens na comparação e transparência das demonstrações financeiras, na integração internacional dos mercados de capitais, na informação financeira de qualidade para acionistas e autoridades interessadas, e na potencialização do investimento estrangeiro no país.

Em qualquer país verifica-se um impacto positivo na harmonização contabilística. Existe uma concordância de que a existência de regras mundiais de contabilidade são mais eficazes e transparentes que as normas internas, especialmente no que diz respeito às necessidades de investimento numa economia cada vez mais global.

Em Angola existe a necessidade de uma maior divulgação e promoção das normas IFRS, existindo algum desconhecimento das formas de aplicação das IFRS, apesar do otimismo sobre as mesmas. As dificuldades de implementação e o reconhecimento na necessidade de harmonização e implementação das normas IFRS são semelhantes a outros países.

Limitações

As principais limitações associadas ao estudo prendem-se com a escassez de estudos desta natureza e tema, em particular com incidência sobre Angola. A dimensão da amostra obtida é consideravelmente reduzida em comparação com o nível de negócios e empresas estabelecidas no mercado angolano o que indicia que os resultados obtidos não podem ser generalizados ao universo das empresas angolanas.

Usualmente as empresas internacionais estrangeiras que se estabelecem em Angola, que seguem as regras IFRS e com volumes de negócios avultados são deparadas com um problema: dada a dificuldade de um volume de quadros satisfatório para satisfazer as vagas dos departamentos de contabilidade algumas optam por fazer a realização de contas de acordo do PGCA e têm departamentos fora do país que fazem a transição dos mesmos para as regras internacionais (caso recorrente em alguns países).

A cultura de criação de hábito, dadas as regras internas de algumas empresas, prejudica a extensão da prática das IFRS entre os contabilistas angolanos. Esta limitação informal é compreendida pelo aluno como temporária (o crescimento exponencial da economia angolana e as necessidades de integração internacional levarão forçosamente à obrigação futura do ensino das IFRS aos contabilistas, assim como alterações futuras no PGCA).

Foram inúmeras as dificuldades com que me deparei para obter informações pertinentes para o meu trabalho. Percorri instituições a busca de informações que me pudessem auxiliar na elaboração deste trabalho infelizmente a resposta era sempre a mesma “não”.

As instituições estão “proibidas” de cederem as suas informações internas para estudo externos. Isso, deve-se talvez ao facto do país ter vivido uma instabilidade provocada pela guerra que faz com que haja restrição da informação.

A falta de interdependência entre universidades e instituições em Angola também dificulta imenso na troca de informações.

Investigações Futuras

Futuras investigações sobre a realidade contabilística angolana e a importância da sua harmonização com as normas contabilísticas internacionais podem ser realizadas no sentido de confirmar os resultados obtidos no presente estudo, recolhendo informação junto de responsáveis governamentais, responsáveis de empresas nacionais ou junto de empresas estrangeiras a laborar em Angola no sentido de ampliar a amostra

e verificar a corroboração, ou não, com os resultados agora obtidos. Outras investigações podem estudar as alterações que se verificaram no processo de harmonização do sistema contabilístico angolanas com as normas internacionais, comparando com a situação em que o presente estudo foi realizado.

Referências bibliográficas

Alves, Leopoldo Assunção (2002) *Proposta para um novo modelo de normalização contabilística nacional*. Lisboa. (Documento cedido pelo autor).

Alves, M.T.V (2013). Utilidade da informação financeira na tomada de decisão: a perceção de gestores de PMES de Luanda e de Lisboa. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, v5,107-133.

Alvarez Jesús Lizcano (ed.) (2003). Glosario iberoamericano de contabilidad de gestión (2ª parte). *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 2, vol.1. Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Disponível em <http://www.observatorio-iberoamericano.org>.

Amorim, Jaime Lopes (1969). *Digressão através do vetusto mundo da contabilidade* Porto. Avis.

Ana, Nogueira. José, Luís da Silva. Pedro, M. Pinheiro (2014), *Plano Geral de Contabilidade Angolano – Explicado*. Edições Técnicas.

Ashbaugh, Hollis (2001). Non-US firms' accounting standards choices. *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 20. P. 129-153. Disponível em <http://www.elsevier.com>.

Ashbaugh, Hollis e Pincus (2001), Domestic Accounting Standards, international Accounting Standards, and the predictability of earnings, *Journal of accounting research*, Vol 39, Nº 3 pp 417-430.(Acedido em 10-04-2012)

Ball, Ray (2006), International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons For Investors, *Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum*. pp 5-27.

Bandeira, A. M. & Reis, A. C. (2012). Contabilidade Internacional. Apontamentos Disponível em <http://www.iscap.ipp.pt>.

Barros, M.D.F. (2011). Contabilidade em Angola e a harmonização contábil em nível mundial: *estudo comparativo entre as normas no Brasil e Angola*. Universidade do extremo sul catarinense, Dissertação de mestrado em ciências contábeis.

Carberg, S. B. (1999). Comité internacional de normalização contabilística: papel e planos futuros. *XXIV conferência anual do IOSCO*.

Conceição,P.G.Karina (2009). *Impotancia da normalização Contabilistica na Analise Economica e Financeira da Empresa*. ISCEE, Instituto Superior de Ciencias e Economica Empresarias. Dissertação de Licenciatura.

Cordeiro, R. & Couto, G. (2008). *O Estado da Arte na Convergência Contabilistica Internacional*. CEEAPLA Worging paper nº19/2008.

Costa, Carlos Baptista e Alves, Gabriel Correia (2001). Contabilidade financeira.

4.ª Edição Lisboa, Rei dos Livros.

Deloitte (2007). *O guia do SNC, Getting on the right track*, Publicações Delloitte Portugal, Setembro, disponível em http://www.deloitte.com/view/pt_PT/pt/index.htm.

Esnault, B. & Hoarau, M. (1994). Analisando a utilização da contabilidade nas empresas familiares de pequeno porte de Santa Catarina. *Revista Catarinense da Ciência Contábil* v5, pp. 9-22.

Ferreira, Rogério (1983): 'Normalização Contabilística'. *Tesis doctoral*. Universidade Técnica de Lisboa.

Flower, J. (1997): "The Future Shape of Harmonization: The EU Versus the IASC Versus the SEC", *The European Accounting Review*, vol.6, nº 2, pp. 281-302.

Guimarães, J. D. (2005). *História da contabilidade em Portugal, Reflexão e homenagens*. Lisboa: Áreas Editor.

Guimarães, J. (2009), "O controlo de Aplicação das Normas (Enforcement) no SNC", *Revista Eletrónica INFOCONTAB* nº 47 de Outubro de 2009.

Hoarau, C. (1995): "International Accounting Harmonization. American Hegemony or Mutual Recognition With Benchmarks?" *The European Accounting Review*, vol. 4, nº 2, pp.217-233.

Hopwood, A. G (1994): "Some Reflexions on the Harmonization of Accounting Withing the EU", *The European Accounting Review*, vol.3, nº2, pp.241-253.

INAPEM. (2012). *Relatório anual*.

Goodwin, J and K. Ahmed (2006) *The Impact of International Financial Reporting Standards: Does Size Matter?*, *Managerial Auditing Journal*, 21 (5): 460-475.

Guerreiro, M. A. S. (2006), Impacto da adoção das International Financial Reporting Standards: fatores explicativos do nível de informação divulgada pelas empresas portuguesas cotadas, *Revista científica da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Contabilidade e Gestão* 3, 7-32.

Guimarães, J. D. (2007). A estrutura conceptual da contabilidade - POC ao SNC. *TOC* 91., 42-55.

Kam, Vemon (1990). *Accounting theory*. (2nd ed).New York, John Wiley & Sons.

Lourenço, Isabel Costa e Morais, Ana Isabel "Aplicação das Normas do IASB em Portugal", Publisher Team, 2005.

Lourenço, Isabel Costa e Morais, Ana Isabel (2004^a). *Portugal e o processo de harmonização europeu: possíveis soluções face a 2005*. *Revista TOC*, 46, ano IV. Jan. 2004. Lisboa. P. 40-48.

López Pérez, M. Victoria e Rodríguez Ariza, Lázaro (2003). *Los cambios contables desde el enfoque cognitivo-lingüístico. Un caso de interdisciplinariedad en teoría de la contabilidad*. in «III Jornadas de teoría de la contabilidad», 9 Maio 2003. Comunicaciones. Madrid, Universidad Autónoma de Madrid. p. 20-37.

Laínez, J. A. (2001): *Manual de Contabilidad Internacional*, Ediciones Pirámide.

Magro, José Luis Faria; Magro, Adelaide. *Manual de Contabilidade Angolano*. 2ed. Porto: Uniarte Gráfica, 2008.

Magro, J. L. (2004). *Comparação entre o plano geral de contabilidade de Angola e alguns planos da união europeia*. Revista de contabilidade e Finanças, 33, II serie, 2004 Lisboa.

Martínez Conesa, I. (1996): Marco Conceptual da Contabilidade Financeira em Espanha: Comparabilidade Internacional, ICAC, Ministério de Economía y Hacienda, Madrid.

Martins, G. A. *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Martínez Conesa, I. e Ortiz Martínez, E. (1997): “ *El Futuro de la Armonizacion Contable Europea. Implicaciones de la Union Monetária*”, IX congresso da AECA, Salamanca, 25-27 Septiembre.

Marques, Mário (2007), O Justo Valor e a sua Auditoria, Revisões e Auditores, pp 19-33 Abr/jun.2007.

Minfin. (2009). *Plano geral de contabilidade*. Lobito: Escolar editora.

Morais, A. e I. Lourenço (2013) IFRS Demonstrações Financeiras, *Um guia para executivos*. Almedina.

Mueller, G.; Gernon, H. E Meek, G. (1997): *Accounting: An International Perspective*, 4ª edição, Richard D. Irwin, Inc., Boston.

Murphy, A. B. (2000), The impact of adopting international accounting standards on the harmonization of accounting practices, *the international Journal of Accounting* 24, 121-131.

Muller V, et al. (1997) Mutagenesis of some positive and negative residues occurring in repeat triad residues in the ADP/ATP carrier from yeast. *Biochemistry* 36(50):16008-18.

Niyama, J.K. (2010). *Contabilidade internacional* (2ª Edição). São Paulo: Atlas.

Niyama, Jorgr Katsumi. *Contabilidade Internacional* 1. Ed. 4. Reimpr. São Paulo Atlas, 2007

Nobes, Christopher e Parker, Robert (2006). *Comparative international accounting*. (9th ed.). London, Prentice Hall.

Nobes, C.(1998): “Towards a General Model of the Reasons for the International Differences in Financial Reporting”, *Abacus*, vol.34.nº. 2, Setember, pp. 162-187.

Plano Geral de Contabilidade Angolano. *Decreto n.º 82/2001, de 16 de Novembro. República de Angola*.

Perez, J. (2009). *Conversão de demonstrações contábeis* (7ª Edição). São Paulo: Atlas.

Pérez-Grueso, Ana (1997). *La herramienta de normalización contable del siglo XXI: el marco conceptual en España*. Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.

Pinheiro Pinto, J. A. (2007), *maioria das NIC não se aplica ao tecido empresarial português*, Vida Económica, Março.

- Radebaugh, L. H. e Gray, S. (1997), *international Accounting and Multinational Enterprises*, Fourth Edition, John Wiley and Sons, Inc., New York.
- Radebaugh, L. H.; Gray, J. S. *International accounting and multinational enterprise*. 4.ed. USA: Lehigh Press, 1993.
- Radebaugh, L. & Gray, S. (1993). *International Accounting and Multinational Enterprises*. Nova Iorque: John Wiley & Sons.
- Radebaugh, L. H. e Gray, S. (1997), *international Accounting and Multinational Enterprises*, Fourth Edition, John Wiley and Sons, Inc., New York.
- Ribeiro, Joaquim Ferreira (1986). *Lições de teoria da contabilidade*, vol. 2. Porto, Athena Editora. p. 283-309.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed (1994). *International and multinational accounting*. London, The Dryden Press.
- Rocha, Armandino (2004). *Lições de teoria da contabilidade* ed., Universidade Lusíada Editora, Lisboa 2004.
- Rodrigues, Lúcia Lima e Pereira, Ana Alexandre Caria (2004), Manual de Contabilidade Internacional. *A diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*. Publisher Team.
- Rodrigues, P. d., & Ferreira, R. P. (2010). *SNC, todas as perguntas e respostas*. Porto: Porto Editora.
- Rodrigues, Carlos Bastos (2004). *Convergência contabilística: revolução ou evolução?* Revista de Contabilidade e Finanças, 35, II série, ano IX. Jul/Set. 2004. Lisboa. P. 4-6.
- Rodrigues, Lucia Lima e Montenegro. Tânia de Menezes (2003). Tratamento contabilístico dos impostos diferidos: análise comparativa. Revista TOC, 36, ano III. Mar. 2003. Lisboa. P. 26-32.
- Sá, António Lopes (1987). *Introdução à ciência da contabilidade*. Rio de Janeiro, Ediouro.
- Sá, António Lopes (1992). *Teoria geral do conhecimento contábil*. Belo Horizonte, IPAT-UNA.
- Sá, António Lopes (1994). *Teoria da contabilidade superior*. Belo Horizonte, IPAT-UNA.
- Sá, António Lopes (1997). *Princípios fundamentais de contabilidade*. São Paulo, Atlas.
- Sá, António Lopes (1998b). *Historia geral e das doutrinas da contabilidade*. (2ª Ed.) Lisboa, Vislis.
- Sá, António Lopes (1998c). *Teoria da contabilidade*. São Paulo, Atlas.
- Sá, António Lopes (2004). *Bases das escolas europeia e norte americana, perante a cultura contábil e a proposta neopatrimonialista*. Revista de Contabilidade e Comércio, 236, vol. LIX. Jul. 2004. Porto. p. 539-562.

Santos, L. L. (2006). *Contabilidade internacional, comparação das normas contabilísticas para as empresas não financeiras nos países lusófonos* (1ª Edição). Porto: Vida económica.

Salter, S & Douplik, T. (1992). The relationship between legal systems and accounting practices. A classification exercise. *Advances in International Accounting*, 5, 3-22.

Tua Pereda, Jorge (1989). *Los principios contables en el ordenamiento jurídico*. In CEA Garcia, José L. (ed) *Lectureas sobre principios contables*. Monografias AECA, 13. Madrid. p. 57-93.

Tua Pereda, Jorge (2000). *El marco conceptual: los mismos perros com diferentes collares?* Boletín AECA, 52. Abr/Jul. 2000. Madrid. p. 2-10.

Tua Pareda, J (2000): “*Hacia el Triunfo Definitivo de las Normas Internacionales de Contabilidad?*”, Comunicação apresentada no VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Aveiro, 17-20 Maio.

.Zimmerman, Jerold L. (1997). *Accounting for decision making and control*. (2nd ed.). New York, Irwin McGraw-Hill.

Weffort, Elionor Farah Jreige. *O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional*. São Paulo: Atlas: 2005.

Watts. R.L. & Zimmerman. J.L., (1990), “Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective”, *The Accounting Review*, Vol. 65, No 1, pp. 131-156.

.

.

Anexos

Balanço consolidado (PGCA)

Entidade-----

Balanço

Em 31 de XXX de N e N-1

Valores em milhares de kwanzas

Ativo	Notas	N	N-1
Ativos não correntes			
Imobilizações corpóreas			
Imobilizações incorpóreas			
Investimento da atividade mineira			
Investimentos em subsidiária e associadas			
Outros ativos financeiros			
Outros ativos não correntes			
Ativos Correntes			
Existências			
Contas a receber			
Disponibilidades			
Total do Ativo			
Capital próprio e passivo			
Capital próprio			
Capital social			
Prestações suplementares			
Reservas e fundos			
Resultado do exercício			
Passivo não corrente			
Empréstimos de médio e longo prazo			
Provisão para pensões			
Provisão para riscos e encargos			
Outros passivos não correntes			
Passivo corrente			
Contas a pagar			
Empréstimos de curto prazo			
Outros passivos correntes			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			

Balanço consolidado IAS/IFRS

Entidade-----

Demonstração consolidada da posição financeira

Em 31 de XXX de N e N-1

Valores em milhares de kwanzas

Ativo	Notas	N	N-1
Ativo não corrente			
Ativos fixos tangíveis			
Ativos intangíveis			
Participações financeiras em associadas e conjuntamente controladas			
Participações financeiras em participadas			
Outras contas a receber			
Outros investimentos financeiros			
Ativo Corrente			
Inventários			
Clientes			
Outras contas a receber			
Outros investimentos financeiros			
Caixa e seus equivalentes			
Total do Ativo			
Capital próprio e passivo			
Capital próprio			
Capital social			
Outras reservas			
Resultados acumulados			
Resultado líquido consolidado do exercício			
Interesses minoritários			
Total do capital próprio			
Passivo não corrente			
Empréstimos			
Empréstimos obrigacionistas			
Outras contas a pagar			
Responsabilidades com benefício de reforma			
Provisões			
Passivo corrente			
Empréstimos e descobertos bancários			
Empréstimos obrigacionistas			
Fornecedores			
Outras contas a pagar			
Total do passivo			
Total do capital próprio e do passivo			