

# Mestrado em Gestão

## Contabilidade

Edgar Monteiro de Carvalho

Sistema de Informação Contabilístico e Fiscal: Análise  
Comparativa entre Portugal e a Guiné-Bissau

jul | 2022

GUARDA  
POLI  
TÉCNICO



**POLI TÉCNICO GUARDA**

O POTENCIAL DO NOSSO INTERIOR

**Escola Superior de Tecnologia e Gestão**

---

SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICO E FISCAL:  
ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE PORTUGAL E A GUINÉ-  
BISSAU

---

PROJETO APLICADO PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE  
EM GESTÃO (ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE)

**Edgar Monteiro de Carvalho**

**Julho / 2022**

**POLI TÉCNICO GUARDA**

O POTENCIAL DO NOSSO INTERIOR

**Escola Superior de Tecnologia e Gestão**

---

SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICO E FISCAL:  
ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE PORTUGAL E A GUINÉ-BISSAU

---

PROJETO APLICADO PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM  
GESTÃO (ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE)

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Doutora Rute Abreu

Coorientadora: Prof<sup>ª</sup>. Doutora Ermelinda Oliveira

**Edgar Monteiro de Carvalho**

**Julho / 2022**

Gesp.010.02

## **AGRADECIMENTOS**

Antes de mais, gostaria de agradecer a Deus pela força e vontade de vencer que nunca me falta durante todo esse processo.

O presente projeto pode não ser realizado sem apoio da minha caríssima Prof<sup>ª</sup> Doutora Rute Abreu, que desde início disponibilizou todo tempo para me orientar, meu obrigado vai de uma forma muito especial a ela e a minha Coorientadora, Prof<sup>ª</sup> Doutora Ermelinda Oliveira, por trabalharem incansavelmente comigo.

Concomitantemente ao Instituto Politécnico da Guarda (IPG), em particular a Escola Superior da Tecnologia e Gestão (ESTG), a todos meus professores e professoras pelo suporte e por estarem sempre dispostos a nos ensinar. De igual modo, agradeço grandemente RJS Serviços Empresariais, Lda. por ter me proporcionado o estágio extracurricular durante três meses, permitindo-me familiarizar progressivamente com o universo profissional.

Hoje posso dizer que consegui concretizar o sonho que os meus falecidos pais tiveram e que lhes motivaram a me pôr na escola desde os meus 5 anos de idade. É com muito orgulho e satisfação que dedico este projeto a eles, aos meus irmãos: Osvaldine de Carvalho da Silva, Amiel Monteiro de Carvalho, Elsa Monteiro Rodrigues, Dulcemira Monteiro de Carvalho e Geniveva Monteiro de Carvalho por acreditarem em mim e por terem me motivado nos momentos difíceis, confesso que sem eles tudo isso seria uma simples ambição.

Igualmente gostaria de agradecer a minha filha Joyceleova Monteiro de Carvalho por suportar esse distanciamento e, de igual modo, a todos meus sobrinhos: Lígia Maiara, Admiro, Larissa, Lourenço Júnior, Lausimiro Kutchi, Moacir, Desejado, Lavínia, Moisés, Amiela, Antero e Ladisson.

Ao meu cunhado Lourenço da Silva, o meu tio Ismael Silva Monteiro e a sua esposa Isabela Neto, ao Monsieur Carambá Cassamá e Bôcu Silva por terem me acompanhado durante toda fase desta minha nobre conquista.

Um agradecimento especial à Mariama Quesso Djalo, ao Zico Dju, Malam Silla, Mohamed Jalo, Helmer Nunes, Miguel Cruz, António Júnior, Saramisa Semedo, Seco Darame, Hermenegildo Correia, Felizmeu Delgado, Jozivania Jalo, Jéssica Fafé, Hanri Tavares, Airton Fafé, Lisdália Arlindo, Esmeralda Martins, Marta Nanque, Natalino Guerra Nhã, Bayonco Indelam, Marilson, Marciano Cordeiro, Famata Cassama, Samora Sa, Juliano Cá e a todos que se identifiquem comigo nesta luta constante.

Um bem-haja a todos.

## RESUMO

As normas contabilísticas registam uma grande evolução de acordo com as exigências económicas que se vivem em todo mundo. Nesta modernização, não é menos importante referir, que o processo de normalização contabilística desenvolvido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), através das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) demonstram eficiência, responsabilidade e transparência nos mercados.

Assim, o presente projeto aplicado tem, como objetivo, estudar as normas contabilísticas e fiscais na Guiné-Bissau e apresentar uma análise comparativa entre os Sistemas Contabilísticos existentes em Portugal e na Guiné-Bissau.

A metodologia de investigação divide-se numa análise teórica centrada na contabilidade e na fiscalidade na Guiné-Bissau, nomeadamente, na *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* (OHADA) e, assim como, nos processos da convergência para as NIC. A análise empírica desenvolveu-se através do método de caso de estudo (Yin, 2018) e centrou-se numa análise de uma empresa especializada na comercialização da castanha de caju, tendo sido evidenciadas as riquezas naturais do país (Flora e Fauna) decorrente da atividade comercial da empresa.

Paralelamente, foram estudadas as suas demonstrações financeiras dos exercícios económicos de 2017 a 2020, tendo-se apresentado uma análise comparativa entre os Sistemas Contabilísticos existentes em Portugal e na Guiné-Bissau. Este documento do projeto aplicado sistematiza todas as análises referidas e, ainda, foram escritas as conclusões e as limitações.

**Palavra-chave:** Sistema Contabilístico; Sistema Fiscal; Guiné-Bissau; Portugal; Comparação.

## ABSTRACT

Accounting standards have undergone a major evolution in accordance with the economic demands experienced worldwide. In this modernization, it is no less important to mention, that the accounting standardization process developed by the International Accounting Standards Board (IASB), through the International Accounting Standards (IAS) demonstrate efficiency, responsibility, and transparency in the markets.

Thus, this applied project aims to study the accounting and tax standards in Guinea-Bissau and to present a comparative analysis between the Accounting Systems existing in Portugal and in Guinea-Bissau.

The research methodology is divided into a theoretical analysis focused on accounting and taxation in Guinea-Bissau, namely the *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* (OHADA) and, as well, on the processes of convergence to IAS. The empirical analysis was developed through the case study method (Yin, 2018) and focused on an analysis of a company specialized in the commercialization of cashew nuts, having been evidenced the natural wealth of the country (Flora and Fauna) arising from the commercial activity of the company.

In parallel, its financial statements for the financial years 2017 to 2020 were studied, having presented a comparative analysis between the Accounting Systems existing in Portugal and Guinea-Bissau. This document of the applied project systematizes all the analyses referred to and, furthermore, a comparative analysis between the accounting systems existing in Portugal and Guinea-Bissau was presented. This applied project document systematizes all the analyses, the conclusions and limitations were also written.

**Keyword:** Accounting System; Tax System; Guinea Bissau; Portugal; Comparison.

## **GLOSSÁRIO DE SIGLAS**

- ANEME: Associação Nacional das Empresas Metalúrgicas e Eletromecânicas
- AUDCIF: *Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et a l'Information Financière*
- BAD: Banco Africano de Desenvolvimento
- BAO: Banco da África Ocidental
- BCEAO: *Banque Central des États de l'Afrique de l'Oueste*
- BID: Banco Islâmico de Desenvolvimento
- CEDEAO: Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental
- CEMAC: Comunidade Económica e Monetária da África Central
- CFA: Comunidade Financeira Africana
- CNC: Comissão de Normalização Contabilística
- CPLP: Comunidade dos Países de Língua Portuguesa
- DF: Demonstrações Financeiras
- DGA: Direção-Geral das Alfandegas
- DGCI: Direção-Geral de Contribuições e Impostos
- FMI: Fundo Monetário Internacional
- Franco CFA: *Franc de la Communauté Financière d'Afrique*
- IAS: *International Accounting Standards*
- IASB: *International Accounting Standards Board*
- IFRS: *International Financial Reporting Standards*
- IGV: Imposto Geral sobre Vendas e Serviços
- INE: Instituto Nacional de Estatística
- IRC: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IVA: Imposto sobre Valor Acrescentado
- NIC: Normas Internacionais de Contabilidade
- OHADA: *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires*
- OIF: *Organisation Internationale de la Francophonie*
- ONU: Organização das Nações Unidas
- PAIGC: Partido Africano para a Independência da Guiné e Cabo-Verde
- PALOP: Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa
- PE: Pequenas Entidades

PIB: Produto Interno Bruto

POC: Plano Oficial de Contabilidade

SA: Sociedade Anónima

SAB: Setor Autónomo de Bissau

SARL: Sociedade Anónima de Responsabilidade Limitada

SNC: Sistema de Normalização Contabilística

SYSCOA: *Système Comptable Ouest Africain*

SYSCOHADA: *Système Comptable d'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du  
Droit des Affaires*

UA: União Africana

UEMOA: União Económica e Monetária do Oeste Africano

WTO: *World Trade Organization*

## ÍNDICE

Índice de Figuras	iv
Índice de Quadros	xii
Introdução	1
PARTE I – ANÁLISE TEÓRICA	6
Capítulo 1 – Sistema Contabilístico da <i>Organisation pour l’Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires</i>	7
1.1. Enquadramento	7
1.2. Análise das Entidades Supervisoras na área da Contabilidade na Guiné-Bissau	8
1.3. Organização do Sistema Contabilístico na <i>Organisation pour l’Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires</i>	10
1.4. Modelos das Demonstrações Financeiras da <i>Organisation pour l’Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires</i>	11
1.5. Contabilidade Pública na Guiné-Bissau	13
1.6. Considerações Finais	15
Capítulo 2 – Sistema Fiscal da Guiné-Bissau	17
2.1. Enquadramento	17
2.2. Análise da República da Guiné-Bissau	19
2.3. Análise da Entidade Supervisora na área da Fiscalidade na Guiné-Bissau	24
2.4. Análise dos Impostos na Guiné-Bissau	26
2.5. Análise das Receitas Fiscais na Guiné-Bissau	31
2.6. Análise Comparativa das Receitas Fiscais entre Países da União Económica e Monetária Oeste Africano	33
2.7. Considerações Finais	35

PARTE II – ANÁLISE EMPÍRICA	37
<b>Capítulo 3 – Análise Comparativa entre os Sistemas Contabilísticos de Portugal e da Guiné-Bissau</b>	38
3.1. Enquadramento	38
3.2. Caracterização do Plano de Contas do Sistema de Normalização Contabilístico e do <i>Système Comptable d’Organisation pour l’Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires</i>	38
3.3. Análise Comparativa das Contas do Sistema de Normalização Contabilístico e do <i>Système Comptable d’Organisation pour l’Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires</i>	43
3.4. Considerações finais	64
<b>Capítulo 4 – Caso de Estudo</b>	65
4.1. Enquadramento	65
4.2. Apresentação do Caso de Estudo	67
4.3. Análise do Balanço Patrimonial	70
4.4. Análise da Demonstração dos Resultados do Exercício	85
4.5. Conversão das Demonstrações Financeiras do <i>Système Comptable d’Organisation pour l’Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires</i> para Sistema de Normalização Contabilístico	91
4.6. Considerações finais	94
Conclusões	95
Referências Bibliográficas	98

## **ÍNDICE DE FIGURAS**

Figura 1: Mapa da República da Guiné-Bissau .....	20
Figura 2: Mapa dos Países Integrantes da UEMOA.....	33
Figura 3: Plano de Contas do SYSCOHADA .....	39
Figura 4: Plano de Contas do SNC–Parte 1.....	41
Figura 5: Plano de Contas do SNC–Parte 2.....	42
Figura 6: Processo de Extração da Castanha de Caju.....	67
Figura 7: Processo da Conservação da Castanha de Caju .....	68

## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1: Assistência Técnica do FMI na Administração Fiscal na Guiné-Bissau.....	32
Quadro 2: Taxas dos Impostos nos Países da UEMOA, 2015 – 2016 .....	34
Quadro 3: Análise Comparativa das Classes de Contas 1 a 4 do SYSCOHADA e do SNC .....	44
Quadro 4: Análise Comparativa das Classes de Contas 5 a 8 do SYSCOHADA e do SNC .....	45
Quadro 5: Análise Comparativa entre Classe 1 - SYSCOHADA e Classe 5 – SNC.....	46
Quadro 6: Análise Comparativa entre Classe 2 - SYSCOHADA e Classe 4 – SNC.....	51
Quadro 7: Análise Comparativa entre Classe 3 - SYSCOHADA e Classe 3 – SNC.....	53
Quadro 8: Análise Comparativa entre Classe 4 - SYSCOHADA e Classe 2 – SN.....	55
Quadro 9: Análise Comparativa entre Classe 5 - SYSCOHADA e Classe 1 – SNC.....	59
Quadro 10: Análise Comparativa entre Classe 6 - SYSCOHADA e Classe 6 – SNC.....	60
Quadro 11: Análise Comparativa entre Classe 7 - SYSCOHADA e Classe 7 – SNC.....	62
Quadro 12: Análise Comparativa entre Classe 8 - SYSCOHADA e Classe 8 – SNC.....	63
Quadro 13: Balanço Patrimonial – Ativo da Empresa IKUMA, 2017 – 2020.....	71
Quadro 14: Balanço Patrimonial – Passivo da Empresa IKUMA, 2017 – 2020.....	79
Quadro 15: Demonstração dos Resultados da Empresa IKUMA, 2017 – 2020 .....	86
Quadro 16: Balanço Patrimonial: Conversão do SYSCOHADA para SNC da Empresa IKUMA, 2017-2020 .....	92
Quadro 17: Demonstração dos Resultados por Naturezas: Conversão do SYSCOHADA para SNC da Empresa IKUMA, 2017-2020.....	93

## **INTRODUÇÃO**

A Guiné-Bissau, oficialmente, República da Guiné-Bissau é um país Lusófono situado na África Ocidental que faz fronteira a norte com o Senegal; a sul e leste com a Guiné-Conacri; e a oeste com o Oceano Atlântico. Em termos territoriais, e no âmbito do recenseamento feito em 2020 pelo Banco Mundial (2021), a Guiné-Bissau abrange 36.125 km<sup>2</sup> de área, com uma população estimada de 1,9 milhões de pessoas.

A Guiné-Bissau é membro da União Económica e Monetária do Oeste Africano (UEMOA), pelo que está absolutamente empenhada no processo de liberalização económica em relação à sua integração progressiva na economia mundial. Em 17 de outubro de 1993 foi criada a *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires*, com tradução em língua portuguesa para *Organização para a Harmonização em África do Direito dos Negócios* pelos países africanos da África Ocidental, membros da UEMOA e da Comunidade Económica e Monetária da África Central (CEMAC).

A OHADA tem como objetivo normalizar as práticas contabilísticas e jurídicas existentes nos países Africanos da África Ocidental e Central, de forma a existir uma normalização contabilística e, deste modo, melhorar o clima de negócios em África. A OHADA é constituída, atualmente, por dezassete Estados da África Ocidental e Central, a maioria da francofonia com a exceção da Guiné-Bissau e Guiné-Equatorial. Os países integrantes da OHADA são: Benim, Burkina Faso, Camarões, Chade, Comores, Congo, Costa de Marfim, Gabão, Guiné-Bissau, Guiné-Equatorial, Mali, Níger, República Centro-Africana, República Democrática de Congo, Senegal e Togo.

O continente africano, como outros continentes, no processo de desenvolvimento, necessita de ferramentas de gestão eficazes e eficientes para maximizar os esforços dos investidores. Porém, os parceiros económicos dão grande relevância à qualidade da informação financeira, por isso as políticas de integração e de harmonização da OHADA proveem do *Système Comptable d'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* (SYSCOHADA), nomeadamente, com ferramentas de gestão úteis, transparentes e confiáveis.

No entanto, em resposta às inquietações dos investidores e parceiros económicos, as autoridades da OHADA sentiram a necessidade de rever o sistema contabilístico e de fazer convergir para as NIC ou *International Financial Reporting Standards* (IFRS) publicadas pelo IASB (2021), cumprindo assim, em simultâneo, com um dos objetivos da Comunidade Económica dos Estados da Africa Ocidental (CEDEAO) que é o de promover o desenvolvimento regional, permitindo a cooperação e a integração entre os Estados-Membros da CEDEAO (2021).

Para o tratamento do tema deste projeto aplicado é importante distinguir o conceito de harmonização contabilística do conceito normalização contabilística. Segundo Guimarães (2000), a harmonização contabilística está relacionada com a comparabilidade das práticas contabilísticas, enquanto a normalização contabilística com a elaboração e adoção das normas contabilísticas. A OHADA segue escrupulosamente estes dois conceitos.

Para prossecução deste projeto aplicado, obviamente, não se pode limitar à análise das práticas contabilísticas existentes no SYSCOHADA, dado que o seu objetivo é apresentar uma análise comparativa entre os Sistemas Contabilísticos existentes em Portugal e na Guiné-Bissau, destacando os fatores históricos, económicos e financeiros enfrentados nessa modernização na África Ocidental e Central. Desta forma, torna-se imprescindível abordar o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) utilizado em Portugal e, posteriormente, compará-lo com o SYSCOHADA.

De acordo com a CNC (2021), Portugal decidiu aproximar o seu normativo contabilístico ao normativo internacional, criando o SNC, baseado nas IFRS publicadas pelo IASB (2021), que entraram em vigor no dia 1 de janeiro de 2010. Este novo sistema, veio substituir o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e demais legislações complementares, até então em vigor.

### *Metodologia do Projeto Aplicado*

O presente projeto aplicado consiste em estudar as normas contabilísticas e fiscais na Guiné-Bissau e apresentar uma análise comparativa entre os Sistemas Contabilísticos existentes em Portugal e na Guiné-Bissau, destacando os fatores históricos, económicos e financeiros enfrentados nessa modernização na África Ocidental e Central. A análise comparativa está centrada no utilizador da informação financeira e nas boas práticas internacionais que têm desenvolvido a harmonização contabilística. Assim, este projeto, para além desta introdução, apresenta como uma estrutura de quatro capítulos organizados e subdivididos em duas partes interligadas. Uma parte relativamente à análise teórica, constituída por dois capítulos e outra parte relativamente à análise empírica, constituída igualmente por dois capítulos.

### *Estrutura do Projeto Aplicado*

A estrutura do projeto aplicado é dividida em duas partes. Na primeira parte, a análise teórica é subdividida num primeiro capítulo que será analisado o sistema contabilístico da Guiné-Bissau, começando por descrever historicamente as fases da evolução do sistema, a sua transição do antigo sistema para o novo sistema (SYSCOHADA). Também se analisam as entidades supervisoras na área da contabilidade, juntamente, com uma análise da contabilidade pública na Guiné-Bissau. Também, neste capítulo, serão evidenciados os modelos das Demonstrações Financeiras da OHADA (2017c, 2019, 2020).

O segundo capítulo será direcionado ao sistema fiscal da Guiné-Bissau, razão pela qual, inicia-se a análise na caracterização do país em evidenciar as suas estruturas organizacionais, riquezas e outros fatores relevantes. De igual modo neste capítulo, será analisada a organização da entidade supervisora na fiscalidade na Guiné-Bissau, apresentando os impostos do país (DGCI, 2013a, 2013b, 2013c), a análise das receitas fiscais na Guiné-Bissau e a análise comparativa das receitas fiscais entre os países da UEMOA.

Na segunda parte, a análise empírica é subdividida no terceiro capítulo que apresenta uma análise comparativa entre o sistema contabilístico da OHADA utilizado na Guiné-Bissau e o SNC utilizado em Portugal. Neste capítulo será abordado o processo da harmonização contabilística, isto é, será desenvolvida uma análise comparativa entre as classes e as respetivas contas e subcontas. O processo da consolidação para o normativo internacional de contabilidade previsto nas IFRS e publicadas pelo IASB (2021), também será abordado, fazendo assim, menção da necessidade de adoção às NIC, de modo a promover o crescimento económico das organizações de forma sustentada.

O quarto capítulo apresenta-se o caso de estudo, onde é estudada a empresa especializada na comercialização da castanha de caju, denominada por IKUMA. Este caso irá permitir revelar o sistema contabilístico, como é organizado na Guiné-Bissau. Desta feita, serão analisadas as contas do Balanço Patrimonial e da Demonstração dos Resultados do Exercício (DRE), desde o ano 2017 até ao ano 2020. Posteriormente serão convertidas as duas demonstrações financeiras (o Balanço e a DRE) do modelo SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2019, 2020) para o modelo do SNC (CNC, 2021) no âmbito do processo da normalização contabilística, publicadas pelo IASB (2021).

E, por último, apresenta-se a Conclusão, que pretende contribuir para realçar a importância da normalização contabilística internacional, tendo por base as *Internacional Financial Reporting Standards* publicadas pelo IASB (2021). Adicionalmente expõem-se, as limitações do projeto aplicado realizado e sugerem-se possibilidades de investigação futura.

## **PARTE I - ANÁLISE TEÓRICA**

## Capítulo 1

### **Sistema Contabilístico da *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires***

#### **1.1. Enquadramento**

O sistema contabilístico da *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* com acrónimo SYSCOHADA é um sistema contabilístico utilizado em dezassete Estados da África Ocidental e Central. Na verdade, sucede ao *Système Comptable Oest Africain* (SYSCOA) criado em 1998. Este sistema é inspirado em dez Leis Uniformes relativas a Direitos Contabilísticos e à Informação Financeira, traduzido do francês “*Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et à l'information Financière*” (AUDCIF) para os respetivos Estados-membros (OHADA, 2017c).

O novo SYSCOHADA, em consonância com o AUDCIF, estabelece as normas contabilísticas de relato financeiro e as suas respetivas regras de utilização, tendo em conta a evolução da normalização contabilística internacional e as necessidades dos agentes económicos dos Estados-membros. Contém as contas consolidadas e associadas, o plano de contas (as contas das pessoas singulares e coletivas) e igualmente os dispositivos penais.

De forma a se juntar o SYSCOA à OHADA, o Conselho de Ministros da União Económica e Monetária do Oeste Africano decidiu atualizar o SYSCOA a fim de assegurar que o mesmo seja totalmente compatível com a legislação contabilística da *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires*.

O SYSCOHADA é caracterizado pelo princípio contabilístico da Europa continental, diferente do sistema anglo-saxónico. A sua criação foi uma imposição dos operadores económicos africanos, que exigiam a melhoria do panorama jurídico das empresas, a fim de assegurar os seus investimentos em total normalidade. Desta forma, pretendia-se voltar a dar confiança aos investidores, tanto os nacionais como os estrangeiros, proporcionando um investimento do espírito empresarial e relançar os investimentos externos.

Além da problemática económica internacional que se impunha, muitas outras razões são geralmente aceites para justificar a criação da OHADA. Por um lado, a multiplicidade legislativa na região constituiu um obstáculo na criação de um espaço económico integrado e, esta diversidade é acompanhada de insegurança jurídica e judiciária, consequência da antiguidade, ou seja, da caducidade das legislações aplicáveis que desencoraja fortemente investimento privado. E por outro lado, a integração económica apresenta diversas vantagens dado que esta permite ao continente africano de se inserir no circuito do comércio internacional.

## **1.2. Análise das Entidades Supervisoras na área da Contabilidade na Guiné-Bissau**

A contabilidade na Guiné-Bissau é supervisionada pela entidade denominada OHADA, uma organização regional que tem como objetivo: organizar as práticas contabilísticas e jurídicas no seio dos Estados-membros da UEMOA e da CEMAC e facilitar o comércio regional através de implementação do processo da normalização e harmonização das atividades económicas.

A OHADA foi criada justamente no âmbito da crise económica e institucional que se imperava na época, facto que originou substancialmente a queda de investimento na região. Porém, cada país apresenta um direito de negócio díspar e totalmente desatualizado do ponto de vista organizacional, o que desencorajava fortemente o investimento privado alegando a insegurança jurídica como uma das principais causas da desconfiança dos investidores.

Esta ocorrência impulsionou a criação de um espaço jurídico e judicial harmonizada, reduzindo as disparidades que regem as operações económicas com vista a estimular o investimento e novas oportunidades aos operadores económicos. Para a materialização deste processo, a OHADA dispõe de dez Leis Uniformes relativas a Direitos Contabilísticos e à informação Financeira (*Acte Uniforme relatif a Droit Comptable et a information Financière*) para os Estados-membros, proporcionando um ambiente de negócio simples, moderno, harmonizado e que se adapta à realidade africana. Salienta-se igualmente que um dos objetivos principais destas Leis Uniformes, segundo a OHADA

(2017c), sendo de garantir que sejam utilizadas nos Estados-membros a fim de avaliar a segurança nas atividades empresariais.

No que concerne à normalização contabilística, é relevante anotar que ela consiste basicamente na elaboração e adoção das normas contabilísticas, criando uma ligação entre os diferentes intervenientes do mercado financeiro. A sua aplicação exige um conjunto de mecanismos com legitimidade política e processual que garanta a sua independência, imparcialidade e legitimidade substancial, incluindo conhecimentos técnicos e científicos reconhecidos. No entanto, em relação a OHADA, os órgãos normalizadores são:

- ✓ Chefes de Estados dos países membros;
- ✓ Conselho de Ministros;
- ✓ Tribunal Comum de Justiça e Arbitragem; e
- ✓ Secretaria Permanente, que tutela a Escola Regional Superior de Magistratura.

Segundo o Assemian (2019), os órgãos da OHADA (2020) e as suas funções são:

- Chefes de Estados dos países membros: é o órgão político que reúne quando necessário para dar orientações básicas relativas ao processo de harmonização.
- Conselho de Ministros: é o órgão decisor composto pelos Ministros de Justiça e das Finanças de cada Estado-Membro. Porém, define as orientações específicas, agenda as atividades, autoriza o orçamento e garante o controlo de funcionamento das instituições. De igual modo, exerce o poder normativo de adoção dos atos uniformes, dos regulamentos ou de qualquer decisão que se enquadram no desígnio dos seus poderes previstos no tratado que instituiu a OHADA, sendo importante reparar que os atos uniformes aprovados pelo conselho de Ministros são diretamente aplicáveis nos Estados-membros e revogam regras nacionais contrárias ou idênticas.
- Tribunal Comum de Justiça e Arbitragem: é um órgão jurisdicional comum e supranacional, composto por treze juizes com jurisdição exclusiva de ouvir em cassação, decisão do tribunal proferidas sobre a Lei da OHADA. Este órgão intervém igualmente na arbitragem como o centro de administração dos procedimentos, e imite pareceres sobre a interpretação e aplicação comum do tratado, os atos uniformes e os regulamentos, assim como as decisões tomadas para a sua aplicação.

- Secretaria permanentes: é um órgão executivo da OHADA que proporciona coordenação geral dos funcionamentos das instituições e do processo da harmonização. A este propósito, prepara os projetos de Atos Uniformes, regulamentos e decisões uniformes adotados pelo conselho de Ministros. Tem igualmente como função, representar a organização em suas relações com os parceiros.

### **1.3. Organização do Sistema Contabilístico na *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires***

O sistema contabilístico é um conjunto de elementos que registam as informações financeiras e as inter-relações dos dados contabilísticos que contribuem para a tomada de decisões. Todavia, a contabilidade pode ser definida como uma ciência técnica que estuda, organiza e avalia o património de uma entidade, seja ela pública ou privada. Denote-se que no SYSCOHADA em conformidade com o princípio contabilístico da Europa continental e das Normas Internacionais de Contabilidade, dispõe da mesma forma de organização que o SNC segundo a CNC (2021), desde receção dos documentos até na sua classificação, registos e arquivos. Contudo existem diferenças em relação à codificação de contas. Porém, a sua aplicação conforme disposto no IFRS é o mais relevante.

Deste modo, apresenta-se quatro etapas fundamentais previstos pela OHADA para organização da contabilidade no seio das entidades dos Estados-membros:

- 1- Registo cronológico sequencial:** trata-se, de modo em geral, do registo dos documentos contabilísticos, tais como: as faturas, os cheques e recibos em que as informações neles obtidas podem ser registadas facultativamente numa forma livre, ou seja, num caderno de encargos. Todavia consiste, basicamente, nas indicações das datas do registo e dos documentos comprovativos.
- 2- Classificação metódica:** consiste, no âmbito da análise contabilística, de quanto maior o número de contas utilizadas, maior será o grau de análise dos fatos, sendo que os valores lançados no diário de débito e de crédito são contabilizados no registo geral, que é constituído por todas as contas.
- 3- Verificação:** efetua o controlo periódico de todo o processo contabilístico, desde a receção, a classificação, ao registo e o respetivo arquivo.

**4- Síntese da informação:** é o resultado das etapas anteriores relativamente ao trabalho contabilístico, não obstante, fornece as informações necessárias para tomada de decisões.

Depois de apresentar quatro etapas fundamentais para organização de contabilidade no seio da união, não é menos importante reforçar os requisitos que se consideram relevantes no processo do cumprimento escrupuloso das 4 etapas anteriores. Segundo a OHADA (2017b, 2017c, 2019, 2020), os requisitos básicos para o cumprimento das suas normas contabilísticas, são: 1º o registo contabilístico deve ser feito na língua e moeda oficial do país; 2º a utilização das regras das partidas dobradas é obrigatória; 3º a justificação do lançamento dado o suporte do documento contabilístico; 4º o respeito pelo registo cronológico feito pela entidade; 5º o lançamento indica a sua origem e a sua imputação, igualmente o seu conteúdo e o seu documento; 6º o controlo de bens existentes, bem como de documentos de credores e devedores; 7º o uso da escrituração da contabilidade deve seguir o plano de contas normalizadas segundo o SYSCOHADA; e 8º o registo obrigatório em livros e outros suportes automatizados, bem como os procedimentos de tratamento permitido, o que favorece evidentemente o tratamento das demonstrações financeiras.

#### **1.4. Modelos das demonstrações financeiras da *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires***

De acordo com o artigo 23º do Ato Uniforme relativo ao Direito Contabilístico e a Informação Financeira (OHADA, 2017c, 2018), todas as empresas sedeadas nos Estados-membro devem publicar as suas Demonstrações Financeiras no prazo de quatro meses após a data do encerramento do exercício económico, quer para a Sociedade Anónima (SA), quer para a Sociedade Anónima de Responsabilidade Limitada (SARL). Assim, os gestores da empresa devem apresentar as Demonstrações Financeiras anuais aos acionistas/sócios no prazo máximo de 6 meses após a sua publicação/encerramento do exercício económico, sendo de realçar que no caso de incumprimento, há sanções que estão previstas nos artigos 890º e 891º do AUDCIF (OHADA, 2017c).

Segundo as normas estabelecidas por OHADA (2017c), no seu artigo 8º, uma Demonstrações Financeiras completa é composta por: Balanço, Demonstração do

Resultado, *Tableau des Flux de Trésorerie* e Anexo. Estes elementos são indispensáveis na apresentação da Demonstração de Resultado e, devem ser redigidos e apresentados em conformidade com os dispostos nos artigos 25º a 34º do *Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et a l'Information Financière (OHADA, 2017c)*. Portanto, relativamente ao modelo de apresentação da Demonstração Financeira, a OHADA dispõe de 3 sistemas essenciais de acordo com o tamanho e volume de negócio da entidade:

O sistema normal corresponde ao nível mais elevado da exigência, conhecido como sistema de direito comum aplicável a todas empresas cujo volume de negócio excede 100 milhões de Franco CFA e aplica-se às SA e SARL. O sistema simplificado é o sistema opcional e aplica-se às empresas cujas vendas anuais são inferiores a 100 milhões de Franco CFA.

O sistema mínimo da tesouraria: é o sistema aplicado às Pequenas Entidades (PE) e foi criado substancialmente para apoiar as pequenas empresas que operam no setor informal, para que se pudessem organizar as suas contabilidades da forma apropriada e obter o estatuto da empresa formal e conseqüentemente conquistar os bancos e parceiros a fim de contrair empréstimos ou financiamentos para maximizar as suas atividades de produções e são aplicadas às empresas cujo volume de negócios anual é inferior ou igual a 30 milhões de Franco CFA.

No que concerne ao plano de contas, e de acordo com o *Acte Uniforme Relatif a Droit Comptable et l'Information Financière (OHADA, 2017c)*, o seu artigo 18º faz a distinção das contas e estabelece oito classes de contas divididas em duas demonstrações financeiras: o Balanço e a Demonstração do Resultado. As contas de classe 1 a 5 representam as contas do Ativo, Passivo e Capital Próprio, que fazem parte do balanço patrimonial e que tem como objetivo, evidenciar a posição financeira da empresa, especificamente:

- ✓ **Classe 1:** Conta de Recursos Duráveis;
- ✓ **Classe 2:** Conta de Ativo Imobilizado;
- ✓ **Classe 3:** Conta de Stocks;
- ✓ **Classe 4:** Conta de Terceiros;
- ✓ **Classe 5:** Conta de Tesouraria.

Por sua vez as contas das classes 6, 7 e 8 representam as contas de gestão e são direcionadas as contas de Gastos, Rendimentos e Resultados, com o objetivo de evidenciar o desempenho da empresa, correspondendo:

- ✓ **Classe 6:** Conta de Encargos de Atividades Ordinárias
- ✓ **Classe 7:** Proveitos de Atividades Ordinárias
- ✓ **Classe 8:** Contas de outros Encargos e outros Proveitos.

Mais se detalha que, as classes 6, 7 e 8 são definidas em conformidade com:

- ✓ Atividade “*Ordinaire*”, especificamente, as contas 6 e 7;
- ✓ Atividade “*Hors Activité Ordinaire* (HAO)”, especificamente, a conta 8.

O artigo 18º do AUDCIF (OHADA, 2017c) refere que cada classe é subdividida em contas identificadas por dois números ou mais, conforme o quadro de codificação, e são subdivididas em contas principais, onde o primeiro começa com “0” e o último com o “9”.

### **1.5. Contabilidade Pública na Guiné-Bissau**

A Contabilidade tem variado ao longo do tempo e do espaço, sendo que uns consideram-na como o sinónimo de escrituração, outros como uma ciência da natureza económica. Segundo Gonçalves da Silva (1969), citado por Monteiro (2013), a contabilidade é a técnica da relevação patrimonial. Para facilitar a sua compreensão é relevante realçar dois domínios da contabilidade extremamente importantes. A Contabilidade em *strictu sensu*, ou seja, escrituração, que é a técnica de registo e de representação de todas as transformações sofridas pelo património de qualquer entidade económica durante o exercício da sua atividade, de modo a saber em qualquer momento a sua composição e o seu valor. E quanto à Contabilidade em *latu sensu* que é a ciência dos processos descritivo-quantitativos utilizados na análise, registo, interpretação e controlo dos factos de gestão, pelo que visa “quantificar” tudo o que ocorre numa unidade económica, fornecendo simultaneamente os dados para a tomada de decisão.

De acordo com Correia (2012), na aplicação da contabilidade pública as despesas públicas, são consideradas como o instrumento principal da atuação do governo e através delas são estabelecidas as suas prioridades no domínio do investimento público e das prestações de

serviços. As despesas públicas podem ser explicadas como a escolha política das atividades executadas pelo governo. Elas representam o custo da quantidade e da qualidade dos serviços e bens fornecidos pelo Estado.

De modo em geral, as despesas são classificadas de acordo com a sua finalidade, sua natureza ou função. A primeira classificação refere-se à desagregação das despesas de acordo com suas funções e programas a serem executados pelo governo. Esta classificação é de grande importância na implementação efetiva do orçamento programa e tem por objetivo aumentar a eficiência e a eficácia na programação da despesa do governo. Em relação à natureza das despesas, destacam-se duas categorias económicas: despesas correntes e despesas de capital.

No entanto, a primeira trata-se geralmente dos gastos em bens e serviços consumidos num determinado período (inferior ou igual a um ano), tendo por propósito a satisfação das necessidades sociais e coletivas. Enquanto a segunda, despesas de capital, consiste geralmente em descrever as transferências de capital em forma de subsídio ao investimento e outras transferências de capitais, entre os quais: as aquisições de ativos e passivos financeiros. A despesa pública deve ser classificada em simultâneo de acordo com diversos critérios que fornecem várias informações ligadas às diferentes necessidades e finalidades de análise. São quatro os principais critérios de classificação orçamental da despesa, a saber: classificação orgânica, funcional, económica e por programas.

A classificação orgânica serve, geralmente, para identificar os serviços quando a despesa pública é discriminada por departamentos da administração pública que em regra correspondem aos Ministérios, Secretarias de Estado, divisões e subdivisões orçamentais. No âmbito da classificação económica, distinguem-se as despesas correntes e as de capital. Em relação classificação funcional, as despesas são agrupadas de acordo com a natureza das funções do Estado. Todavia, facilita a identificação das prioridades do Estado na satisfação das necessidades coletivas. Por fim, relativamente à classificação por programas, define-se um programa de despesas como um conjunto de verbas destinadas à realização de determinado objetivo.

A contabilidade pública é um sistema composto por três subsistemas independentes e integrados: Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica. Na Guiné-Bissau é organizada sob tutela do Ministério da Economia e Finanças, que é a entidade principal designada para organizar as despesas públicas através das funções inerentes ao orçamento, contabilidade, gestão de dívidas públicas, cobrança de impostos e receitas pelas alfândegas. Esta instituição estatal é subdividida por diferentes departamentos com funções distintas, entre as quais: Direção-Geral das Alfândegas; Direção-Geral do Tesouro; Direção-Geral do Orçamento; Direção -Geral de Contribuições e Impostos; Direção -Geral de Controlo Financeiro; Direção-Geral de supervisão e Seguros; Direção-Geral de Concurso Público; Direção-Geral de Conjuntura Previsão e Relações Internacionais; Direção Nacional do Património; Inspeção Geral das Finanças; Direção de Coordenação dos Serviços de Informática; e Célula de Apoio ao Desenvolvimento da Economia Solitária e de Poupança e Crédito.

## **1.6. Considerações Finais**

O primeiro capítulo foi relativo ao sistema contabilístico da *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires*, razão pela qual abordamos assuntos concernentes a essa entidade, ilustrando-se as divisões hierárquicas, desde as funções dos chefes de Estados, do Conselho de Ministros até à Secretaria Permanente, evocando suas responsabilidades e funções inerentes no que tange o princípio organizacional para a tomada de decisões.

A OHADA é uma organização internacional que rege essencialmente o processo da harmonização contabilística na África Ocidental e Central e foi instituída no tratado de Porto Louis em outubro de 1993 (revisado em outubro de 2008 em Québec – Canadá). O Ato Uniforme relativo ao Direito Contabilístico e à informação contabilística foram adotados em 26 de janeiro de 2017 e entrou em vigor em 1 de janeiro de 2018.

Os modelos das Demonstrações Financeiras evidenciam elementos essenciais para o registo contabilístico, tendo em conta a recolha de informações para a tomada de decisões por parte das empresas. Assim, o sistema contabilístico da *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires*, as demonstrações financeiras têm como

objetivo fornecer as informações sobre a posição financeira das entidades e são destinados aos investidores, pessoal da entidade, devedores, fornecedores e outros credores, clientes e ao Estado e outros entes públicos. A sua estrutura conceptual recomenda a imagem fiel das informações e a preeminência da substância sob forma real. A OHADA apresenta os mesmos procedimentos de organização que o SNC (CNC, 2021) existente em Portugal. Todavia, foi no âmbito de cumprimento das NIC impostas através das IFRS que se detalhe que os mesmos são: a receção de documentos, a classificação, o registo e o arquivo dos documentos contabilísticos.

Também neste capítulo, se abordaram assuntos relativos à contabilidade pública na Guiné-Bissau e consideramos relevante a sua abordagem por ser uma ciência da natureza económica igual ao tema do projeto. De igual modo, em consonância aos reparos feitos, comprova-se que o mercado guineense se encontra numa situação liberalizada e cada vez mais aberta aos investidores estrangeiros. No entanto, o setor privado local deverá realizar bons desempenhos em matéria da gestão e de conquista do mercado a fim de evitar uma dicotomia entre a economia informal que é o refúgio de empreendedores não transparentes e um setor privado estrangeiro evoluí e adaptado às regras internacionais de gestão, mas que pode transformar-se para a economia informal.

## Capítulo 2

### Sistema Fiscal da Guiné-Bissau

---

#### 2.1. Enquadramento

A fiscalidade é um processo pelo qual há arrecadação de receitas por parte do Estado com vista à satisfação das necessidades de populações através de despesas por parte do Estado. O seu objetivo é satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas aplicando uma repartição equitativa do rendimento ou da riqueza. Segundo Viggiano (2008: 113), *Adam Smith* esclarece que um bom sistema fiscal se baseia em princípios fundamentais:

- ✓ igualdade: de modo a assegurar a justiça perante o imposto;
- ✓ certeza: de forma a eliminar o árbitro no lançamento do imposto;
- ✓ conveniência: de forma a simplificar as obrigações a cumprir pelos contribuintes; Sobre a conveniência da tributação, *Smith* explica que “cada tributo deve ser imposto no momento ou de maneira que seja provavelmente a mais conveniente para o contribuinte pagá-lo”;
- ✓ eficiência: é a máxima com maior ênfase, sabendo que o sistema tributário deve ser organizado de modo a retirar do bolso do contribuinte apenas o suficiente e necessário para a receita do Estado.

De acordo com *Pereira* (2005), o conceito de sistema fiscal é, tradicionalmente, usado para designar o conjunto de impostos existentes num certo espaço, reportando-se sobretudo, ao domínio normativo, ou seja, a legislação fiscal existente. Neste âmbito, distinguem-se quatro domínios suplementares de análise de um sistema fiscal: o domínio normativo, económico, organizacional e psicossociólogo.

**O domínio normativo** é constituído pela legislação que regula as matérias relacionadas com o imposto, constituindo um subsistema do sistema legislativo mais geral. Quanto ao **domínio económico**, por sua vez, estuda as relações entre o sistema fiscal (e cada um dos impostos que o integram) e o sistema económico, as quais se estabelecem nos dois sentidos: os impostos são influenciados pela realidade económica a que se aplicam, mas são também instrumento de intervenção sobre esta mesma realidade.

**O domínio organizacional** é constituído pelos serviços centrais ou periféricos (regional ou locais) encarregados de administrar os impostos que estão inseridos num sistema mais vasto – o de administração pública. Em certo sentido, este domínio comporta igualmente a análise da estrutura e do funcionamento dos tribunais fiscais que estão inseridos num outro sistema designado por sistema judicial. A importância desta área é bem definida pelo facto de depender basicamente dela a eficácia do sistema fiscal (Pereira, 2005).

**O domínio psicossociológico**, segundo Pereira (2005), assume cada vez maior importância, porque dele depende em grande medida a aceitação do sistema fiscal pelos sujeitos passivos. Assim, o estudo dos impostos deve tomar em conta, os fatores sociopsicológicos que determinam o comportamento dos indivíduos e dos grupos de pressão, de modo a ter em conta as reações que são suscitadas e as interações que se estabelecem entre aquelas e os subsistemas normativo e organizacional.

Depois de apresentar vários pressupostos que condiciona o apuramento dos impostos, Cunha (2016) reitera que é essencial falar da estrutura fiscal com o propósito de entender a arrecadação das receitas fiscais, a nível mundial, e, em particular na Guiné-Bissau, em particular. Com a caracterização da estrutura fiscal guineense pretende dar-se a conhecer a forma como se articulam os diversos impostos ao longo do período de contribuição absoluta e relativa de cada fonte de receita fiscal, bem como evidenciar a preferência fiscal do país face aos Estados-Membros da UEMOA.

Entretanto, falando do sistema fiscal guineense, considera-se que as constantes instabilidades político-militares, mais concretamente o conflito político-militar de 1998 que culminou com a guerra civil, conduziu ao baixo nível de desenvolvimento económico e a instabilidade política. De igual forma, pode considerar-se este sujeito como uma das principais razões subjacentes ao fracasso no apuramento do nível da fiscalidade e o nível das receitas fiscais na Guiné-Bissau a par dos aspetos relacionados com o próprio sistema fiscal.

Esta narrativa justifica-se pelo facto da proposta da reforma do Imposto Geral sobre Venda (IGV) ser exatamente no ano 1997 e um ano depois deu-se o conflito militar, este conflito

levou o país ao insucesso na materialização do sistema do IGV, visto que este se encontrava na fase de amadurecimento. É importante salientar que sem os prejuízos do conflito militar, o sistema do IGV por si só apresentava deficiências de carácter preocupante em relação as reformas fiscais levadas a cabo que se encontrava claramente desajustadas.

Relativamente ao modelo de imposto que vigorava, o IGV apresenta vantagens claras e significativas quer a nível de arrecadação das receitas, como na distribuição da tributação da carga fiscal para diferentes sectores de atividade de forma mais equilibrada. Contudo, essa reforma mantivera um conjunto de impostos especiais sobre o consumo e o imposto extraordinário sobre as exportações de castanha de caju.

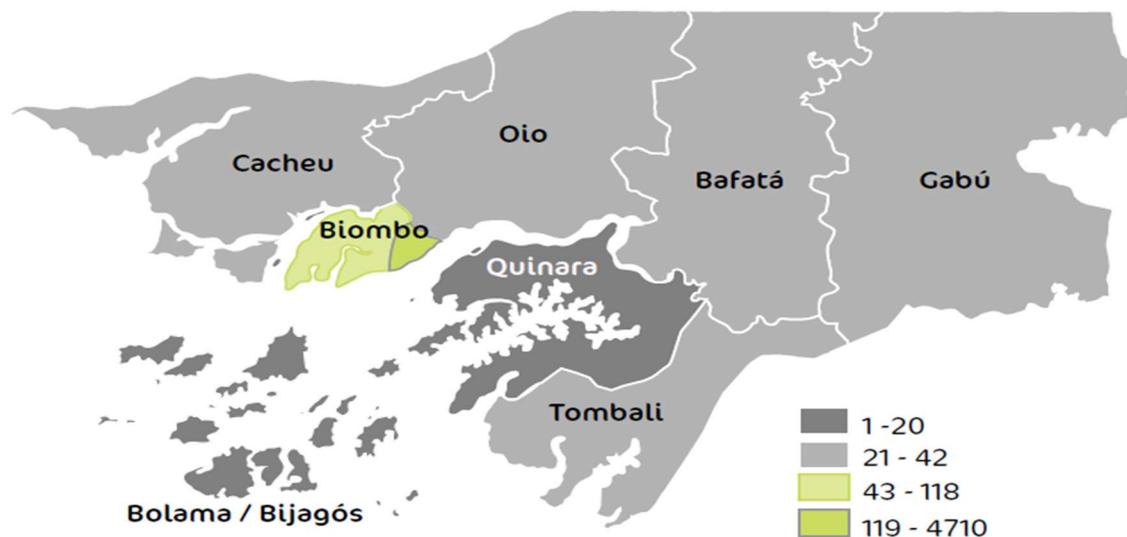
## **2.2. Análise da República da Guiné-Bissau**

A República da Guiné-Bissau está situada no Hemisfério Norte, a aproximadamente meia distância entre o Equador e o Tropicó de Câncer, o território da República da Guiné-Bissau, no âmbito da sua localização em África, e delimitado: a Norte e Leste, pela República do Senegal, a Leste e Sul, pela República da Guiné-Conacri, e a Oeste, pelo Oceano Atlântico.

No concerne a organização administrativa, o país está subdividido em oito regiões e 37 setores administrativos. O Setor Autónomo de Bissau (SAB) que é a capital do país funciona da forma separada das restantes Regiões de Biombo, Cacheu e Oio que estão situadas na zona norte, as Regiões de Bafatá e Gabu que estão na zona leste, a Quinara e Tombali que estão na zona sul e, por último, a região de Bolama/Bijagós que é uma zona insular, conforme a Figura 1.

De acordo com os estudos feitos pela Associação Nacional das Empresas Metalúrgicas e Eletromecânicas (ANEME, 2018), a Guiné-Bissau é constituído por uma parte continental, com cerca de 470.000 ha o que corresponde a 15% do território considerado área protegida e outra área insular, que engloba o Arquipélago dos Bijagós, composto por 88 ilhas e ilhéus dos quais somente 17 são habitadas. A linha de costa estende-se por cerca de 350 km e o mar territorial da República da Guiné-Bissau expande-se por 150 milhas marítimas.

Figura 1: Mapa da República da Guiné-Bissau



Fonte: Adaptado da ANEME (2018)

Antes da chegada dos Europeus e até ao século XVII, a quase totalidade do território da Guiné-Bissau integrava o reino de Gabu, do legendário Império Mali, dos mandingas, que florescera a partir de 1235 e subsistiu até ao século XVIII. Os grupos étnicos eram *os balantas, os fulanis, os manjakos e os molinkes*.

Na atualidade, a população da Guiné-Bissau é composta por cerca de 30 etnias diferentes, que se localizam em zonas específicas bem demarcadas ao longo da sua história e de acordo com os condicionalismos geográficos e determinados pelas guerras que motivaram a fuga do interior para as áreas mais protegidas. Estas áreas próprias de fixação, com línguas e religiões diferentes: Islamismo – cerca de 40%; cultos animistas – cerca de 55% e católicos e outras religiões cristãs cerca de 5%, distribuem-se:

- No Interior, onde dominam os Fulas (cerca de 23%) e Mandingas (cerca de 12%);
- No Norte, onde prevalecem os Balantas (cerca de 27%), tendo na sua vizinhança os Manjakos de Cacheu (perto de 11%), os Papeis de Bissau (cerca de 10%) e, com menos representatividade, os Felupes, os Baiotes e os Mancanhas ou Brames da zona setentrional;
- Na parte continental do Sul repartem-se os Biafares e os Nalus;
- Nas ilhas, os Bijagós.

Porém, a história revela que o primeiro navegador e explorador europeu a chegar à costa da Guiné-Bissau foi o Português Nuno Tristão, em 1446, sendo que a colonização só teve início em 1558 com a fundação da vila de Cacheu. A princípio, somente as margens dos rios e o litoral foram exploradas e a colonização do interior só se deu a partir do século XIX. No século XVII, foi instituída a Capitania-Geral da Guiné Portuguesa. Mais tarde, durante o regime do Estado Novo, em Portugal, a colónia passaria a ter o estatuto de província ultramarina com o nome da Guiné Portuguesa.

A vila de Bissau foi fundada em 1697, como fortificação militar e entreposto de tráfico de escravos. Posteriormente elevada a cidade tornar-se-ia a capital colonial, estatuto que manteve após a independência da Guiné-Bissau. Em 1956, Amílcar Cabral liderou a fundação do Partido Africano para a Independência da Guiné e Cabo Verde (PAIGC), que, no início da década de 1960 iniciou a luta armada contra o regime colonial. Cabral foi assassinado em 1973, em Conacri.

Apesar da morte do líder, a luta pela emancipação prosseguiu e o PAIGC declarou unilateralmente a independência da Guiné-Bissau em 24 de setembro de 1973. Nos meses que se seguiram, o ato foi reconhecido por vários países, sobretudo comunistas e africanos. Todavia, Portugal só veio a reconhecer a independência da Guiné-Bissau em 10 de setembro de 1974, após a Revolução dos Cravos. Assim, a Guiné-Bissau foi a primeira colónia portuguesa no continente africano a ter a independência reconhecida por Portugal.

Segundo o projeto político concebido pelo PAIGC, a Guiné-Bissau e Cabo-Verde, inicialmente constituídos como Estados separados, tenderiam a unificar-se pelo que após a independência, os dois países passaram a ser dirigidos pelo partido até 1980. Contudo, em 14 de novembro do mesmo ano, um golpe de Estado derrubou o primeiro Presidente da República da Guiné-Bissau, Luís Cabral, irmão do falecido Amílcar Cabral, e suspendeu a Constituição da República e instituindo o Conselho da Revolução formado por militares e civis. Extinguia-se, assim, o projeto de unificação dos dois países.

Em 1994 tiveram lugar as primeiras eleições multipartidárias para a presidência e o parlamento da Guiné-Bissau, iniciando-se assim, o processo de transição para a democracia, que continua até hoje dificultada pela debilidade da sua economia pela

devastação provocada pelos inúmeros golpes militares, pela guerra civil e pela instabilidade política a que o País tem vindo a assistir.

O clima na Guiné-Bissau é tropical, embora marítimo e predominantemente húmido e quente, principalmente no litoral, com fortes chuvas de maio a outubro e a estação seca que dura de novembro a abril, estando as duas condicionadas pelo regime dos ventos. Durante a estação chuvosa, os ventos oceânicos ocasionam importantes chuvas na maior parte do território do país, sendo frequentes as inundações e, aquando do estação seca, os dias são quentes e ensolarados, mas as noites permanecem frias.

Segundo Aneme (2018: 11), a *“temperatura média da Guiné-Bissau é de 20° C e a atmosfera é dessecada pelo “Harmatan”, caracterizado por vento cálido e seco procedente do Saara. No Norte-Leste, o clima é do tipo “Sudanês”, caracterizado por muito calor e pouca humidade. Enquanto no Sul, o clima é do tipo “Sul-guineense”, caracterizado por uma forte precipitação e temperaturas menos elevadas. A precipitação pode alcançar níveis aproximados de 2.500 mm no Sul e 1.400 mm no Norte, verificando-se, desde a década de 50, uma tendência progressiva de declínio das precipitações. As temperaturas são elevadas durante todo o ano”*.

Segundo Aneme (2018: 12), *“a situação geográfica, o relevo pouco acentuado, os solos e o clima influenciam, naturalmente, o tipo de vegetação. As florestas constituem uma verdadeira barreira contra o fenómeno da desertificação, da degradação dos solos e do assoreamento das bacias hidrográficas que suportam a agricultura e produzem madeira, lenha, carvão e produtos florestais não lenhosos, tais como o mel, frutos, raízes, tubérculos, plantas medicinais, vinho e óleo de palma e tantos outros bens que na Guiné-Bissau são essenciais.”*

Porém, a Guiné-Bissau tem se modificado muito, segundo Aneme (2018: 12), com a *“pressão demográfica, as alterações climáticas, a intervenção humana por queimadas, a extração massiva de madeiras consideradas nobres, a monocultura de mancarra (amendoim), de arroz e de caju, tem alterado a flora (e a fauna) da Guiné-Bissau. No Leste e Nordeste do território, ocorrem florestas abertas secas e savanas arborizadas ou lenhosas. No Sul e região litoral, ocorrem florestas densas sub-humanas, florestas abertas,*

*palmares, savanas e áreas de mangal, formação particularmente importante nas ilhas dos Bijagós e no Norte, ocupando uma grande extensão de território ao longo do rio Cacheu.”*

Segundo Aneme (2018:13), *“a zona de savana situada no litoral, e pouco densa, com arbustos até aos 2 metros e ainda “Cárite”, “Pó de incenso” ou Palmeira de Óleo. Ainda, existe a zona de savana herbácea húmida no interior do país que se caracteriza pela quase inexistência de árvores, à exceção de algumas palmeiras e “Cibe”. São utilizadas principalmente para o pastoreio e cultiva-se o arroz em “bolanhas de lala”.”*

Segundo os dados do *Annuaire Statistique pour l’Afrique* de 2017 citado pelo Instituto Nacional de Estatística da Guiné-Bissau (INE, 2018), a Guiné-Bissau tem 1,888 milhões de habitantes, dos quais 49,6% são do género masculino e 50,4% do género feminino, distribuídos principalmente pelos principais núcleos populacionais. A taxa média anual de crescimento da população é de 2,5% (tendo registado entre 2010 e 2015 uma taxa média de crescimento anual de 2,4%) e a taxa de alfabetismo é de 48,1%). A taxa de mortalidade infantil, embora alta, reduziu-se substancialmente se comparada com a do ano 2000 (17,8%).

Relativamente à estrutura etária da população, esta mostra diferenças acentuadas entre os grupos etários, caracterizada por uma população jovem: a população com 0-14 anos é de cerca de 680,3 mil pessoas, representando 43,44% da população residente total. A população entre os 15 e os 64 anos ascende a 853,28 mil pessoas, representando aproximadamente 54,50% da população da Guiné-Bissau e a população com 65 ou mais anos ascende, apenas, a 32,22 mil pessoas, representando 2,06% da população da Guiné-Bissau (Aneme, 2018:15).

O sistema político da Guiné-Bissau é caracterizado pelo multipartidarismo, com uma república semipresidencialista, numa democracia representativa em transição por meio da qual o Presidente é chefe de Estado e o Primeiro-Ministro é chefe de governo (Aneme, 2018, 17). Assim, o poder executivo é exercido pelo governo, enquanto o poder legislativo é investido tanto pelo governo, como pela Assembleia Nacional Popular. O poder judicial, por seu lado, é independente dos poderes executivo e legislativo. Apesar do quadro

democrático e constitucional, os militares têm interferido várias vezes na liderança civil desde que eleições multipartidárias foram instituídas em 1994 (Aneme, 2018, 17).

De acordo com a Aneme (2018, 23), estudos sobre a Guiné-Bissau feito pela Associação Nacional das Empresas Metalúrgicas e Eletromecânica identificou as seguintes organizações internacionais que a Guiné-Bissau pertence:

- ✓ Banco Africano de Desenvolvimento (BAD);
- ✓ Banco Islâmico de Desenvolvimento (BID);
- ✓ Comunidade Económica dos Estados da Africa Ocidental (CEDEAO);
- ✓ Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP);
- ✓ Comunidade Financeira Africana (CFA);
- ✓ *Organisation Internationale de la Francophonie* (OIF) ;
- ✓ Organização das Nações Unidas (ONU);
- ✓ *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* (OHADA) ;
- ✓ *World Trade Organization* (WTO);
- ✓ Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa (PALOP);
- ✓ União Africana (UA);
- ✓ União Económica e Monetária do Oeste Africano (UEMOA).

### **2.3. Análise da Entidade Supervisora na área da Fiscalidade na Guiné-Bissau**

A Direção-Geral de Contribuições e Impostos da Guiné-Bissau (DGCI) é a entidade supervisora na fiscalidade, sendo uma instituição estatal com função específica de executar a política fiscal do Estado através dos serviços especializados e hierarquizados presentes em todo o território nacional. A sua função não se limita unicamente na cobrança de impostos, mas sim, cabe à instituição da garante da transparência na gestão e realização plena do princípio da economia, proporcionando a eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos, assim como garantir a proteção dos contribuintes.

A análise da evolução do sistema fiscal de um país consiste em evidenciar a existência ao longo do tempo de diferentes modelos de tributação e de diversidade de figuras tributárias. Para além das influências e opções de ordem histórica e política, é necessário perceber que o sistema fiscal é ele próprio o reflexo das estruturas socioeconómicas sobre que incide e

conformam, evoluindo em função das suas características e do grau de desenvolvimento do país considerado.

De acordo com Cunha (2016), a variável representativa da participação do sector agrícola no Produto Interno Bruto (PIB) serviu para exprimir o efeito do rácio das exportações, uma vez que a economia guineense é dominada pelo sector primário e está preenchido quase exclusivamente pela monocultura da castanha de caju, o principal produto de exportação. De facto, a Guiné-Bissau depende quase apenas do sector agrícola e rural quer pela sua contribuição para a formação do PIB (50%); quer para as receitas de exploração (93%); quer para o emprego (82%) e inclusivamente até para o orçamento de Estado.

O grau de abertura ao exterior representado pelo rácio das importações no PIB é estatisticamente significativo, uma vez que se demonstra a maior facilidade administrativa da tributação das transações com o exterior, designadamente por força do controlo nas fronteiras, permitindo afirmar que o rácio fiscal cresceu na Guiné-Bissau cerca de 0,19 % por cada 1% de aumento do rácio das importações.

A agricultura é o setor que contribui mais para a formação do PIB, devendo-se realçar o seu contributo no que concerne ao grau de participação na economia guineense e por conseguinte a forma como pode ter maior contributo a nível fiscal para a economia, e por fim, a necessidade do alargamento da base tributária. Na comparação do IGV com o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) há que considerar a desigualdade a nível da tributação no regime em vigor e ter em conta o melhor enquadramento de modo a ser mais equitativo na distribuição da carga fiscal.

A tributação do rendimento e do património é ainda baseada em impostos parcelares, de acordo com as diferentes fontes de rendimento a que acresce um imposto global de sobreposição. Este sistema de tributação “mista” que proveio já de longa data foi mantido pelas reformas fiscais levadas a cabo.

Por outro lado, o conflito político-militar de 1998 acentuou traços de subdesenvolvimento e conduziu a paralisações e distorções no aparelho produtivo com fortes repercussões nos rendimentos coletáveis. O mercado paralelo ganhou um peso substancial na economia

guineense, gerando rendimentos especulativos que permanecem fora do sistema de tributação.

#### **2.4. Análise dos Impostos na Guiné-Bissau**

De acordo Baldé (2013), a reforma fiscal na Guiné-Bissau não ficaria completa sem que se procedesse a criação e estruturação de um imposto geral sobre venda e serviços. O Imposto Geral sobre Vendas e Serviços denominado abreviadamente por **IGV**, vem preencher uma lacuna que se sentia no ordenamento jurídico-tributário guineense, apoiando o país no movimento de integração económica regional e internacional.

Os compromissos assumidos pelo país em matéria de comércio internacional convidam a adaptação do sistema tributário ao condicionalismo do sistema económico e financeiro decorrente. Trata-se de um imposto pensado numa perspetiva de abrangência, visando a globalidade do consumo através de distribuição de todos os bens e serviços que se encontram na primeira fase, sejam eles limitados aos mais relevantes e que possibilitem um efetivo controlo entre ambas isenções com prazo de vigência.

A fase privilegiada para tributação na produção do comércio de grandes e médio portes é a importação e exportação, com evidentes vantagens da redução do número de sujeitos passivos conjugando-se essa medida com a indução dos contribuintes ao seu melhor apetrechamento com vista a realização das operações contabilísticas que a aplicação do imposto não deixa de suscitar.

Atenta a realidade sujeitou-se a imposto além dos produtores, os comerciantes dos **grupos A e B** – incluindo nestes quem exerça atividade de importação e/ou exportação e os prestadores de serviços em geral. Adotou-se a uma estrutura plurifásica, segundo Carrapiço (2018), porque incide em todas as fases do circuito económico, desde o produtor até ao retalhista. O pagamento do imposto devido é fracionado pelos vários intervenientes do circuito económico, logo não é cumulativo.

Deste modo, tal como acontece em Portugal, o apuramento deste imposto ocorre mediante o método de crédito de imposto. Todos os operadores do circuito económico são obrigados

a liquidar o imposto, resultando este, da diferença entre o imposto aplicado as suas operações *ativas* e o imposto suportado nas suas operações *passivas*. Assim é aplicado de um modo em geral e uniforme em todas as fases do circuito económico.

A taxa é fixada em nível moderado no propósito de afastar os efeitos que do imposto pudessem resultar ou lhe fossem imputados para explicar injustificado aumento de preços com vista a evitar distorções relevantes de concorrência, institui-se um regime de tributação dividido em duas categorias: *Normal e especial*, para produtores, comerciantes, importadores de serviços, em função de portes dos mesmos.

Todos os contribuintes do **Grupo A** – incluindo produtores, comerciantes, importadores, exportadores e prestadores de serviços – por serem obrigados a manter escrituração contabilística regular, estarão sujeitos ao regime *normal da tributação*. Os produtores, comerciantes e prestadores de serviços do **Grupo B**, que se assumem não possuírem estruturas adequadas ao cumprimento das obrigações contabilísticas do regime geral, ser-lhes-á aplicado o regime especial.

Aos contribuintes de menor porte a partir do momento em que lhes começar a exigir o pagamento do imposto, aplicar-se-lhes-á um regime especial de tributação por estimativa ou por substituição. De acordo com o artigo 1º relativa a **incidência**, a DGCI (2013) efetivamente, sublinhou que estão sujeitos ao imposto Geral sobre venda e Serviços:

- a) Transmissões de bens móveis corpóreos efetuados no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- b) Importações de bens;
- c) Prestações de serviços, em geral, efetuados no território nacional ou a entidades estabelecidas no território nacional à título oneroso por um sujeito passivo agindo como tal.

No sistema fiscal da Guiné-Bissau há muitos pontos convergentes com o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) Português. Se repararmos, os três pontos acima mencionados no enquadramento dos sujeitos passivos do Código do IGV, estão enquadrados na classificação dos sujeitos passivos de IVA. Ainda no mesmo contexto no que concerne o artigo 2º relativamente ao sujeito passivo, a DGCI destaca o seguinte: são

sujeitos passivos do imposto<sup>1</sup> e são contribuintes do Imposto Geral sobre Vendas e Serviços (IGV)<sup>2</sup>.

Segundo DGCI (2013) são sujeitos passivos<sup>3</sup> na condição de responsáveis pelo pagamento do Imposto. Os **contribuintes-substitutos** são aqueles que por expressa disposição legal e para além de ter a obrigação do imposto devido nas operações por eles realizadas, foram incumbidos de efetuar a liquidação e retenção de IGV referente a clientes, nomeadamente, retalhista, ou prestadores de serviços sediada fora do território nacional, na forma em que for regulamentado em ato administrativo próprio, submetido ao Conselho de Ministro.

**Quanto às transmissões de bens**, consideram-se as estabelecidas no artigo 2 do Código do IGV<sup>4</sup> e ainda, se consideram, as definidas no artigo 3º do Código do IGV<sup>5</sup>, relativamente as transmissões de bens para efeitos deste imposto

---

<sup>1</sup> Cfr : DGCI (2013):

*O contribuinte; o contribuinte-substituto; e o responsável.*

<sup>2</sup> Cfr. DGCI (2013):

- a. *As pessoas singulares ou coletivas que, sem vínculo do emprego, desenvolvam uma atividade de produção, comércio ou de prestação de serviços sujeitam a incidência do IGV;*
- b. *As pessoas singulares ou coletivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem as importações de bens;*
- c. *As pessoas singulares e coletivas, que em fatura ou documento equivalente, mencionem indevidamente Impostos Geral sobre Venda;*
- d. *O Estado, demais pessoas coletivas de direito público e bem assim as empresas concessionárias, quando desenvolverem uma atividade sujeita a tributação do Imposto Geral sobre Vendas e Serviços.*

<sup>3</sup> Cfr. DGCI (2013):

- a) *“Toda a pessoa singular ou coletiva, assim como transportadores, armazenistas e depositários que detenham a posse de bens sujeitos ao IGV e que estejam desacompanhados de documentação comprovativa da sua aquisição na forma de lei, ou de sua entrada legal no país, com o efetivo pagamento do Imposto devido, se for caso.*
- b) *São ainda, responsáveis pelo recolhimento do imposto os beneficiários de serviços de qualquer natureza localizados no território nacional, quando prestador estiver localizado no exterior.”.*

<sup>4</sup> Cfr. DGCI (2013):

- a) *“A venda a qualquer título, ou qualquer outra forma de alienação onerosa;*
- b) *A arrematação e venda judicial ou administrativa, a adjudicação, a conciliação e o contrato de transação cujo objeto sejam bens relativamente aos quais não tenha sido liquidado imposto, ou tendo-o sido, o mesmo tenha beneficiado do direito à dedução nos termos do artigo 18.º;*
- c) *O fornecimento e a distribuição de água, eletricidade e serviços conexos.”*

<sup>5</sup> Cfr. DGCI (2013):

*“As transferências, pelos sujeitos passivos, para quaisquer dos seus estabelecimentos ou secções de venda por grosso ou retalho, de bens que tenham produzido, adquirido ou importados e relativamente aos quais não tenha sido liquidado imposto, ou, tendo sido, o mesmo tenha beneficiado do direito a dedução prevista no artigo 18.º;*

A comparação acima referida demonstra a grande afinidade entre o IGV implementado na Guiné-Bissau e o IVA em Portugal, para o qual defendemos uma convergência efetiva em prol do desenvolvimento económico e da integração internacional.

A DGCI definiu ainda a prestação de serviço<sup>6</sup>. O cumprimento das obrigações impostas por este diploma será fiscalizado em geral e dentro dos limites da respetiva competência, por todas as autoridades, corpos administrativos, repartições públicas, pessoas coletivas de utilidade pública e, em especial, pela Direção-Geral de Contribuições e Impostos.

- 
- ✓ *Afetação a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios às atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo, sujeito à incidência do imposto e, bem assim, a transmissão gratuita de bens, relativamente aos quais o sujeito passivo não possua documento comprovativo da liquidação do imposto, ou, possuindo-o tal imposto tenha sido deduzido nos termos do artigo 18.º.*
  - ✓ *A não devolução, no prazo de três meses a contar da data da entrega ao destinatário, de bens enviados à consignação;*
  - ✓ *A cessão ou empréstimos, a estabelecimentos pertencentes a terceiros, de bens ou que tenha produzido, adquirido ou importado e relativamente aos quais não tenham produzido, adquirido ou importado e relativamente aos quais não tenha sido liquidado o imposto, ou, tendo-o sido, o mesmo tenha beneficiado do direito à dedução prevista no artigo 18.º.*
    - 1- *Salvo prova em contrário, aceite pela Direção Geral de Contribuição e Imposto, são também consideradas como tendo sido objeto de transmissão pelos sujeitos passivos os bens adquiridos, importados ou produzidos que não se encontrarem nas existências dos seus estabelecimentos e bem assim o que tenham sido consumidos em quantidades que, tendo em conta o volume de produção devem considera-se excessivas.*
    - 2- *Para efeitos dos dispostos na alínea a) do artigo 1.º consideram-se efetuadas no território nacional as transmissões de bens que, mesmo estando situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que só posto à disposição do adquirente.*
    - 3- *Para efeitos do disposto na alínea a) do artigo 1.º, consideram-se, ainda efetuadas no território nacional as transmissões de bens que, mesmo estando situados fora do território nacional no momento em que são alienados, sejam promovidas por sujeito localizado no território nacional e destinem-se a adquirente também localizado no território nacional.”*

<sup>6</sup> Cfr. DGCI (2013):

*“Constitui prestação de serviço sujeita ao Imposto, as prestações onerosas efetuadas por pessoas singular ou coletiva e sem vínculo de trabalho com o destinatário do serviço prestado e que esteja abrangida num dos setores de atividade seguintes:*

- a) *Fornecimento de hospedagem, refeições, venda de bebidas e prestações de outros serviços em estabelecimento hoteleiro classificado de **Grupo I**, nos termos do Artigo 9º do DL nº62-C/92, de 30 de dezembro.*
- b) *Serviços fotográficos e de revelação de filmes;*
- c) *Telecomunicações e serviços conexos;*
- d) *Serviços Portuárias e Aeroportuárias;*
- e) *Serviços de segurança privada;*
- f) *Transporte rodoviário de passageiros, carga e contentores;*
- g) *Serviços gráficos e de reprografia, qualquer que seja o processo utilizado*
- h) *Serviços de manutenção e assistência técnica de máquinas, veículos e equipamentos;*
- i) *Aparthotéis e residências sirvam ou não refeições;*
- j) *Restaurante e casas de pasto;*
- k) *Outros serviços não especificados neste artigo, mas que não estão abrangidos pelas isenções previstas nos artigos 9º.”*

### *Imposto Geral sobre o Consumo na Guiné-Bissau*

De acordo com a Lei nº 15/97 de 31 de março que simplificou a estrutura tarifária foi eliminado o imposto de consumo aplicável genericamente de todas as mercadorias. A par disso, a grande redução do nível das taxas aduaneiras repercutir-se-á acentuadamente no capítulo das receitas públicas se não for criado um sistema que contribua para atenuar aquela redução, sendo hoje uma prática comum das administrações fiscais afetar de tributação especial determinados grupos de mercadoria pela sua natureza específica, se posicionam para melhor ou suportar o ónus de carga fiscal.

De acordo com o DGCI (2013), relativo ao Código do Imposto Especial sobre o Consumo, refere que o presente diploma regula sistema de taxas incidentes sobre os produtos sujeitos a imposto especial de consumo optando-se pelo estabelecimento de taxas “**ad-valoren**” sobre a base tributável, tal como foi definido pela Assembleia Nacional Popular (ANP), nos termos do artigo 86º e da alínea d) da Constituição da República da Guiné-Bissau<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Cfr. DGCI (2013):

“Artigo 1º: O presente diploma estabelece o regime de taxas aplicáveis aos produtos sujeitos a Impostos Especiais de Consumo (IEC); 2. Para o efeito do número anterior estão sujeitos a IEC os produtos constantes da tabela anexa, que fica fazendo parte integrante desta lei.

Artigo 2º: 1. Os produtos constantes do número 2 do artigo anterior ficam sujeitos a IEC a partir de sua produção ou importação em território nacional. 2. Quando à entrada no território nacional esse produto foi colocado sob um regime aduaneiro suspensivo considera-se que a imposição teve lugar no momento em que produto saiu do referido regime.

Artigo 3º: 1. As liquidações de cobrança de imposto são processadas na Direção Geral de Alfandegas (DGA) através da respetiva declaração aduaneira (bilhete de despacho) sempre que os produtos sejam importados. 2. No caso de produtos serem de produção nacional a sua liquidação e cobrança serão processadas na Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI).

Artigo 4º: São sujeitos passivos de imposto: a) Os Importadores; b) As pessoas singulares ou coletivas que sejam detentores a qualquer título de locais de produção ou transformação de produtos referidos no art.º 1º

Artigo 5º: 1. A taxa aplicável é a que consta da tabela anexa ao presente diploma e incide sobre o valor tributável das mercadorias. 2. Para efeito do número anterior entende-se por valor tributável: a) Para os produtos importados, o seu preço CIF acrescido dos direitos de importação; b) Para os produtos provenientes da produção nacional, o valor do referido produto à saída do estabelecimento industrial.

Artigo 6º: As com devidas adaptações mantém-se as isenções concedidas as entidades que beneficiavam de isenção de imposto de consumo, nas condições estabelecidas na Lei nº2/95 de 24 de maio.

Artigo 7º: Este diploma entra em vigor na data da sua publicação no boletim oficial, iniciando-se a sua aplicação na mesma data de aplicação do diploma relativo a criação de Imposto Geral sobre Vendas (IGV). Aprovado, em 22 de outubro de 1997. Pelo Presidente da Assembleia Nacional Popular, Malam Bacai Sanha. Promulgado em 21 de novembro de 1997 e publicado pelo atual Presidente, João Bernardo Vieira”

## **2.5 Análise das Receitas Fiscais na Guiné-Bissau**

A análise das receitas fiscais na Guiné-Bissau, de acordo com o Fundo Monetário Internacional (FMI) 2017, revela que, não obstante o facto de as receitas fiscais da Guiné-Bissau terem melhorado no decurso da última década, continuam ainda inferiores em relação aos países comparáveis e do necessário para um crescimento e desenvolvimento sustentáveis. Excepcionalmente existe um âmbito considerável para aumentar as receitas fiscais através de melhorias administrativas e reformas das políticas fiscais no país.

No que se refere aos antecedentes e tendências recentes relativamente ao crescimento das receitas fiscais e conseqüentemente nos desafios de melhorar a mobilização das receitas, vê-se que este fator constituiu um desafio chave em termos de desenvolvimento para a Guiné-Bissau, tal como é o caso de outros Estados frágeis. A melhoria do desempenho das receitas fiscais na Guiné-Bissau é essencial para criar um espaço fiscal para infraestruturas prioritárias e despesas sociais. A construção da capacidade contributiva é também importante por causa da redução substancial dos apoios de doadores que o país sofreu em anos recentes.

Além dos benefícios fiscais diretos, um aumento sustentado e consistente das receitas pode consideravelmente contribuir para a estabilidade social em países saídos de conflitos, como é o caso da Guiné-Bissau e, conseqüentemente ajudar o país a sair da sua situação de fragilidade. Segundo os estudos feitos pelo FMI (2017), comprova-se que houve aumentos significativos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) (1,1% do PIB) e do imposto sobre vendas (1,2 % do PIB) durante o período. O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) teve um modesto aumento de 0,5 % do PIB. Em contrapartida, houve um declínio das receitas do imposto especial de consumo de 0,2% do PIB, contudo, mesmo com o aumento geral, estima-se que o desempenho fiscal da Guiné-Bissau continue muito abaixo da sua capacidade contributiva. Os resultados de uma análise econométrica indicam que o potencial fiscal da Guiné-Bissau é de cerca de 21% do PIB, implicando um âmbito significativo para melhorar as receitas fiscais.

No que concerne ao aumento do rácio receitas fiscais/PIB ao longo da última década este deveu-se principalmente ao fortalecimento da administração tributária, visto que não ocorreram quaisquer alterações significativas nas suas políticas fiscais. As autoridades implementaram uma série de reformas administrativas nas administrações fiscal e aduaneira durante 2011 – 2017 com assistência técnica da Autoridade Tributária (AT) do Fundo Monetário Internacional (FMI) e outros parceiros de desenvolvimento.

O sistema fiscal guineense baseia-se ainda na sua maioria no sistema colonial criado no início da década de 1960 pelos colonizadores portugueses. Segundo o Governo da Guiné-Bissau (2015), existem duas fases principais da reforma fiscal no país. A primeira fase ocorreu na década de 1980, quando o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) foi revisto; e a segunda fase ocorreu na década de 1990, quando os impostos gerais de vendas e de serviços e o imposto especial de consumo foram introduzidos. Seguidamente foram efetuadas algumas alterações aos vários impostos através das leis do orçamento do Estado e leis individuais. O Quadro 1 resume as medidas-chave que justificaram a assistência técnica do FMI da Administração Fiscal na Guiné-Bissau.

**Quadro 1: Assistência Técnica do FMI na Administração Fiscal na Guiné-Bissau**

Medidas	Descrição da Implementação
Reorganizar a direção de impostos	A direção de impostos foi organizada ao longo de linhas funcionais. <ul style="list-style-type: none"> <li>Os contribuintes foram segmentados pela sua relevância e os riscos que apresentam para os objetivos da administração fiscal.</li> </ul>
Melhorar a Capacidade Contributiva da Direção-Geral de Contribuições e Impostos (DGCI)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Foi introduzido um novo quadro de funcionamento da DGCI e os serviços foram dinamizados.</li> <li>A DGCI fortaleceu os seus procedimentos e processos centrais.</li> <li>A administração fiscal contratou 94 empregados técnicos, seguindo um processo competitivo.</li> <li>Foi implementado um módulo de registo automático do contribuinte, que resultou no aumento do número de contribuintes registados de 4.887 em 2014 para 12.413 em 2016.</li> <li>Foi desenvolvido um modelo de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, que reduziu consideravelmente a possibilidade de pessoal ignorar de maneira ilegal penalizações e juros sobre pagamentos tardios.</li> </ul>
Melhorar o registo dos contribuintes	<ul style="list-style-type: none"> <li>Foi desenvolvido um sistema de TI para registo dos contribuintes; porém, o seu uso continua limitado a algumas repartições devido à ausência de infraestrutura de TI na maioria das repartições.</li> <li>A estrutura dos Números de Identificação Fiscal (NIF) foi revista de acordo com as melhores práticas.</li> <li>A atribuição dos NIF à maioria dos contribuintes conhecidos foi concluída; e a Autoridade Aduaneira e o Departamento do Registo Comercial usam os NIF.</li> </ul>
Desenvolver um plano estratégico para a reforma das receitas	<ul style="list-style-type: none"> <li>Foi desenvolvido um plano estratégico revisto de reforma das receitas para 2017 – 2020, o qual foi aprovado pelo Governo.</li> <li>Foram desenvolvidos planos operacionais em linha com o plano estratégico. Foram designados gestores de projeto para cada uma das ações, e um modelo de monitorização foi definido.</li> </ul>
Melhorar a cobrança de direitos e impostos	<ul style="list-style-type: none"> <li>Foi implementado um posto intra-comercial em Safim para reconciliar os dados das mercadorias das faturas com o conteúdo real da carga.</li> <li>O Software de gestão fiscal (SYDONIA++) foi alargado para um importante posto fronteiriço.</li> </ul>

Fonte: FMI (2017).

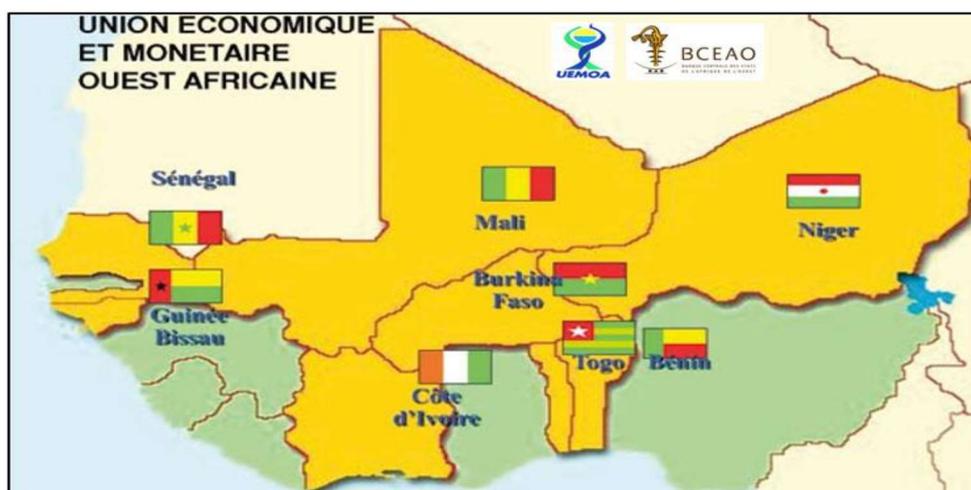
Em consonância ao Quadro 1 é importante referir que existem vários desafios no que diz respeito à melhoria da eficiência na cobrança de impostos na Guiné-Bissau. Os principais impedimentos para a sua materialização segundo FMI (2017) são:

- a) instabilidade política e fraca capacidade institucional;
- b) generosas isenções fiscais — estimou-se que as isenções fiscais e aduaneiras somavam cerca de 2,7 % do PIB;
- c) fraco cumprimento das obrigações tributárias — as obrigações fiscais totalizaram aproximadamente 1,4 % do PIB em 2016; e
- d) ineficiências das administrações tributária e aduaneira — provocada pela fraca declaração, registo e alocação de pessoal nas repartições fiscais e aduaneiras.

## 2.6. Análise Comparativa das Receitas Fiscais entre países da União Económica e Monetária do Oeste Africano

A análise comparativa das receitas fiscais entre a Guiné-Bissau e os outros Estados-Membros da UEMOA, segundo os dados estatísticos difundidos pelo FMI (2017), demonstram que a cobrança dos impostos na Guiné-Bissau apresenta o mais baixo nível percentual em relação aos países comparáveis com um PIB *per capita* semelhante e abaixo do "ponto de viragem". Na figura 2 apresenta-se o mapa dos países integrantes da UEMOA

Figura 2: Mapa dos Países Integrantes da UEMOA



Fonte: UEMOA (2021).

Na Guiné-Bissau apesar do valor de receitas fiscais ter subido ao longo dos anos, em 2016 o rácio de receitas fiscais/PIB permaneceu abaixo das médias de outros Estados-Membros da UEMOA e os Estados-membros mais frágeis com 6,7% e 4,2%, respetivamente. Particularmente, a Guiné-Bissau permaneceu abaixo do "ponto de viragem" de 12,75 % do PIB identificado por Gaspar *et al.* (2016), ao passo que a média da UEMOA tem estado consistentemente acima desse limiar. Contudo, o desempenho do crescimento da Guiné-Bissau ultimamente tem sido forte, mas continuou insuficiente. Denota-se que a UEMOA sugere o aumento das receitas fiscais em 3 a 4 pontos percentuais do PIB, como o necessário para alcançar o ponto de viragem, facto que pode impulsionar aceleração do crescimento económico.

De modo em geral, segundo o estudo do FMI (2017), apresentam-se no Quadro 2 as taxas dos impostos nos países da UEMOA nos anos 2015-2016, em geral, e na Guiné-Bissau, em particular. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) na Guiné-Bissau apresenta a taxa mais baixa da UEMOA e é um dos países com a taxa abaixo do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). A taxa do IRC da Guiné-Bissau é uma das mais baixa em comparação com às taxas prevalecentes nos demais países da UEMOA. As taxas do imposto especial de consumo sobre bebidas não alcoólicas e cerveja estão em linha com os demais países da UEMOA, mas o imposto especial de consumo sobre cigarros é o mais baixo na região da UEMOA.

**Quadro 2: Taxas dos Impostos nos Países da UEMOA, 2015 - 2016**

Países	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)	Impostos Especiais de Consumo		
			Bebidas não Alcoólicas	Cerveja	Cigarros
Benim	30%	30%	5%, 7%, 10%	20%	40% + 5%
Burkina Faso	27%	28%	10%	25%	30% - 40%
Costa de Marfim	60%	25%	12%	15%	35% + 7%
<b>Guiné-Bissau</b>	<b>12%</b>	<b>25%</b>	<b>10%</b>	<b>25%</b>	<b>25%</b>
Mali	37%	30%	12%	50%	32%
Níger	35%	30%	10%, 15%	45%	45%
Senegal	40%	30%	3%, 5%	40%, + 1500,5000 CEA	45%
Togo	35%	29%	2%, 5%, 10%	15%	45%

Nota: As taxas do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) referem-se ao escalão mais elevado de rendimento.

Fonte: adotado do FMI (2017)

Segundo Nunes (2020), a taxa de inflação situou-se em 3,4% em outubro de 2020 nos Estados-Membros da UEMOA e atingiu o nível mais alto em 7 anos segundo os dados de BCEAO (2021). Este é o nível mais alto desde 2013, após o record de 3,3% registado em agosto de 2020. Por países, o Burkina Faso ocupa a *pole position* com uma taxa de inflação de 4,6% em outubro contra 4,5% em setembro, mantendo a trajetória ascendente observada desde junho. O Benim e Mali vêm em segundo lugar com 4,4%, enquanto a Guiné-Bissau tem a taxa mais baixa (1,1%) da Região. Denota-se que a inflação não é negativa em nenhum dos países da UEMOA desde julho de 2020. A inflação aumentou ao longo do período considerado (outubro de 2020) pela categoria “alimentos e bebidas não alcoólicas”, cuja taxa é de 2,6% e que vem a crescer de uma forma constante desde abril.

A aceleração do ritmo de aumento de preços deve-se principalmente às componentes “Alimentação” e “Restaurantes e Hotéis”, cuja contribuição geral para a inflação total passou de 2,5 % em setembro de 2020 para 2,8 pontos percentuais em outubro de 2020, em conexão ao aumento dos preços dos vegetais e frutas, tubérculos e bananas, bem como produtos da pesca na maioria dos países da união” indica o BCEAO (2021), no seu relatório estatístico mensal. Não é menos importante referir que o pacto de Convergência da UEMOA em vigor desde 2015, impôs uma taxa de inflação média **anual de 3%**. Mas desde 27 de abril de 2020 este pacto foi suspenso pelos chefes de Estado para um relaxamento das regras orçamentárias destinadas a permitir que os países tenham manobra para enfrentar a pandemia de CoVID-19.

## **2.7. Considerações Finais**

Em conformidade com as investigações feitas, comprova-se que o Sistema Fiscal Guineense ainda se encontra na fase de afirmação, porém, existem uma estrutura débil que merece ser estudada e retratada para melhorar a tributação. Igualmente se denota que o mercado é consideravelmente fraco e o setor informal predomina o circuito económico.

De acordo com o Cassamá (2010), o sistema de regras fiscais em aplicação na Guiné-Bissau corresponde fundamentalmente à estrutura do sistema fiscal vigente na antiga Guiné Portuguesa, não obstante, as reformas fiscais levadas a cabo na década de 1980 a

1990 após a independência, mas o país continua a herdar com efeito um sistema fiscal largamente plasmado pelas necessidades e interesses dos colonizadores.

Ao contrário do que se poderia esperar, a proclamação da independência em 24 de setembro de 1974, a posterior opção política e constitucional por uma via de desenvolvimento socialista de inspiração coletivista baseada num sistema de partido-Estado a que se seguiu o advento da democracia representativa e da economia de mercado não teve grande repercussão, nem na estrutura jurídica, nem nas características fundamentais do sistema fiscal.

Assim, verificou-se, por um lado, uma degradação do nível das receitas fiscais devido em grande medida ao estrangulamento da base tributária. E, por outro lado, as nacionalizações e os confiscos muitos deles ditados pelo abandono dos bens e o conseqüente crescimento da propriedade estatal vieram reduzir a importância da tributação dos rendimentos de capital (lucros, juros) e da propriedade urbana.

Ainda neste capítulo caracterizamos a Guiné-Bissau em evidenciar as suas riquezas naturais e organizações administrativas. De acordo com os estudos feitos constata-se que o país é fortemente rico em termos naturais, mas apresenta algumas deficiências em relação ao seu desenvolvimento sustentável. Este facto deve-se ao fracasso das suas instituições administrativas que sucessivamente geram défices consideráveis que impossibilitam o avanço do desenvolvimento das infraestruturas. O fator generosidade e isenções tributárias provenientes da partidarização, ou seja, da recompensação dos comerciantes inseridos na política ativa, tem grande impacto em relação à arrecadação de receitas fiscais, facto esse que inviabiliza a cobertura de despesas públicas.

## **PARTE II: ANÁLISE EMPÍRICA**

## **Capítulo 3**

### **Análise Comparativa entre os Sistemas Contabilísticos de Portugal e da Guiné-Bissau**

#### **3.1. Enquadramento**

No sentido de cumprir com o objetivo deste projeto aplicado, estudar as normas contabilísticas e fiscais na Guiné-Bissau e apresentar uma análise comparativa entre os Sistemas Contabilísticos existentes em Portugal e na Guiné-Bissau, destacando os fatores, económicos e financeiros enfrentados nessa modernização na Africa Ocidental e Central. Este capítulo 3 visa evidenciar as relações existentes entre os dois sistemas contabilísticos, nomeadamente o SYSCOHADA (OHADA) e o SNC (Portugal). Para o seu desenvolvimento apresentam-se dois pontos essenciais:

- Caracterização do Plano de Contas do SYSCOHADA e do SNC;
- Análise comparativa de classes e respetivas contas entre o SYSCOHADA e SNC.

#### **3.2. Caracterização do Plano de Contas do Sistema de Normalização Contabilístico e do Système Comptable d'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires**

O plano de contas do SYSCOHADA (OHADA, 2017c) apresenta oito classes de contas divididas por categoria homogénea designadas por:

- Classes das Contas do Balanço numeradas de 1 a 5;
- Classes das Contas de Gestão numeradas de 6 e 7;
- Classe das Contas Extrapatrimonial numerada 8.

A Figura 3 representa as contas constituintes do balanço e da demonstração de resultados do exercício, segundo o plano de contas do SYSCOHADA (OHADA, 2017c).

Figura 3: Plano de Contas do SYSCOHADA

COMPTES DE BILAN					COMPTES DE GESTION		
CLASSE 1	CLASSE2	CLASSE3	CLASSE4	CLASSE5	CLASSE6	CLASSE7	CLASSE8
Comptes de ressources durables	Comptes d'actif immobilisé	Comptes de stocks	Comptes de tiers	Comptes de trésorerie	Comptes de charges des activités ordinaires	Comptes de produits des activités ordinaires	Comptes des autres charges et autres produits
10. Capital	20. Charges immobilisées	30.	40. Fournisseurs et comptes rattachés	50. Titres de placement	60. Achats et variations de stocks	70. Ventes	80.
11. Réserves	21. Immobilisations incorporelles	31. Marchandises	41. Clients et comptes rattachés	51. Valeurs à encaisser	61. Transports	71. Subventions d'exploitation	81. Valeurs comptables des cessions d'immobilisations
12. Report à nouveau	22. Terrains	32. Matières premières et fournitures liées	42. Personnel	52. Banques	62. Services extérieurs A	72. Production immobilisée	82. Produits des cessions d'immobilisations
13. Résultat net de l'exercice	23. Bâtiments, installations techniques et agencements	33. Autres approvisionnements	43. Organismes sociaux	53. Etablissements financiers et assimilés	63. Services extérieurs B	73. Variations des stocks de biens et de services produits	83. Charges "hors activités ordinaires"
14. Subventions d'investissement	24. Matériel	34. Produits en cours	44. Etat et collectivités publiques	54. Instruments de trésorerie	64. Impôts et taxes	74.	84. Produits "hors activités ordinaires"
15. Provisions réglementées et fonds assimilés	25. Avances et acomptes versés sur immobilisations	35. Services en cours	45. Organismes internationaux	55.	65. Autres charges	75. Autres produits	85. Dotations "hors activités ordinaires"
16. Emprunts et dettes assimilés	26. Titres de participation	36. Produits finis	46. Associés et groupe	56. Banques, crédits de trésorerie et d'escompte	66. Charges de personnel	76.	86. Reprises "hors activités ordinaires"
17. Dettes de crédit-bail et contrats assimilés	27. Autres immobilisations financières	37. Produits intermédiaires et résiduels	47. Débiteurs et créditeurs divers	57. Caisse	67. Frais financiers et charges assimilées	77. Revenus financiers et assimilés	87. Participation des travailleurs
18. Dettes liées à des participations et comptes de liaison des établissements et sociétés en participation	28. Amortissements	38. Stocks en cours de route en consignation ou en dépôt	48. Créances et dettes "hors activités ordinaires" (HAO)	58. Régies d'avances accreditifs et virements internes	68. Dotations aux amortissements	78. Transferts de charges	88. Subventions d'équilibre
19. Provisions financières pour risques et charges	29. Provisions pour dépréciation	39. Dépréciations des stocks	49. Dépréciations et risques provisionnés (tiers)	59. Dépréciations et risques provisionnés (trésorerie)	69. Dotations aux provisions	79. Reprises de provisions	89. Impôts sur le résultat

Fonte: OHADA (2017c).

A classe 9 não está representada na figura 3, porque é reservada, exclusivamente, para a contabilidade analítica. Porém, é uma classe de contas intitulada “Compte des engagements hors bilan”. Assim, envolve compromissos extraordinários que são complementares ao balanço e à demonstração do resultado. Esta classe é composta pelas contas seguintes:

- ✓ 90 – *Engagement obtenu et accordé pour L'Etat* (compromissos obtidos e concedidos pelo Estado);
- ✓ 91 – *Contrepartie des engagement de L'Etat* (contrapartida de compromissos do Estado).

A primeira conta é relativa aos compromissos obtidos e concedidos, sendo subdividida em:

*Engagement obtenu*

- 901 – Compromissos de financiamento obtidos;
- 902 – Compromissos de garantia obtidos;
- 903 – Compromissos recíprocos;
- 904 – Outros compromissos obtidos.

*Engagement accordé :*

- 905 - Compromisso de financiamento concedidos;
- 906 – Compromisso de garantia concedidos;
- 907 – Compromissos recíprocos;
- 908 – Outros compromissos concedidos.

A segunda conta é relativa à contrapartida de compromissos, sendo subdividida em:

- 911 – Compromissos de financiamento obtidos;
- 912 – Compromissos de garantia obtidos;
- 913 – Compromissos recíprocos;
- 914 – Outros compromissos obtidos.
- 915 - Compromisso de financiamento concedidos;
- 916 – Compromisso de garantia concedidos;
- 917 – Compromissos recíprocos;
- 918 – Outros compromissos concedidos.

Sabendo que no **Processo de Classificação: Debita-se** a conta 911 a 918 – contrapartidas de compromissos obtidos; **Credita-se** em contrapartida das contas 901 a 908.

Na figura 4 e 5 seguintes apresentam o plano de contas do Sistema de Normalização Contabilístico (CNC, 2021) existente em Portugal, com o intuito de apresentar as contas do Balanço e da Demonstração dos Resultados por natureza.

Figura 4: Plano de Contas do SNC-Parte 1

SNC CÓDIGO DE CONTAS – Para exercícios que se iniciem em ou após 2016-01-01		Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho	
<p><b>Classe 1 – Meios financeiros líquidos*</b></p> <p><b>11 CAIXA</b></p> <p><b>12 DEPÓSITOS À ORDEM</b></p> <p><b>13 OUTROS DEPÓSITOS BANCÁRIOS</b></p> <p><b>14 OUTROS INSTRUMENTOS FINANCEIROS*</b></p> <p>141 Derivados</p> <p>1411 Potencialmente favoráveis</p> <p>1412 Potencialmente desfavoráveis</p> <p>142 Instrumentos financeiros detidos para negociação</p> <p>1421 Ativos financeiros</p> <p>1422 Passivos financeiros</p> <p>143 Outros ativos e passivos financeiros</p> <p>1431 Outros ativos financeiros</p> <p>1432 Outros passivos financeiros</p> <p><b>Classe 2 – Contas a receber e a pagar*</b></p> <p><b>21 CLIENTES*</b></p> <p>211 Clientes c/c</p> <p>2111 Clientes gerais</p> <p>2112 Clientes – empresa-mãe</p> <p>2113 Clientes – empresas subsidiárias</p> <p>2114 Clientes – empresas associadas</p> <p>2115 Clientes – empreendimentos conjuntos</p> <p>2116 Clientes – outras partes relacionadas</p> <p>212 Clientes – títulos a receber</p> <p>2121 Clientes gerais</p> <p>2122 Clientes – empresa-mãe</p> <p>2123 Clientes – empresas subsidiárias</p> <p>2124 Clientes – empresas associadas</p> <p>2125 Clientes – empreendimentos conjuntos</p> <p>2126 Clientes – outras partes relacionadas</p> <p>218 Adiantamentos de clientes*</p> <p>219 Perdas por imparidade acumuladas*</p> <p><b>22 FORNECEDORES*</b></p> <p>221 Fornecedores c/c</p> <p>2211 Fornecedores gerais</p> <p>2212 Fornecedores – empresa-mãe</p> <p>2213 Fornecedores – empresas subsidiárias</p> <p>2214 Fornecedores – empresas associadas</p> <p>2215 Fornecedores – empreendimentos conjuntos</p> <p>2216 Fornecedores – outras partes relacionadas</p> <p>222 Fornecedores – títulos a pagar</p> <p>2221 Fornecedores gerais</p> <p>2222 Fornecedores – empresa-mãe</p> <p>2223 Fornecedores – empresas subsidiárias</p> <p>2224 Fornecedores – empresas associadas</p> <p>2225 Fornecedores – empreendimentos conjuntos</p> <p>2226 Fornecedores – outras partes relacionadas</p> <p>225 Faturas em receção e conferência*</p> <p>228 Adiantamentos a fornecedores*</p> <p>229 Perdas por imparidade acumuladas*</p> <p><b>23 PESSOAL</b></p> <p>231 Remunerações a pagar*</p> <p>2311 Aos órgãos sociais</p> <p>2312 Ao pessoal</p> <p>232 Adiantamentos</p> <p>2321 Aos órgãos sociais</p> <p>2322 Ao pessoal</p> <p>237 Cauções</p> <p>2371 Dos órgãos sociais</p> <p>2372 Do pessoal</p> <p>238 Outras operações</p> <p>2381 Com os órgãos sociais</p> <p>2382 Com o pessoal</p> <p>239 Perdas por imparidade acumuladas*</p>	<p><b>24 ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS*</b></p> <p>241 Imposto sobre o rendimento*</p> <p>242 Retenção de impostos sobre rendimentos*</p> <p>243 Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)*</p> <p>2431 IVA – Suportado</p> <p>2432 IVA – Deducível</p> <p>2433 IVA – Liquidado</p> <p>2434 IVA – Regularizações</p> <p>2435 IVA – Apuramento</p> <p>2436 IVA – A pagar</p> <p>2437 IVA – A recuperar</p> <p>2438 IVA – Reembolsos pedidos</p> <p>2439 IVA – Liquidações oficiais</p> <p>244 Outros impostos</p> <p>245 Contribuições para a Segurança Social</p> <p>246 Tributos das autarquias locais</p> <p>248 Outras tributações</p> <p><b>25 FINANCIAMENTOS OBTIDOS</b></p> <p>251 Instituições de crédito e sociedades financeiras</p> <p>2511 Empréstimos bancários</p> <p>2512 Descobertos bancários</p> <p>2513 Locações financeiras</p> <p>252 Mercado de valores mobiliários</p> <p>2521 Empréstimos por obrigações*</p> <p>253 Participantes de capital</p> <p>2531 Empresa-mãe – Suprimentos e outros mútuos</p> <p>2532 Outros participantes – Suprimentos e outros mútuos</p> <p>254 Subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos</p> <p>258 Outros financiadores</p> <p><b>26 ACIONISTAS/SÓCIOS</b></p> <p>261 Acionistas c/ subscrição*</p> <p>262 Quotas não liberadas*</p> <p>263 Adiantamentos por conta de lucros</p> <p>264 Resultados atribuídos</p> <p>265 Lucros disponíveis</p> <p>266 Empréstimos concedidos – empresa-mãe</p> <p>268 Outras operações</p> <p>269 Perdas por imparidade acumuladas*</p> <p><b>27 OUTRAS CONTAS A RECEBER E A PAGAR</b></p> <p>271 Fornecedores de investimentos*</p> <p>2711 Fornecedores de investimentos – contas gerais</p> <p>2712 Faturas em receção e conferência*</p> <p>2713 Adiantamentos a fornecedores de investimentos*</p> <p>272 Devedores e credores por acréscimos (periodização económica)*</p> <p>2721 Devedores por acréscimos de rendimentos</p> <p>2722 Credores por acréscimos de gastos</p> <p>273 Benefícios pós-emprego*</p> <p>274 Impostos diferidos*</p> <p>2741 Ativos por impostos diferidos</p> <p>2742 Passivos por impostos diferidos</p> <p>275 Credores por subscrições não liberadas*</p> <p>276 Adiantamentos por conta de vendas*</p> <p>278 Outros devedores e credores</p> <p>279 Perdas por imparidade acumuladas*</p> <p><b>28 DIFERIMENTOS*</b></p> <p>281 Gastos a reconhecer</p> <p>282 Rendimentos a reconhecer</p> <p><b>29 PROVISÕES*</b></p> <p>291 Impostos</p> <p>292 Garantias a clientes</p> <p>293 Processos judiciais em curso</p>	<p>294 Acidentes de trabalho e doenças profissionais</p> <p>295 Matérias ambientais</p> <p>296 Contratos onerosos</p> <p>297 Reestruturação</p> <p>298 Outras provisões</p> <p><b>Classe 3 – Inventários e ativos biológicos*</b></p> <p><b>31 COMPRAS</b></p> <p>311 Mercadorias</p> <p>312 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo</p> <p>313 Ativos biológicos</p> <p>317 Devoluções de compras</p> <p>318 Descontos e abatimentos em compras</p> <p><b>32 MERCADORIAS</b></p> <p>325 Mercadorias em trânsito</p> <p>326 Mercadorias em poder de terceiros</p> <p>329 Perdas por imparidade acumuladas</p> <p><b>33 MATÉRIAS-PRIMAS, SUBSIDIÁRIAS E DE CONSUMO</b></p> <p>331 Matérias-primas</p> <p>332 Matérias subsidiárias</p> <p>333 Embalagens</p> <p>334 Materiais diversos</p> <p>335 Matérias em trânsito</p> <p>339 Perdas por imparidade acumuladas</p> <p><b>34 PRODUTOS ACABADOS E INTERMÉDIOS</b></p> <p>346 Produtos em poder de terceiros</p> <p>349 Perdas por imparidade acumuladas</p> <p><b>35 SUBPRODUTOS, DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E REFUGOS</b></p> <p>351 Subprodutos</p> <p>352 Desperdícios, resíduos e refugos</p> <p>359 Perdas por imparidade acumuladas</p> <p><b>36 PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO</b></p> <p><b>37 ATIVOS BIOLÓGICOS</b></p> <p>371 Consumíveis</p> <p>3711 Animais</p> <p>3712 Plantas</p> <p>372 De produção</p> <p>3721 Animais</p> <p>3722 Plantas</p> <p><b>38 RECLASSIFICAÇÃO E REGULARIZAÇÃO DE INVENTÁRIOS E ATIVOS BIOLÓGICOS</b></p> <p>382 Mercadorias</p> <p>383 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo</p> <p>384 Produtos acabados e intermédios</p> <p>385 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos</p> <p>386 Produtos e trabalhos em curso</p> <p>387 Ativos biológicos*</p> <p><b>39 ADIANTAMENTOS POR CONTA DE COMPRAS*</b></p> <p><b>Classe 4 – Investimentos*</b></p> <p><b>41 INVESTIMENTOS FINANCEIROS*</b></p> <p>411 Investimentos em subsidiárias</p> <p>4111 Participações de capital – método da equivalência patrimonial</p> <p>4112 Participações de capital – outros métodos</p> <p>4113 Empréstimos concedidos</p> <p>412 Investimentos em associadas</p> <p>4121 Participações de capital – método da equivalência patrimonial</p> <p>4122 Participações de capital – outros métodos</p> <p>4123 Empréstimos concedidos</p>	<p>413 Investimentos em entidades conjuntamente controladas</p> <p>4131 Participações de capital – método da equivalência patrimonial</p> <p>4132 Participações de capital – outros métodos</p> <p>4133 Empréstimos concedidos</p> <p>414 Investimentos noutras empresas</p> <p>4141 Participações de capital</p> <p>4142 Empréstimos concedidos</p> <p>415 Outros investimentos financeiros</p> <p>4151 Dívidas até à maturidade</p> <p>4158 Outros</p> <p>419 Perdas por imparidade acumuladas*</p> <p><b>42 PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO</b></p> <p>421 Terrenos e recursos naturais</p> <p>422 Edifícios e outras construções</p> <p>426 Outras propriedades de investimento</p> <p>428 Depreciações acumuladas</p> <p>429 Perdas por imparidade acumuladas*</p> <p><b>43 ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS</b></p> <p>431 Terrenos e recursos naturais</p> <p>432 Edifícios e outras construções</p> <p>433 Equipamento básico</p> <p>434 Equipamento de transporte</p> <p>435 Equipamento administrativo</p> <p>436 Equipamentos biológicos*</p> <p>437 Outros ativos fixos tangíveis</p> <p>438 Depreciações acumuladas</p> <p>439 Perdas por imparidade acumuladas*</p> <p><b>44 ATIVOS INTANGÍVEIS</b></p> <p>441 Goodwill</p> <p>442 Projetos de desenvolvimento*</p> <p>443 Programas de computador</p> <p>444 Propriedade industrial</p> <p>446 Outros ativos intangíveis</p> <p>448 Amortizações acumuladas</p> <p>449 Perdas por imparidade acumuladas*</p> <p><b>45 INVESTIMENTOS EM CURSO</b></p> <p>451 Investimentos financeiros em curso</p> <p>452 Propriedades de investimento em curso</p> <p>453 Ativos fixos tangíveis em curso</p> <p>454 Ativos intangíveis em curso</p> <p>455 Adiantamentos por conta de investimentos*</p> <p>459 Perdas por imparidade acumuladas*</p> <p><b>46 ATIVOS NÃO CORRENTES DETIDOS PARA VENDA*</b></p> <p>469 Perdas por imparidade acumuladas*</p> <p><b>Classe 5 – Capital, reservas e resultados transitados*</b></p> <p><b>51 CAPITAL SUBSCRITO</b></p> <p><b>52 AÇÕES (QUOTAS) PRÓPRIAS*</b></p> <p>521 Valor nominal</p> <p>522 Descontos e prémios</p> <p><b>53 OUTROS INSTRUMENTOS DE CAPITAL PRÓPRIO*</b></p> <p><b>54 PRÉMIOS DE EMISSÃO</b></p> <p><b>55 RESERVAS</b></p> <p>551 Reservas legais</p> <p>552 Outras reservas</p> <p><b>56 RESULTADOS TRANSITADOS</b></p>

Fonte: Porto Editora (2021)

Figura 5: Plano de Contas do SNC-Parte 2

<p><b>58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis*</b></p> <p>581 Reavaliações decorrentes de diplomas legais</p> <p>5811 Antes de imposto sobre o rendimento</p> <p>5812 Impostos diferidos</p> <p>.....</p> <p>589 Outros excedentes</p> <p>5891 Antes de imposto sobre o rendimento</p> <p>5892 Impostos diferidos</p> <p><b>59 Outras variações no capital próprio</b></p> <p>591 Diferenças de conversão de demonstrações financeiras*</p> <p>592 Ajustamentos por impostos diferidos</p> <p>593 Subsídios*</p> <p>594 Doações</p> <p>599 Outras</p> <p><b>6 GASTOS*</b></p> <p><b>61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas</b></p> <p>611 Mercadorias</p> <p>612 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo</p> <p>613 Activos biológicos (compras)*</p> <p><b>62 Fornecimentos e serviços externos</b></p> <p>621 Subcontratos</p> <p>622 Serviços especializados</p> <p>6221 Trabalhos especializados</p> <p>6222 Publicidade e propaganda</p> <p>6223 Vigilância e segurança</p> <p>6224 Honorários</p> <p>6225 Comissões</p> <p>6226 Conservação e reparação</p> <p>.....</p> <p>6228 Outros</p> <p>623 Materiais</p> <p>6231 Ferramentas e utensílios de desgaste rápido</p> <p>6232 Livros e documentação técnica</p> <p>6233 Material de escritório</p> <p>6234 Artigos para oferta</p> <p>.....</p> <p>6238 Outros</p> <p>624 Energia e fluidos</p> <p>6241 Electricidade</p> <p>6242 Combustíveis</p> <p>6243 Água</p> <p>.....</p> <p>6248 Outros</p> <p>625 Deslocações, estadas e transportes</p> <p>6251 Deslocações e estadas</p> <p>6252 Transportes de pessoal</p> <p>6253 Transportes de mercadorias</p> <p>.....</p> <p>6258 Outros</p> <p>626 Serviços diversos</p> <p>6261 Rendas e alugueres</p> <p>6262 Comunicação</p> <p>6263 Seguros</p> <p>6264 Royalties</p> <p>6265 Contencioso e notariado</p> <p>6266 Despesas de representação</p> <p>6267 Limpeza, higiene e conforto</p> <p>6268 Outros serviços</p> <p><b>63 Gastos com o pessoal</b></p> <p>631 Remunerações dos órgãos sociais</p> <p>632 Remunerações do pessoal</p> <p>633 Benefícios pós-emprego</p> <p>6331 Prémios para pensões*</p> <p>6332 Outros benefícios</p> <p>634 Indemnizações</p> <p>635 Encargos sobre remunerações</p> <p>636 Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais</p> <p>637 Gastos de acção social</p> <p>638 Outros gastos com o pessoal</p> <p><b>64 Gastos de depreciação e de amortização</b></p> <p>641 Propriedades de investimento</p>	<p>642 Activos fixos tangíveis</p> <p>643 Activos intangíveis.</p> <p><b>65 Perdas por imparidade</b></p> <p>651 Em dívidas a receber</p> <p>6511 Clientes</p> <p>6512 Outros devedores</p> <p>652 Em inventários</p> <p>653 Em investimentos financeiros</p> <p>654 Em propriedades de investimento</p> <p>655 Em activos fixos tangíveis</p> <p>656 Em activos intangíveis</p> <p>657 Em investimentos em curso</p> <p>658 Em activos não correntes detidos para venda</p> <p><b>66 Perdas por reduções de justo valor</b></p> <p>661 Em instrumentos financeiros</p> <p>662 Em investimentos financeiros</p> <p>663 Em propriedades de investimento</p> <p>664 Em activos biológicos</p> <p><b>67 Provisões do período*</b></p> <p>671 Impostos</p> <p>672 Garantias a clientes</p> <p>673 Processos judiciais em curso</p> <p>674 Acidentes no trabalho e doenças profissionais</p> <p>675 Matérias ambientais</p> <p>676 Contratos onerosos</p> <p>677 Reestruturação</p> <p>678 Outras provisões</p> <p><b>68 Outros gastos e perdas</b></p> <p>681 Impostos</p> <p>6811 Impostos directos</p> <p>6812 Impostos indirectos:</p> <p>6813 Taxas</p> <p>682 Descontos de pronto pagamento concedidos</p> <p>683 Dívidas incorráveis*</p> <p>684 Perdas em inventários*</p> <p>6841 Sinistros</p> <p>6842 Quebrás</p> <p>.....</p> <p>6848 Outras perdas</p> <p>685 Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos</p> <p>6851 Cobertura de prejuízos</p> <p>6852 Aplicação do método da equivalência patrimonial*</p> <p>6853 Alienações</p> <p>.....</p> <p>6858 Outros gastos e perdas</p> <p>686 Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros*</p> <p>6861 Cobertura de prejuízos</p> <p>6862 Alienações</p> <p>.....</p> <p>6868 Outros gastos e perdas</p> <p>687 Gastos e perdas em investimentos não financeiros</p> <p>6871 Alienações</p> <p>6872 Sinistros</p> <p>6873 Abates</p> <p>6874 Gastos em propriedades de investimento</p> <p>.....</p> <p>6878 Outros gastos e perdas</p> <p>688 Outros</p> <p>6881 Correções relativas a períodos anteriores</p> <p>6882 Donativos</p> <p>6883 Quotizações</p> <p>6884 Ofertas e amostras de inventários</p> <p>6885 Insuficiência da estimativa para impostos</p> <p>6886 Perdas em instrumentos financeiros*</p> <p>6888 Outros não especificados</p> <p><b>69 Gastos e perdas de financiamento</b></p> <p>691 Juros suportados</p> <p>6911 Juros de financiamentos obtidos</p> <p>.....</p> <p>6918 Outros juros</p> <p>692 Diferenças de câmbio desfavoráveis</p>	<p>6921 Relativas a financiamentos obtidos</p> <p>.....</p> <p>6928 Outras</p> <p>.....</p> <p>698 Outros gastos e perdas de financiamento</p> <p>6981 Relativas a financiamentos obtidos</p> <p>.....</p> <p>6988 Outros</p> <p><b>7 RENDIMENTOS*</b></p> <p><b>71 Vendas</b></p> <p>711 Mercadorias</p> <p>712 Produtos acabados e intermédios</p> <p>713 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos</p> <p>714 Activos biológicos</p> <p>.....</p> <p>716 IVA das vendas com imposto incluído</p> <p>717 Devoluções de vendas</p> <p>718 Descontos e abatimentos em vendas</p> <p><b>72 Prestações de serviços*</b></p> <p>721 Serviço A</p> <p>722 Serviço B</p> <p>.....</p> <p>725 Serviços secundários</p> <p>726 IVA dos serviços com imposto incluído</p> <p>.....</p> <p>728 Descontos e abatimentos</p> <p><b>73 Variações nos inventários da produção*</b></p> <p>731 Produtos acabados e intermédios</p> <p>732 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos</p> <p>733 Produtos e trabalhos em curso</p> <p>734 Activos biológicos</p> <p><b>74 Trabalhos para a própria entidade</b></p> <p>741 Activos fixos tangíveis</p> <p>742 Activos intangíveis</p> <p>743 Propriedades de investimento</p> <p>744 Activos por gastos diferidos</p> <p>.....</p> <p><b>75 Subsídios à exploração*</b></p> <p>751 Subsídios do Estado e outros entes públicos</p> <p>752 Subsídios de outras entidades</p> <p><b>76 Reversões</b></p> <p>761 De depreciações e de amortizações</p> <p>7611 Propriedades de investimento</p> <p>7612 Activos fixos tangíveis</p> <p>7613 Activos intangíveis</p> <p>762 De perdas por imparidade</p> <p>7621 Em dívidas a receber</p> <p>76211 Clientes</p> <p>76212 Outros devedores</p> <p>7622 Em inventários</p> <p>7623 Em investimentos financeiros</p> <p>7624 Em propriedades de investimento</p> <p>7625 Em activos fixos tangíveis</p> <p>7626 Em activos intangíveis</p> <p>7627 Em investimentos em curso</p> <p>7628 Em activos não correntes detidos para venda</p> <p>763 De provisões</p> <p>7631 Impostos</p> <p>7632 Garantias a clientes</p> <p>7633 Processos judiciais em curso</p> <p>7634 Acidentes no trabalho e doenças profissionais</p> <p>7635 Matérias ambientais</p> <p>7636 Contratos onerosos</p> <p>7637 Reestruturação</p> <p>7638 Outras provisões</p> <p><b>77 Ganhos por aumentos de justo valor</b></p> <p>771 Em instrumentos financeiros</p> <p>772 Em investimentos financeiros</p> <p>773 Em propriedades de investimento</p> <p>774 Em activos biológicos</p> <p><b>78 Outros rendimentos e ganhos</b></p> <p>781 Rendimentos suplementares</p> <p>7811 Serviços sociais</p> <p>7812 Aluguer de equipamento</p>	<p>7813 Estudos, projectos e assistência tecnológica</p> <p>7814 Royalties</p> <p>7815 Desempenho de cargos sociais noutras empresas</p> <p>7816 Outros rendimentos suplementares</p> <p>782 Descontos de pronto pagamento obtidos</p> <p>783 Recuperação de dívidas a receber</p> <p>784 Ganhos em inventários</p> <p>7841 Sinistros</p> <p>7842 Sobras</p> <p>.....</p> <p>7848 Outros ganhos</p> <p>785 Rendimentos e ganhos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos</p> <p>7851 Aplicação do método da equivalência patrimonial*</p> <p>7852 Alienações</p> <p>7858 Outros rendimentos e ganhos</p> <p>786 Rendimentos e ganhos nos restantes activos financeiros</p> <p>7861 Diferenças de câmbio favoráveis</p> <p>7862 Alienações</p> <p>7868 Outros rendimentos e ganhos</p> <p>787 Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros</p> <p>7871 Alienações</p> <p>7872 Sinistros</p> <p>7873 Rendas e outros rendimentos em propriedades de investimento</p> <p>7878 Outros rendimentos e ganhos</p> <p>7881 Correções relativas a períodos anteriores</p> <p>7882 Excesso da estimativa para impostos</p> <p>7883 Imputação de subsídios para investimentos</p> <p>7884 Ganhos em outros instrumentos financeiros*</p> <p>7885 Resituição de impostos</p> <p>.....</p> <p>7888 Outros não especificados</p> <p><b>79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares</b></p> <p>791 Juros obtidos</p> <p>7911 De depósitos</p> <p>7912 De outras aplicações de meios financeiros líquidos</p> <p>7913 De financiamentos concedidos a associadas e empreendimentos conjuntos</p> <p>7914 De financiamentos concedidos a subsidiárias</p> <p>7915 De financiamentos obtidos</p> <p>7918 De outros financiamentos concedidos</p> <p>792 Dividendos obtidos</p> <p>7921 De aplicações de meios financeiros líquidos</p> <p>7922 De associadas e empreendimentos conjuntos</p> <p>7923 De subsidiárias</p> <p>.....</p> <p>7928 Outras</p> <p>798 Outros rendimentos similares</p> <p><b>8 RESULTADOS</b></p> <p><b>81 Resultado líquido do período</b></p> <p>811 Resultado antes de impostos*</p> <p>812 Imposto sobre o rendimento do período</p> <p>8121 Imposto estimado para o período</p> <p>8122 Imposto diferido</p> <p>.....</p> <p>818 Resultado líquido</p> <p><b>89 Dividendos antecipados</b></p>
---	--	--	--

Fonte: Porto Editora (2021)

### **3.3. Análise Comparativa das Contas do Sistema de Normalização Contabilístico e do Système Comptable d'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires**

Com objetivo de desenvolver uma análise comparativa para identificar as diferenças existentes entre dois sistemas contabilísticos: SYSCOHADA e SNC, pelo que se apresentam os Quadro 3 e 4 como análises comparativas das classes e respetivas contas, quer do SYSCOHADA (OHADA, 2017c), quer do SNC (CNC, 2021).

**Quadro 3: Análise Comparativa das Classes de Contas 1 a 4 do SYSCOHADA e do SNC**

SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 1 - Conta de Recursos Duráveis		CLASSE: 5 - Capital, Reservas e Resultados Transitados	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
10	Capital		
11	Reservas	51	Capital
12	Resultados transitados	52	Ações (Quotas) Próprias
13	Resultado Líquido de Exercício	53	Outros Instrumentos de Capitais Próprios
14	Subvenção ao Investimento	54	Prémios de Emissão
15	Provisões Regulamentadas e Fundos Similares	55	Reservas
16	Empréstimos e Dívidas Similares	56	Resultados Transitados
17	Dívidas de Locações e Aquisições	57	Ajustamentos em Ativos Financeiros
18	Dívidas ligadas a Participações	58	Excedentes de Revalorização de Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis
19	Provisões por Riscos e Encargos	59	Outras Variações no Capital Próprio
SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 2 - Conta de Ativo Imobilizado		CLASSE: 4 - Investimentos	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
20	Encargos Imobilizados		
21	Imobilizações Incorpóreas	41	Investimentos Financeiros
22	Terrenos	42	Propriedades de Investimentos
23	Edifícios, Instalações Técnicas e Agenciamentos	43	Ativos Fixos Tangíveis
24	Material	44	Ativos Intangíveis
25	Adiantamento de Imobilização a pagar	45	Investimento em Curso
26	Títulos de Participações	46	Ativos não Correntes Detidos para Venda
27	Outras Imobilizações Financeiras		
28	Amortizações e Depreciações		
29	Provisões		
SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 3 - Conta de Stock		CLASSE: 3 - Inventários e Ativos Biológicos	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
31	Mercadorias	31	Compras
32	Matérias-primas e Similares	32	Mercadorias
33	Outros Fornecimentos	33	Matérias-primas, Subsidiárias e de Consumo
34	Proveitos em Curso	34	Produtos Acabados e Intermédios
35	Serviços em Curso	35	Subprodutos, Desperdícios, Resíduos e Refugos
36	Produtos Acabados	36	Produtos e Trabalhos em Curso
37	Produtos Intermédios e Residuais	37	Ativos Biológicos
38	Stock em trânsito, consignação e depósito	38	Reclassificação e Regularização de Inventários e Ativos Biológicos
39	Depreciação de Stock	39	Adiantamento por Contas de Compras
SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 4 - Conta de Terceiros		CLASSE: 2 - Contas a Receber e a Pagar	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
40	Fornecedores e Contas Similares		
41	Clientes e Contas Similares	21	Clientes
42	Pessoal	22	Fornecedores
43	Organismos Sociais	23	Pessoal
44	Estado e Entes Públicos	24	Estado e Outros Entes Públicos
45	Organismos Internacionais	25	Financiamentos Obtidos
46	Associados e Grupos	26	Acionistas / Sócios
47	Devedores e Credores Diversos	27	Outras Contas a Receber e a Pagar
48	Dívidas a Receber HAO	28	Diferimentos
49	Depreciações e Provisões de Riscos (Terceiros)	29	Provisões
SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 5 - Conta de Tesouraria		CLASSE: 1 - Meios Financeiros Líquidos	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
50	Títulos de Investimentos		
51	Valores na Caixa	11	Caixa
52	Bancos	12	Depósitos à Ordem
53	Estabelecimentos Financeiros e Similares	13	Outros Depósitos Bancários
54	Instrumentos de Tesouraria	14	Outros Instrumentos Financeiros
56	Bancos, Créditos de tesouraria e Descontos		
57	Caixa		
58	Fundos de Adiantamentos e Transferências Internas		
59	Depreciações e Provisões de Riscos (Tesouraria)		

Fonte: Adaptado de SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e CNC (2021)

**Quadro 4: Análise Comparativa das Classes de Contas 6 a 8 do SYSCOHADA e do SNC**

SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 6 - Conta de Gastos das Atividades Correntes		CLASSE: 6 - Gastos	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
60	Compras (com exceção de variação de stock de bens comprados)		
61	Transportes	61	Custo das Mercadorias Vendidas e das Meterias Consumidas
62	Serviços Exteriores	62	Fornecimentos e Serviços Externos
63	Outros Serviços Exteriores	63	Gastos com o Pessoal
64	Impostos e Taxas	64	Gastos de Depreciações e de Amortizações
65	Outros Gastos	65	Perdas por Imparidades
66	Gastos com o pessoal	66	Perdas por Reduções de Justo Valor
67	Gastos Financeiros e Similares	67	Provisões do Período
68	Dotação de Amortizações e Depreciações	68	Outros Gastos e Perdas
69	Dotação de Provisões	69	Gastos e Perdas de Financiamento
SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 7 - Contas de Rendimentos		CLASSE: 7 - Rendimentos	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
70	Vendas		
71	Subvenção de Exploração	71	Vendas
72	Produção Imobilizadas	72	Prestações de Serviços
73	Variações nos Inventários de Bens e Serviços Produzidos	73	Variações nos Inventários da Produção
		74	Trabalhos para a Própria Entidade
75	Outros Rendimentos	75	Subsídios a Exploração
		76	Reversões
77	Rendimentos Financeiros e Similares	77	Ganhos por Aumentos de Justo Valor
78	Transferência de Gastos	78	Outros Rendimentos e Ganhos
79	Reversões de Provisões	79	Juros, Dividendos e Outros Rendimentos Similares
SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 8 - Conta de Outros Gastos e Outros Rendimentos Proveitos		CLASSE: 8 - Resultados	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
81	Valores contabilísticos da cessão de imobilizações	81	Resultado Líquido do Período
82	Rendimentos de cessão de imobilizações		
83	Gastos HAO		
84	Rendimentos HAO		
85	Dotações HAO		
86	Aquisições HAO		
87	Participações de Trabalhadores		
88	Subvenção de Equilíbrio		
89	Impostos sobre o Resultado	89	Dividendos Antecipados

Fonte: Adaptado do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e CNC (2021)

### **Classe 1 – SYSCOHADA: Conta de Recursos Duráveis**

Depois de apresentar os planos de contas de dois sistemas contabilísticos denota-se primeiramente que os códigos de contas são diferentes. Assim o estudo iniciar-se-á pela classe 1 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) relativo à conta de Recursos Duráveis ou à equivalente da classe 5 do SNC (CNC, 2021) relativo ao Capital, Reservas e Resultados Transitados.

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a classe 1 regista os recursos financeiros da entidade de forma durável e permanente em relação aos associados e terceiros. Nesta classe reagrupam-se as contas de:

- Capital que correspondem a soma algébrica das contas 10, 11, 12, 13, 14 e 15;
- Empréstimos e Dívidas Similares (conta 16);
- Dívidas de Locações e Aquisições (conta 17);
- Dívidas ligadas a Participações (conta 18);
- Provisões para Riscos e Encargos (conta 19).

Relativamente ao SNC, Rodrigues (2021) refere que a classe 5 é destinada a registar as operações referentes ao capital próprio tal como previsto no SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), incluindo os resultados do período e outras operações ou alterações no capital social, que se enquadram no conceito de resultado total ou integral.

Também inclui as transações com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de investidor, tais como: contribuições de capitais, reacquisições de instrumentos de capital próprio da entidade e dividendos e, ainda, os custos de transação diretamente relacionados com tais transações. Para uma análise comparativa entre a Classe 1 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e a Classe 5 do SNC (CNC, 2021) apresenta-se o Quadro 5.

**Quadro 5: Análise Comparativa entre Classe 1 - SYSCOHADA e Classe 5 - SNC**

SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 1 - Conta de Recursos Duráveis		CLASSE: 5 - Capital, Reservas e Resultados Transitados	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
10	Capital		
11	Reservas	51	Capital
12	Resultados transitados	52	Ações (Quotas) Próprias
13	Resultado Líquido de Exercício	53	Outros Instrumentos de Capitais Próprios
14	Subvenção ao Investimento	54	Prémios de Emissão
15	Provisões Regulamentadas e Fundos Similares	55	Reservas
16	Empréstimos e Dividas Similares	56	Resultados Transitados
17	Dívidas de Locações e Aquisições	57	Ajustamentos em Ativos Financeiros
18	Dívidas ligadas a Participações	58	Excedentes de Revalorização de Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis
19	Provisões por Riscos e Encargos	59	Outras Variações no Capital Próprio

Fonte: Adaptado do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e CNC (2021)

Da análise às duas classes, constata-se que no SYSCOHADA de acordo a OHADA (2017c, 2017d, 2020), as contas são colocadas em conformidade com a sua apresentação no balanço patrimonial ao passo que no SNC (CNC, 2021) as contas são colocadas em função de classes segundo CNC (2021). No entanto, no Sistema de Normalização Contabilística utilizado em Portugal, não faz sentido colocar as contas com fins diferentes na mesma classe, só porque pertencem à mesma massa patrimonial. Por exemplo, o Resultado Líquido do Período não se representa na classe 5, porque faz parte da outra massa patrimonial (classe 8 - Resultados), que é destinada a registar as operações relativas ao apuramento do resultado líquido do período. Para a clarificação da semelhança existente, estudam-se as subcontas do capital próprio segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020):

**Conta 101 – Capital:** traduz o montante do capital subscrito sob forma de sociedade e divide-se em unidades de valor nominal. De acordo com SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), o capital, ao longo da sua vida útil, pode aumentar ou diminuir em conformidade com as decisões dos órgãos competentes. No entanto, aumenta pela incorporação de reservas e diminui pela repartição de resultados em forma de Dividendos para os Acionistas ou lucros para os Sócios.

**No processo de classificação: Debita-se:** a conta 131 – Resultado Líquido do Exercício, pela redução decidida na Assembleia Geral; **Credita-se** em contrapartida da conta 11, o montante relativo à reserva para contribuições iniciais; ou aumento de capital em numerário, em espécie e/ou em reservas (deduções feitas de prémios ligados ao capital social);

**Conta 11 – Reservas:** correspondem aos benefícios armazenados pela empresa e não incorporado no capital. As obrigações de constituir a reserva resultam da disposição estatutária ou regulamentada e da decisão de órgãos competentes. A conta de Reservas (11) aumentou o Capital e os Recursos Similares, constituídas por:

- ✓ 111 – Reservas Legais;
- ✓ 112 – Reservas estatutárias ou contratual;
- ✓ 113 – Reservas Regulamentadas.

**No processo de classificação: Debita-se:** a conta “11 – Reservas” pela distribuição aos sócios ou imposição para amortização de prejuízos; **Credita-se:** a conta “13 – Resultado Líquido do Exercício”, pelo montante efetuado de reservas.

**Conta 13 – Resultado Líquido de Exercício:** é a variação de resultados entre a abertura e o fecho de exercício, sendo registado no passivo do balanço, seja qual for a situação, de acordo com SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020).

**Conta 14 – Subvenção ao investimento:** são ajudas financeiras não reembolsáveis acordadas com uma entidade (pública ou privada) por diversas razões, entre as quais: aquisição de valores imobilizados (subvenção) ou financiamento de atividade ao longo prazo a fim de precaver as substituições ou remodelações dos imobilizados segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020). A subvenção é acordada pelo Estado ou autoridades públicas, organismos internacionais com finalidades de adquirir imobilizações ou de financiar as atividades ao longo termo. Esta conta é constituída por diversas subcontas da conta “141 – Subvenção”:

- ✓ 1411 – Estado;
- ✓ 1412 – Região;
- ✓ 1413 – Departamentos;
- ✓ 1414 – Freguesia.

**No processo de classificação: Debita-se:** pela classe 2 (encargos imobilizados, imobilizações corpóreas, incorpóreas e/ou outras imobilizações financeiras), relativo a aquisição de ativos fixos transferidos para a entidade; **Credita-se:** pela conta “14 – Subvenção de Investimento” pelo montante de ajuda obtido.

**Conta 15 - Provisões Regulamentadas e Fundos Similares:** são provisões de carácter puramente fiscal ou regulamentar, registadas nos princípios contabilísticos, mas seguindo as disposições legais e normalizadas (por exemplo, a Lei de Finanças), sendo subdividido por seguintes subcontas:

- ✓ 151 – Derrogações e Amortizações;
- ✓ 152 – Mais-valias de Secções a Reinvestir;
- ✓ 153 – Fundos Regulamentar;

- ✓ 154 – Provisões Especiais de Reavaliação;
- ✓ 155 – Provisão Regulamentadas relativos a Imobilizações;
- ✓ 156 – Provisão Regulamentadas relativos a Stock.

**No processo de classificação: Debita-se:** pela conta “85 – *Dotações de atividades extraordinária (HAO)*”; **Credita-se:** pela “15 – *Provisões regulamentadas e fundo similares.*”

**Conta 16 - Empréstimos e Dívidas Similares:** são recursos financeiros externos, contraídos no estabelecimento de créditos e similares, atribuída da forma sustentável ao financiamento dos meios de exploração ou produção reembolsáveis a longo prazo e que participem em simultâneo com fundos próprios para cobrir as necessidades duráveis da entidade (OHADA, 2017c, 2017d, 2020). A conta 16 é constituída por:

- ✓ 161 – Empréstimos obrigacionistas;
- ✓ 162 – Empréstimos e dívidas nos estabelecimentos de créditos;
- ✓ 163 – Avanços Recebidos de Estado.

**No processo de classificação: Debita-se:** por conta de tesouraria pelo valor em questão; **Credita-se:** pela conta 16 – empréstimos e dívidas similares – pelo montante líquido de empréstimo e avanços acordados.

**Conta 17 – Dívidas de Locações e Aquisições:** regista os valores correspondentes ao valor da entrada de bens adquiridos por contratos de locações e aquisições e estes figuram no contrato ou na soma atualizada de aquisições. As subcontas correspondentes são:

- ✓ 172 – Arrendamento de Imobilizados;
- ✓ 173 - Arrendamento de Mobilizados;
- ✓ 174 – Locações e vendas.

**No processo de classificação: Debita-se:** por conta de imobilização concernente; e **credita-se:** pela conta “17 – *Dívidas de Locações e Aquisições*”, relativo a entrada de bens sob controlo da entidade em relação ao montante estipulado no contrato.

**Conta 18 – Dívidas ligadas a participações:** são os empréstimos contratuais das entidades ligadas ou em aqueles que têm uma ligação de participação e contas de ligações de Estabelecimentos e Entidade em participação. As dívidas ligadas a participações figuram no passivo do Balanço juntamente com os empréstimos financeiros diversos.

**No processo de classificação: Debita-se:** por conta de tesouraria ou por conta de terceiros concernente; **Credita-se:** pelas contas 181 ou 182 relativo a dívidas ligadas as participações.

**Conta 19 - Provisão por Riscos e Encargos,** sabendo que uma provisão é um passivo externo com o prazo e o montante incerto, então a Provisão por Riscos e Encargos são provisões destinadas a cobrir as despesas de riscos e perdas claramente precisadas, quanto ao seu propósito (objeto), como ao seu envolvimento nos acontecimentos ocorridos. Assim, tornando-o provável com elementos de incerteza quanto a sua quantidade ou ocorrência previsível há mais de 1 ano.

**No processo de classificação: Debita-se:** a conta “69 – Dotações às Provisões”; **Credita-se:** a conta “19 – Provisão por Riscos e Encargos”, no fecho do exercício, por encargos e perdas previsíveis.

### ***Classe 2 – SYSCOHADA: Conta de Ativo Imobilizado***

Relativamente à classe 2 e de acordo com SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), o ativo imobilizado é composto por imobilizações (corpóreas, incorpóreas e financeiras) e representam os bens e direitos da empresa com carácter de permanência superior a um ano. A conta de ativo imobilizado deve apresentar todas as contas de imobilizações corpóreas, incorpóreas e financeiras existentes na empresa, sejam elas utilizadas ou não na atividade operacional.

Na análise comparativa, verifica-se que a classe 2 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) é similar à classe 4 do SNC (CNC, 2021). Segundo Rodrigues (2021), esta classe inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira. A classe 2 compreende

seis contas de 1º grau, entre os quais: os investimentos financeiros, as propriedades de investimentos, os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os investimentos em curso e os ativos não correntes detidas para venda.

Para uma análise comparativa entre a Classe 2 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e a Classe 4 do SNC (CNC, 2021) apresenta-se o Quadro 6.

**Quadro 6: Análise Comparativa entre Classe 2 - SYSCOHADA e Classe 4 – SNC**

SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 2 - Conta de Ativo Imobilizado		CLASSE: 4 - Investimentos	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
20	Encargos Imobilizados		
21	Imobilizações Incorpóreas	41	Investimentos Financeiros
22	Terrenos	42	Propriedades de Investimentos
23	Edifícios, Instalações Técnicas e Agenciamentos	43	Ativos Fixos Tangíveis
24	Material	44	Ativos Intangíveis
25	Adiantamento de Imobilização a pagar	45	Investimento em Curso
26	Títulos de Participações	46	Ativos não Correntes Detidos para Venda
27	Outras Imobilizações Financeiras		
28	Amortizações e Depreciações		
29	Provisões		

Fonte: Adaptado de SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e CNC (2021)

A análise comparativa de dois sistemas demonstra que a classe 2 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) relativo ao ativo imobilizado é representada por dez contas do 1º grau, enquanto o do SNC (CNC, 2021) apresentam seis contas de 1º grau devidamente separadas e subdivididas. Entretanto, verifica-se igualmente que no SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) as contas são todas representadas detalhadamente, contudo existem outras contas que não têm enquadramento no SNC (CNC, 2021) nesta classe. Por exemplo: a conta “28 – Amortizações e Depreciações” e a conta “29 – Provisões”.

**Conta 21 – Imobilização Incorpóreas:** de acordo SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) são imobilizações imateriais e todos outros os elementos imateriais que presuntivamente geram benefícios futuros e adquiridas pela empresa, não para serem vendidos ou transformados, mas sim, para serem utilizadas de maneira durável,

diretamente ou indiretamente nas realizações de operações profissionais ou não. As subcontas constituintes são:

- ✓ 211 – Taxas de pesquisas de Desenvolvimento;
- ✓ 212 – Patentes, Licenças programas e Direitos Direito Similares;
- ✓ 212 – Logiciels (Programas);
- ✓ 214 – Marcas;
- ✓ 215 – Fundo Comercial;
- ✓ 216 – Direitos de Arrendamento.

**No processo de classificação: Debita-se:** conta “21 – *Imobilizações incorpóreas*”, relativo ao valor de aquisição ou de criação do ativo incorpóreo da entidade; **Credita-se:** pelas contas “10 – *Capital*” ou “46 – *Associados e grupos*”.

**Conta 22: Terrenos:** regista os valores dos terrenos que a empresa é proprietária e daqueles que são postos à disposição de terceiros. As subcontas constituintes são:

- 221 – Terrenos Agrícola e Florestais;
  - 2211 – Terreno de Exploração Agrícola;
  - 2212 – Terreno de Exploração Florestal.
- 222 – Terreno Agrícola e Florestal;
- 223 – Terreno Construído

**No processo de classificação: Debita-se:** a conta “22 – *Terrenos*” relativo ao valor de aquisição; **credita-se:** pelas contas “10 – *Capital*” ou “46 – *Associados e Grupos*”.

### **Classe 3 – SYSCOHADA: Conta de Stock**

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), as contas do stock registam os ativos:

- ✓ detidos para venda no decurso normal da atividade: mercadorias e produtos acabados;
- ✓ no processo de produção para venda: produtos correntes e intermédios;
- ✓ sob forma de materiais consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

As contas de stocks podem ser acompanhadas de contas de provisões e a sua contabilização baseia-se na manutenção de um inventário permanente ou intermitente. Esta classe está subdividida pelas contas:

- 31 – Mercadorias;
- 32 – Matérias-primas e Similares
- 33 – Outros Fornecimentos;
- 34 – Proveitos em Curso;
- 35 – Serviços em Curso;
- 36 – Produtos Acabados;
- 37 – Produtos Intermédios e Residuais;
- 38 – Stock em trânsito, consignação e depósito;
- 39 – Provisão de Stock.

Comparando as duas classes, denota-se que correspondem exatamente um ao outro. E as definições são equivalentes, porém, de acordo com Rodrigues (2021), a classe 3 referente aos inventários e ativos biológicos inclui todos os inventários acima mencionados. Para uma análise comparativa entre a Classe 3 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e a Classe 3 do SNC (CNC, 2021) apresenta-se o Quadro 7.

**Quadro 7: Análise Comparativa entre Classe 3 - SYSCOHADA e Classe 3 – SNC**

SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 3 - Conta de Stock		CLASSE: 3 - Inventários e Ativos Biológicos	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
31	Mercadorias	31	Compras
32	Matérias-primas e Similares	32	Mercadorias
33	Outros Fornecimentos	33	Matérias-primas, Subsidiárias e de Consumo
34	Proveitos em Curso	34	Produtos Acabados e Intermédios
35	Serviços em Curso	35	Subprodutos, Desperdícios, Resíduos e Refugos
36	Produtos Acabados	36	Produtos e Trabalhos em Curso
37	Produtos Intermédios e Residuais	37	Ativos Biológicos
38	Stock em trânsito, consignação e depósito	38	Reclassificação e Regularização de Inventários e Ativos Biológicos
39	Provisão de Stock	39	Adiantamento por Contas de Compras

Fonte: Adaptado de SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e CNC (2021)

Da análise do Quadro 7 constata-se que os códigos e nomes de contas são quase todos diferentes, mas o facto de possuírem as mesmas definições permite a conversão de acordo com as NIC. Por exemplo, a conta da SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) “37- *Produtos intermédios e residuais*” pode ser igualada à conta do SNC (CNC, 2021) “35- *Subproduto, Desperdícios, Resíduos e Refugos*”. Em síntese, apresentam-se três contas da

SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) a título de exemplo para que se possa constatar as parcialidades nas definições em relação ao SNC (CNC, 2021).

**Conta 31 – Mercadorias:** são os bens materiais adquiridos pela entidade e destinados para serem vendidos como estão, no decurso ordinário da atividade, segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020).

**No processo de classificação: Debita-se:** “*conta 31 – Mercadorias*” pelo montante do stock final determinado por inventário extra-contabilístico e avaliado em conformidade com as regras precisas na avaliação:

- Bens materiais identificadas e divididas a custo de entrada;
- Mercadorias permutáveis não identificadas de acordo com o método de custo medido ponderado.

**Crédita-se:** conta “*6031 – Variação de stock de mercadorias*”, pelo montante determinado.

**Conta 32 – Matérias-primas e Similares:** são bens comprados para serem incorporados nos produtos fabricados.

**No processo de classificação: Debita-se:** a conta “*32 – Matérias-primas e similares*”, pelo montante do stock final determinado por inventário extra-contabilístico e avaliado em conformidade com as regras precisas na avaliação de stock, como por exemplo: Bens materiais identificados a custo de entrada; Mercadorias permutáveis não identificadas de acordo com o método de custo médio ponderado; **Credita-se:** “*conta 6032 – variação de stock de matérias-primas e similares*”, pelo mesmo montante.

**Conta 36 – Produtos acabados:** são produtos fabricados pela entidade que chegaram a fase final da produção e que se destinam a serem vendidos, alugados ou fornecidos.

**No processo de classificação: Debita-se:** a “*conta 36 – Produtos acabados*”; **Credita-se:** a conta “*736 – Variação nos inventários de bens -produtos acabados*” pelo mesmo montante.

#### Classe 4 - SYSCOHADA: Conta de Terceiros

Relativamente à classe de terceiros comprova-se que corresponde à classe 2 do SNC (CNC, 2021), mas segundo a SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a similitude é das contas de classe 4 que identificam relações existentes entre a entidade e os terceiros (parceiros, fornecedores, clientes, entre outros). Esta conta serve basicamente para registar as dívidas e créditos da entidade, excluindo as contabilizadas nas contas de recursos estáveis e nas contas de imobilizados. Portanto, tem a mesma função do SNC. De acordo com Rodrigues (2021), a classe 2 do SNC destina-se a registar as operações relacionadas com clientes, fornecedores, pessoal, Estado e Outros Entes Públicos, financiadores, acionistas, bem com outras operações com terceiros que não tenham cabimento nas contas anteriores ou noutras classes específicas.

Da análise do Quadro 8 constata-se que no SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a classe é constituída por dez contas de 1º grau que são: *conta “40 – Fornecedores e Contas Similares”*; *“41 – Clientes e Contas Similares”*, *“42 – Pessoal”*; *“43 – Organismos Sociais”*; *“44 – Estado e Entes Públicos”*; *“45 – Organismos Internacionais”*; *“46 – Associados e Grupos”*; *“47 – Devedores e Credores Diversos”*; *“48 – Dívidas a Receber HAO”*; *“49 – Depreciações e Provisões de Riscos (Terceiros)”*. Para uma análise comparativa entre a Classe 4 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e a Classe 2 do SNC (CNC, 2021) apresenta-se o Quadro 8.

**Quadro 8: Análise Comparativa entre Classe 4 - SYSCOHADA e Classe 2 – SNC**

SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 4 - Conta de Terceiros		CLASSE: 2 - Contas a Receber e a Pagar	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
40	Fornecedores e Contas Similares		
41	Clientes e Contas Similares	21	Clientes
42	Pessoal	22	Fornecedores
43	Organismos Sociais	23	Pessoal
44	Estado e Entes Públicos	24	Estado e Outros Entes Publicos
45	Organismos Internacionais	25	Financiamentos Obtidos
46	Associados e Grupos	26	Acionistas / Sócios
47	Devedores e Credores Diversos	27	Outras Contas a Receber e a Pagar
48	Dívidas a Receber HAO	28	Diferimentos
49	Depreciações e Provisões de Riscos (Terceiros)	29	Provisões

Fonte: Adaptado de SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e CNC (2021)

Em comparação as classes de planos de contas, constata-se que existem contas que não se representam em paralelo, mas podem ser convertidas com outras contas que lhe são equivalentes. No SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) a conta “45 – *Organismos internacionais*” é relacionada com a conta “27 – *Outras contas a receber e a pagar*” do SNC (CNC, 2021). Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a conta 45 é destinada a registar as dívidas e outros créditos ligados à atividade da entidade e referem-se, exclusivamente, ao montante das despesas para as quais a entidade deve suportar os encargos e as dívidas das organizações internacionais face à entidade.

Outra constatação é relativa às contas “25 – *Financiamentos obtidos*” e a conta “28 – *Diferimentos*” do SNC (CNC, 2021), que segundo o SNC (Rodrigues, 2021), permite na conta “25 – *Financiamentos obtidos*” registar os financiamentos adquiridos, sejam eles de instituições de créditos ou das outras entidades ou participantes de capital, entidades onde tenham participação ou mesmo no caso da obtenção de empréstimo por emissão de obrigações.

No que concerne à conta “28 – *Diferimentos*” refere-se, exclusivamente, aos gastos e aos rendimentos que devem ser reconhecidos nos períodos seguintes. Entretanto, pressupomos que essas contas se enquadram melhor na classe 5 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) relativa à conta de tesouraria. A título de exemplo, apresentam-se as definições das seguintes contas e as suas respetivas classificações.

**Conta 40 – Fornecedores e Contas Similares:** os fornecedores operacionais são terceiros utilizados pela entidade para compra de fornecimentos de todos os tipos de bens e serviços.

**No processo de classificação: Debita-se:** a conta de classe 6 relativo ao montante de compra, excluindo os impostos dedutíveis ou se for o caso de classe 3 (inventários permanentes) e, ainda, se pode debitar a conta “4094 – Fornecedores, créditos por embalagem e materiais a devolver”; **Credita-se:** “conta 40 – Fornecedores e Contas Similares” pelo montante da fatura de compras de bens ou de prestação de serviços de fornecedores ou de subcontratantes.

**Conta 44 - Estado e Entes Públicos:** regista basicamente todas as operações ligadas ao Estado e outras entidades públicas.

**No processo de classificação: Debita-se:** a conta de impostos concernentes; **Credita-se:** conta “44 - Estado e Entes Públicos”, quando a entidade regulariza as dívidas fiscais ao Estado e Outras Entidades Públicas.

#### ***Classe 5 – SYSCOHADA: Contas de Tesouraria***

As contas de classe 5 registam as transações relativas aos valores na caixa, nos cheques, nas moedas eletrónicas, nos títulos de investimentos, nos cupões e nas transações com os estabelecimentos de créditos. Segundo SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) não se deve efetuar nenhuma compensação no balanço entre os saldos de débitos e de créditos das contas de classe 5. As subcontas constituintes são: conta “50-Títulos de Investimentos”; “51-Valores na caixa”; “52-Bancos”; “53-Estabelecimentos Financeiros e Similares”; “54-Instrumentos de Tesouraria”; “56 – Bancos, Créditos de Tesouraria e Descontos”; “57-Caixa”; “58-Fundos de Adiantamentos e Transferências Internas” e “59-Depreciações e Provisões de Riscos (Tesouraria)”.

A classe 5 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) corresponde a classe 1 do SNC (CNC, 2021) relativo aos meios financeiros líquidos. Esta classe destina-se a registar os meios financeiros líquidos, que incluem quer o dinheiro e depósitos bancários, quer todos os ativos ou passivos financeiros mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na Demonstração dos Resultados por Naturezas (Rodrigues, 2021).

Para uma análise comparativa entre a Classe 5 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e a Classe 1 do SNC (CNC, 2021) apresenta-se o Quadro 9.

**Quadro 9: Análise Comparativa entre Classe 5 - SYSCOHADA e Classe 1 – SNC**

SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 5 - Conta de Tesouraria		CLASSE: 1 - Meios Financeiros Líquidos	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
50	Títulos de Investimentos		
51	Valores na Caixa	11	Caixa
52	Bancos	12	Depósitos à Ordem
53	Estabelecimentos Financeiros e Similares	13	Outros Depósitos Bancários
54	Instrumentos de Tesouraria	14	Outros Instrumentos Financeiros
56	Bancos, Créditos de tesouraria e Descontos		
57	Caixa		
58	Fundos de Adiantamentos e Transferências Internas		
59	Depreciações e Provisões de Riscos (Tesouraria)		

Fonte: Adaptado de SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e CNC (2021)

Os dois sistemas contabilísticos podem ser comparados em relação às duas classes de contas, nomeadamente: classe 5 – Conta de Tesouraria do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e a classe 1 – Meios financeiros líquidos do SNC (CNC, 2021). Assim, comprova-se que o primeiro sistema apresenta nove contas de 1º grau ao passo que o segundo sistema apresenta quatro contas relativamente a esta classe (CNC, 2021). No que concerne a sua contextualização, constata-se que apresentarem códigos e nomes de contas diferentes. Nestas contas podem destacar-se as contas “1412 - Derivados potencialmente desfavoráveis”, “1422 - Passivos financeiros” e “1432 - Outros passivos financeiros” de natureza passiva, sendo que as restantes contas se enquadram no conceito de caixa ou equivalente de caixa.

O facto de existirem diferenças nas codificações e nos nomes não determina a sua incoerência. Porém, a convergência na sua utilização é o aspeto mais relevante. Por exemplo, a conta “11 - Caixa” do SNC (CNC, 2021) pode englobar duas contas do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020): “51 - Valores na caixa” e a conta “57 - Caixa”. Da mesma forma, a conta “13 - Outros débitos bancários” do SNC (CNC, 2021) pode envolver as contas “56 - Bancos, créditos de tesouraria e descontos” e a conta “58 - Relativo aos avanços e transferências de fluxos internos”. A conta “14 - Outros instrumentos financeiros” pode envolver as contas “50 - Título de investimentos”; “53 - Estabelecimentos financeiros e similares”; “54 - Instrumentos de tesouraria”; e “59 -

*Depreciações e riscos provisionados (tesouraria)*” do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020).

Para um melhor entendimento expõem-se as definições e os funcionamentos de contas desta classe com o intuito de perceber as classificações.

**Conta 50 - Títulos de Investimentos:** implica títulos transferíveis, adquiridos com vista à obtenção de rendimentos diretos ou de uma mais-valia a curto prazo.

**No processo de classificação: Debita-se:** a conta “50 – *Títulos de Investimentos*” relativo ao valor da aquisição de títulos; **Credita-se:** a conta de Terceiros ou da Tesouraria pelo mesmo valor.

**Conta 58 – Fundos de Adiantamentos e Transferências Internas:** regista o montante dos adiantamentos, bem como a regularização do referido adiantamento e a sua liquidação.

**No processo de classificação: Debita-se:** conta “58 – *Fundos de Adiantamentos e Transferências Internas*” relativamente ao montante do adiantamento; **Credita-se:** a conta da Tesouraria pelo mesmo valor.

#### **Classe 6 – SYSCOHADA: Conta de Gastos das Atividades Correntes**

A classe “6 – *Conta dos Gastos das Atividades Correntes*” registam os gastos definitivos e valores pagos ou a pagar pela entidade.

- ✓ em contrapartida da mercadoria ou do fornecimento, de trabalhos e serviços consumidos pela entidade e de benefícios que lhe são concedidos;
- ✓ em virtude de uma obrigação legal que a entidade deve cumprir;
- ✓ Ou, excepcionalmente, sem consideração direta.

Esta classe é constituída pelas seguintes subcontas do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020): “60 – *Compras*”; “61 – *Transportes*”; “62 – *Serviços Exteriores*”; “63 – *Outros Serviços Exteriores*”; “64 – *Impostos e taxas*”; “65 – *Outros Gastos*”; “66 -

*Gastos com o pessoal”; “67 – Gastos Financeiros e Similares; “68 - Dotação de Amortizações e Depreciações” e “69 – Dotação de Provisões”.*

De acordo com Rodrigues (2021), nesta classe registam-se os gastos, que são as diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico, na forma de influxos ou deprecimento de ativos que resultem em diminuição de capital próprios e que não sejam relacionadas com distribuições de capital próprio.

Para uma análise comparativa entre a Classe 6 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e a Classe 6 do SNC (CNC, 2021) apresenta-se o Quadro 10 seguinte.

**Quadro 10: Análise Comparativa entre Classe 6 - SYSCOHADA e Classe 6 – SNC**

SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 6 - Conta de Gastos das Atividades Correntes		CLASSE: 6 - Gastos	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
60	Compras (com exceção de variação de stock de bens comprados)		
61	Transportes	61	Custo das Mercadorias Vendidas e das Materias Consumidas
62	Serviços Exteriores	62	Fornecimentos e Serviços Externos
63	Outros Serviços Exteriores	63	Gastos com o Pessoal
64	Impostos e Taxas	64	Gastos de Depreciações e de Amortizações
65	Outros Gastos	65	Perdas por Imparidades
66	Gastos com o pessoal	66	Perdas por Reduções de Justo Valor
67	Gastos Financeiros e Similares	67	Provisões do Período
68	Dotação de Amortizações e Depreciações	68	Outros Gastos e Perdas
69	Dotação de Provisões	69	Gastos e Perdas de Financiamento

Fonte: Adaptado do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e CNC (2021)

Em relação a comparação de classe 6 nos dois sistemas contabilísticos, constata-se que há muitas contas que se podem converter por serem similares. A conta do SNC (CNC, 2021) relativa a “62 - Fornecimentos e serviços externos” pode albergar mais contas do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), entre as quais: a conta “60 - Compras (com exceção de variação de stock de bens compradas)”; a conta “61 - Transportes” e, igualmente, as contas “62 – Serviços Externos” e “63 – Outros Serviços Externos”.

De igual modo, a conta “64 – Gastos de depreciações e de amortizações” do SNC (CNC, 2021) não tem qualquer similitude com a conta “64 – Impostos e taxas” do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), mas tem similitude com a conta “68 – Dotação de

*amortizações e depreciações*”. As contas analisadas não são claramente equivalentes e não podem ser convertidas se fosse por comparação do código da conta.

Em síntese, analisa-se as seguintes contas:

**Conta 60 – Compras:** regista as compras efetuadas pela entidade e os valores das devoluções das compras, bem com os descontos e abatimentos.

**No processo de classificação: Debita-se:** pelo montante das compras, líquido de impostos, taxas e comissões, e pode igualmente debitar o montante de impostos, taxas e comissões que podem ser dedutíveis por conta “445 – Estado e Entes Públicos - Impostos dedutíveis”; **Credita-se:** a conta do fornecedor ou uma conta da tesouraria concernente.

**Conta 69: Dotações de Provisões:** regista as dotações das provisões operacionais e de carácter financeiro em cobertura de riscos ou perdas esperadas.

**No processo de classificação: Debita-se:** a conta “69 – Dotação de Provisões”, o montante de dotações do exercício; **Credita-se:** conta “19 - Provisões por Riscos e Encargos” ou “29 – Provisões”.

#### **Classe 7 – SYSCOHADA: Conta de Rendimentos**

Os rendimentos são considerados quando se verifica o aumento dos benefícios económicos durante o período contabilístico em relação ao aumento do ativo ou diminuição do passivo que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio. Esta conta é composta pelas seguintes subcontas: “70 – Venda”; “71 - Subvenção de Exploração”; “72 - Produção Imobilizadas”; “73 – Variação nos Inventários de Bens e Serviços Produzidos”; “75 – Outros Rendimentos”; “77 - Rendimentos Financeiros e Similares”; “78 - Transferências de Gastos”; e “79 - Reversões de Provisões”.

Em comparação com o SNC (CNC, 2021), constata-se que as definições são similares, apesar de apresentarem os códigos e nomes das contas diferentes.

Para uma análise comparativa entre a Classe 7 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e a Classe 7 do SNC (CNC, 2021) apresenta-se o Quadro 11.

**Quadro 11: Análise Comparativa entre Classe 7 - SYSCOHADA e Classe 7 – SNC**

SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 7 - Contas de Rendimentos		CLASSE: 7 - Rendimentos	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
70	Vendas		
71	Subvenção de Exploração	71	Vendas
72	Produção Imobilizadas	72	Prestações de Serviços
73	Variações nos Inventários de Bens e Serviços Produzidos	73	Variações nos Inventários da Produção
		74	Trabalhos para a Própria Entidade
75	Outros Rendimentos	75	Subsídios a Exploração
		76	Reversões
77	Rendimentos Financeiros e Similares	77	Ganhos por Aumentos de Justo Valor
78	Transferência de Gastos	78	Outros Rendimentos e Ganhos
79	Reversões de Provisões	79	Juros, Dividendos e Outros Rendimentos Similares

Fonte: Adaptado do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e CNC (2021)

No que concerne à comparação das duas classes de contas do sistema diferente, comprova-se que todas as contas estão claramente interligadas com exceção da conta “78 – *Transferência de gastos*” do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020). De acordo com o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), esta conta serve para imputação dos gastos operacionais ou financeiros, atribuídos a uma conta do balanço em conformidade com a sua natureza, com exceção dos imobilizados. No entanto, relativamente ao ato de conversão, vê-se que esta conta não se enquadra em nenhuma conta do SNC (CNC, 2021) na classe 7.

**No processo de classificação: Debita-se:** a conta do balanço correspondente (outras contas que não são imobilizados); **Credita-se** a conta “78 - *Transferências de Gastos*”, o montante dos gastos operacionais ou financeiras a transferir. Portanto, na nossa perspetiva em relação à sua utilização esta enquadra-se perfeitamente na classe 6, relativa a conta “68 *Outros gastos e perdas*”.

**Classe 8 – Conta de Recursos Duráveis (Resultados) - SYSCOHADA**

Segundo SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), esta classe destina-se a apurar o resultado líquido do período, podendo ser utilizada para auxiliar a determinação do resultado extensivo, tal como consta na Demonstração das Alterações no Capital Próprio.

A utilização de classe “8 – Conta de Outros Gastos e Outros Rendimentos” permite registar os gastos e rendimentos correspondentes as operações que não são relacionadas as atividades ordinárias. No entanto, esta classe é composta por seguintes contas: “81 – Valores contabilísticos da cessão de imobilizações”; “82 – Rendimentos de cessão de imobilizações”; “83 – Gastos HAO”; “84 – Rendimentos HAO”; “85 – Dotações HAO”; “86 – Aquisições HAO”; “87 – Participações de Trabalhadores”; “88 – Subvenção de Equilíbrio” e “89 – Impostos sobre o Resultado”.

Para uma análise comparativa entre a Classe 8 do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e a Classe 8 do SNC (CNC, 2021) apresenta-se o Quadro 12.

**Quadro 12: Análise Comparativa entre Classe 8 - SYSCOHADA e Classe 8 – SNC**

SYSCOHADA		SNC	
CLASSE: 8 - Conta de Outros Gastos e Outros Rendimentos		CLASSE: 8 - Resultados	
Conta	Descrição	Conta	Descrição
81	Valores contabilísticos da cessão de imobilizações	81	Resultado Líquido do Período
82	Rendimentos de cessão de imobilizações		
83	Gastos HAO		
84	Rendimentos HAO		
85	Dotações HAO		
86	Aquisições HAO		
87	Participações de Trabalhadores		
88	Subvenção de Equilíbrio		
89	Impostos sobre o Resultado	89	Dividendos Antecipados

Fonte: Adaptado de SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e CNC (2021)

Na análise desta classe constata-se que há um número significativo de disparidades em termos de aplicação e comparando os dois planos de contas, vê-se que entre sete contas do SNC (CNC, 2021), apenas uma tem similitude no SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), os restantes são diferentes e não se podem converter entre elas. Por exemplo, a

conta “812 – Imposto sobre o Rendimento do Período” do SNC (CNC, 2021), enquadra perfeitamente na conta “89 – Imposto sobre o Resultado” do SYSCOHADA.

Para uma perceção explícita da discrepância existente, apresenta-se a definição e o funcionamento de uma conta do SYSCOHADA.

**Conta 83 – Encargos HAO:** são registados nesta conta os gastos que estão ligados à atividade ordinária da empresa e que são da natureza corrente e incluem nesta conta os gastos apurados, gastos de depreciações e provisões por riscos a curto prazo.

**No processo de classificação: Debita-se:** a conta “83 – Encargos HAO”, todos os gastos que estão ligados a atividades ordinárias da empresa; **Credita-se** pela conta de terceiros ou da tesouraria correspondente.

### **3.4. Considerações Finais**

A análise de comparabilidade entre sistemas contabilísticos permitiu identificar as diferenças existentes entre os sistemas, tendo sido analisadas as contas constituintes do balanço patrimonial e da demonstração dos resultados do período.

Entretanto, no decorrer dessas análises, constatamos que muitas contas estão interligadas apesar de apresentarem as codificações ou designações diferentes, o facto que é aceitável segundo a normalização contabilística internacional. Mas as contas previstas pelo IASB (2021) estão num nível de desenvolvimento ainda não atingido pelo SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e permite às organizações outras subdivisões necessárias para colmatar lacunas, desde que isso seja suficientemente explícito para permitir os registos das informações.

## Capítulo 4

### CASO DE ESTUDO

---

#### 4.1. Enquadramento

O presente capítulo irá estudar as normas contabilísticas na Guiné-Bissau e apresentar uma análise comparativa entre os Sistemas Contabilísticos existentes em Portugal e na Guiné-Bissau, em geral, aplicando-as num caso de estudo e conforme a estrutura contabilística da OHADA (2019) e o seu enquadramento internacional no âmbito das *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS) publicadas pelo IASB (2021), em particular.

SYSCOHADA (OHADA, 2017d, 2020) é um sistema contabilístico inspirado no ato uniforme da OHADA relativo à organização para harmonização contabilística (OHADA, 2019) das entidades da zona da UEMOA e da CEMAC. A UEMOA é uma organização regional criada a 10 de janeiro de 1994 e tem como missão, a integração económica dos Estados-membros através de reforços da competitividade económicas no quadro de um mercado aberto e concorrencial e de um ambiente jurídico racionalizado e harmonizado. Para concretizar o seu objeto principal é, imprescindível, estudar as contas do Balanço e de Demonstração do Resultados, como forma de explicar a informação contabilística gerada pelas empresas segundo a estrutura contabilística preconizada para as entidades dos Estados-membros da UEMOA e da CEMAC.

Face ao exposto, o presente caso de estudo apresenta as demonstrações financeiras, preparadas com base nos registos contabilísticos de uma empresa que opera no setor da comercialização da castanha de Caju, com denominação comercial de IKUMA, com sede principal na cidade de Bissau e, ainda, de acordo com as IFRS, tal como adotadas pela OHADA, para os exercícios económicos iniciados em 1 de janeiro de 2018 (OHADA, 2017c).

A metodologia utilizada neste capítulo, tal como defende Yin (2018), será o desenvolvimento de uma análise empírica através de um caso de estudo recorrendo às demonstrações financeiras da IKUMA (2021), nos exercícios económicos do ano 2017 a

2020 e, ainda, uma pesquisa sobre a interpretação dos registos contabilísticos no sistema SYSCOHADA (OHADA, 2017a, 2017b, 2017c, 2017d, 2020).

A estrutura deste capítulo encontra-se dividida em cinco secções sendo: a primeira com um enquadramento sobre o tema, onde é apresentado o objetivo do estudo e a análise da metodologia utilizada. Na segunda secção apresenta-se o caso de estudo. Na terceira secção apresenta a análise do Balanço Patrimonial (ativo e passivo). Na quarta secção mostra a análise da Demonstração dos Resultados. Após a quarta secção apresenta-se uma análise da conversão do Balanço e da Demonstração dos Resultados, do modelo do sistema contabilístico da OHADA utilizado na Guiné-Bissau (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) para o do SNC (CNC, 2021) existente em Portugal, respetivamente.

Para a perceção clara deste capítulo é importante revelar que a moeda utilizada na apresentação do Balanço e da Demonstração de Resultados é o Franco CFA. O *Banque Central des États de l'Afrique de l'Oueste* (BCEAO, 2019) é uma entidade pública internacional composta por oito Estados-Membros, que são: Senegal; Costa de Marfim; Togo; Guiné-Bissau; Mali; Burquina Faso; Níger e Benim. A moeda emitida pelo BCEAO e utilizada nos oito Estados da Africa Ocidental, que são os membros da UEMOA, designada e representada por Franco da Comunidade Financeira Africana (Franco CFA), apresentando uma taxa de câmbio fixa de 1 EUR equivalente a 655 Franco CFA. O primeiro pressuposto deste estudo é que todo o reporte dos dados contabilísticos dos exercícios económicos do ano 2017 a 2020 é constante, porque a taxa de câmbio também permaneceu constante.

De acordo com o BCEAO (2021), a sua missão principal consiste em:

- ✓ Definir e implementar a política monetária no seio da UEMOA;
- ✓ Assegurar a estabilidade do sistema bancário e financeiro da UEMOA;
- ✓ Promover o bom funcionamento e assegurar a supervisão e a segurança do sistema de pagamento na UEMOA;
- ✓ Implementar a política cambial da UEMOA nas condições definidas pelo Conselho de Ministros;
- ✓ Gerir as reservas cambiais oficiais dos Estados-Membros da UEMOA.

Após a definição dos pressupostos será apresentada a empresa IKUMA e, posteriormente, as respetivas análises do Balanço e da Demonstração dos Resultados.

## **4.2. Apresentação do Caso de Estudo**

A IKUMA é uma empresa que opera no setor de comercialização da castanha de caju, tendo sido fundada em 2016, e começado as suas atividades em abril de 2017, com o capital social de 10.000.000 Franco CFA. Atualmente, tem 35 funcionários hierarquicamente subdivididos por funções e responsabilidades distintas.

A IKUMA encontrou outras empresas a operar no mercado homogéneo, facto que lhe incentiva a criar dinâmicas e competitividade ao setor, permitindo assim, a sua integração de forma a melhor servir os interesses dos parceiros e acionista, optando também pelo alargamento da sua rede de acolhimento e distribuição e na modernização tecnológica. No que concerne à extensão da sua rede de distribuição, de acordo com IKUMA (2021), a empresa encontra-se atualmente em todas as regiões da República da Guiné-Bissau, através das bases montadas no quadro de aproximação aos seus parceiros e fornecedores.

A responsabilidade da IKUMA não se limita unicamente à comercialização de castanha de caju, mas sim, opta pelo reforço da capacidade dos fornecedores e clientes através da formação e sensibilização sobre a forma como manter os cajueiros mais fortes e produtivos. Relativamente à sua visão, IKUMA rege-se essencialmente pela valorização dos produtos nacionais, criando uma relação eficiente e transversal com os agricultores, transformadores e exportadores.

A atividade comercial da IKUMA não se limita exclusivamente à compra e venda da castanha de caju, não obstante, como referido anteriormente, interessa a IKUMA ajudar na manutenção agrícola da castanha de caju, incentivando o cultivo e a proteção do cajueiro. No entanto, a atividade da empresa começa no processo de cultivo, depois passa pela extração, produção e, consecutivamente, à sua comercialização.

O Processo de Cultivo da IKUMA suporta-se na operação de:

- Fornecer sementeira aos potenciais fornecedores e agricultores tradicionais;
- Promover a formação especializada no âmbito da conservação e manutenção do cajueiro da forma a permitir o aumento da produtividade e consequentemente o aumento de resultados.

Em relação ao processo de extração da IKUMA, este é geralmente feito por agricultores e/ou fornecedores tradicionais. Na Figura 6 observa-se a extração da castanha do caju que se vende em peso (Kg) aos comerciantes e/ou empresários. Por ser especializada, a IKUMA mante os seus fornecedores próximos à empresa, não obstante, os mesmos participem no processo de arrecadação e secagem da castanha antes de serem levadas para cidade de Bissau para o armazenamento e seguidamente para sua exportação. O acordo foi mantido com potenciais fornecedores no âmbito da formação para a cultura e manutenção do cajueiro.

**Figura 6: Processo de Extração da Castanha de Caju**



Fonte: Adaptado de Agência de Notícias da Guiné (2021).

A empresa conta atualmente com dez armazéns de grande escala, onde são armazenadas as castanhas prestes à exportação e oito mini armazéns no interior do país, onde são guardadas as castanhas recém-extraídas para sua conservação e, consequentemente, ao seu transporte para a cidade de Bissau, onde se situa o único porto do país legislado para

exportação do produto considerado como a maior fonte de receita fiscal por constituir mais de 50% do PIB nacional. Em relação ao material de transporte, a empresa possui um camião da marca DAF, três camiões Mitsubishi Canter e dois Mitsubishi L200 cabine dupla. Tal como se observa na figura 7, todos os funcionários participaram no processo de transporte e deslocação de pessoal para atividade conservação.

**Figura 7: Processo de Conservação da Castanha de Caju**



Fonte: Adaptado de Agência de Notícias da Guiné (2021).

Os funcionários da IKUMA têm a função de secar a castanha de caju todos os dias. A Guiné-Bissau é um país da África Ocidental com o clima tropical, divididos em duas estações: a seca e chuvosa. Durante o ano inteiro o clima é quente, em geral, a temperatura varia de 19°C a 35°C ou superior a 38°C (Meteoprog, 2021). Assim, estão criadas as condições que permitem o desempenho sustentável desta atividade.

No processo de venda e/ou exportação, a empresa IKUMA é apenas um intermediário no mercado, porém, não faz a exportação direta do produto. No entanto, o processo produtivo consiste basicamente na compra de produtos no campo, sua manutenção e conservação no armazém e posteriormente revende aos parceiros exportadores internacionais, nomeadamente os empresários chineses, Indianos e Vietnamitas com quem mantém relações desde janeiro de 2017 como operador económico local.

A IKUMA vende a castanha de caju a 473.565 Franco CFA por toneladas, incluindo o Imposto Geral sobre Vendas (IGV) pago ao Estado, dando assim, uma contribuição positiva para melhoria da economia nacional. Também, é importante reparar que a castanha de caju é o principal produto de exportação guineense e do qual depende direta ou indiretamente mais de 70% da população local. Na Guiné-Bissau, no mercado da castanha de caju, comercializa-se o quilograma entre 440 e 550 Franco CFA, sendo equivalente a (0,60/0,85 EUR/kg), e por tonelada a 473.565 Franco CFA, fixado pelo Governo da República da Guiné-Bissau.

### **4.3. Análise do Balanço Patrimonial**

Segundo Monteiro (2013), o balanço patrimonial é a expressão da relação entre o ativo e passivo, ou seja, é a demonstração contabilística destinada a evidenciar as informações quantitativas financeira da Entidade.

Para uma análise quantitativa pretende-se analisar empiricamente o balanço da empresa IKUMA através de exercícios económico do ano 2017 a 2020, fazendo assim menção às atividades ocorridas. No que concerne a análise qualitativa exploratória serão analisados os fluxos de informação geradas na empresa IKUMA. Todavia, é na ótica de fazer perceber a forma como a contabilidade é organizada na Guiné-Bissau e/ou nos Estados-membros da OHADA segundo as suas normas contabilísticas.

O ativo representa os bens, direitos e todos recursos economicamente controlados pela empresa e que podem ser convertidas em dinheiro. Relativamente a análise do ativo, faz-se a comparação dos anos em estudo e, para a sua efetiva compreensão apresenta-se um conjunto de informações necessárias ao entendimento do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) para apresentação do balanço patrimonial, partindo posteriormente para a explicação das rubricas de forma a permitir o entendimento dos exercícios. Em consonância apresenta-se o Balanço Patrimonial, de modo detalhado o Ativo da Empresa IKUMA, nos exercícios económicos do ano 2017-2020.

**Quadro 13: Balanço Patrimonial – Ativo da Empresa IKUMA, 2017 – 2020****Unidade: Franco CFA**

RUBRICAS	NOTAS	ANOS							
		2017	var	2018	Var	2019	Var	2020	
<b>ATIVO</b>									
<b>IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS</b>									
Despesas de Desenvolvimento e da Prospecção					5 683	5 683	2 415	8 098	
Patentes, Licenças, Programas e Direitos Similares			76 163	76 163	3 837	80 000	34 001	114 001	
Fundo comercial e Direito de Arrendamento									
Outras Imobilizações Incorpóreas									
<b>Totais imobilizações incorpóreas</b>		<b>0</b>	<b>76 163</b>	<b>76 163</b>	<b>9 520</b>	<b>85 683</b>	<b>36 416</b>	<b>122 099</b>	
<b>IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS</b>									
Terrenos (1)									
Cujo Investimento Líquido ...../.....									
Edifícios									
Cujo investimento Líquido...../.....									
Conservação e Reparação de Instalações			9 000 000	9 000 000	1 124 999	10 124 999	4 303 125	14 428 124	
Material, Mobiliário e Ativo Biológico			388 051 192	388 051 192	48 506 399	436 557 591	185 536 976	622 094 567	
Material de Transporte			32 752 745	32 752 745	4 094 093	36 846 838	15 659 906	52 506 744	
Fornecedores c/c Imobilizado			56 333	56 333	7 042	63 375	26 934	90 309	
<b>Totais imobilizações corpóreas</b>		<b>0</b>	<b>429 860 270</b>	<b>429 860 270</b>	<b>53 732 533</b>	<b>483 592 803</b>	<b>205 526 941</b>	<b>689 119 744</b>	
<b>IMOBILIZAÇÕES FINANCEIRAS</b>									
Títulos de participações					6 250	6 250	2 656	8 906	
Outras Imobilizações Financeiras			4 050 000	4 050 000	500 000	4 550 000	1 933 750	6 483 750	
<b>TOTAL DO TIVO IMOBILIZADO</b>		<b>0</b>	<b>433 986 433</b>	<b>433 986 433</b>	<b>54 248 303</b>	<b>488 234 736</b>	<b>207 499 763</b>	<b>695 734 499</b>	
<b>ATIVO CIRCULANTE HAO</b>									
Existências (em Curso)			2 500 000	2 500 000	300 000	2 800 000	1 190 000	3 990 000	
Dívidas e Recursos Assimilares			31 431	31 431	4 430	35 861	15 244	51 105	
Adiantamento de Fornecedores Recebidos			8 892 200	8 892 200	1 124 025	10 016 225	4 256 896	14 273 121	
Clientes			10 000 084	10 000 084	1 250 010	11 250 094	4 781 290	16 031 384	
Outros créditos			8 335 000	8 335 000	1 041 375	9 376 375	3 984 959	13 361 334	
<b>TOTAL ATIVO CIRCULANTE</b>		<b>0</b>	<b>29 758 715</b>	<b>29 758 715</b>	<b>3 719 840</b>	<b>33 478 555</b>	<b>14 228 389</b>	<b>47 706 944</b>	
Títulos de investimento									
Valores em trânsitos (a Receber)			1 832	1 832	229	2 061	876	2 937	
Bancos, Cheques Postais, Caixas e Assimilares			10 000 000	-9 740 000	260 000	32 500	292 500	124 312	416 812
<b>TOTAL TESOURARIA - ATIVO</b>		<b>10 000 000</b>	<b>-9 738 168</b>	<b>261 832</b>	<b>32 729</b>	<b>294 561</b>	<b>125 188</b>	<b>419 749</b>	
Provisões Cambiais - Ativos (Perdas Prováveis de Cambio)									
<b>TOTAL GERAL - ATIVO</b>		<b>10 000 000</b>	<b>454 006 980</b>	<b>464 006 980</b>	<b>58 000 872</b>	<b>522 007 852</b>	<b>221 853 340</b>	<b>743 861 192</b>	

Fonte: adaptado da empresa IKUMA (2021)

De acordo com SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a conta «21 – imobilizações incorpóreas» é representada no balanço na massa patrimonial do Ativo Imobilizado com o objetivo de registrar as quantias escrituradas referentes aos ativos intangíveis da empresa (ativos não monetários e sem substância física). No entanto, ir-se-á analisar os movimentos das subcontas pertencente a esta rubrica.

Ainda no SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a conta «211 – Despesa de desenvolvimento e da prospeção» é destinada a registar as despesas resultantes do desenvolvimento, ou seja, as fases da evolução de um projeto de investimento. Em análise da mesma, segundo os dados obtidos da empresa, constata-se que nos dois primeiros anos (2017 e 2018) não houve nenhum movimento relativo a despesa de desenvolvimento e da prospeção. Em 2019 investiu 5.683 Franco CFA. Por último, em 2020, investiu igualmente mais 4.309 Franco CFA no registo de novas atividades, passando ascender a 8.098 Franco CFA e, considerando, a amortização do exercício no valor de 1.894 Franco CFA (o valor de cada ano do investimento de 5.683 Franco CFA).

De acordo com SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a conta «212 – Patentes, Licenças, Programas e Direitos Similares» regista os investimentos nas marcas e direitos similares pela empresa e, ainda, na aquisição de software para o armazenamento digital de informações da empresa. O primeiro investimento foi, em 2018, num montante de 76.163 Franco CFA relativamente ao registo da marca IKUMA no centro da formalização da Empresa em Bissau. Em 2019, investiu 29.224 Franco CFA no software para o armazenamento digital de informações da empresa, sendo que passou assim a atingir 80.000 Franco CFA. Por último, no ano 2020, fez o investimento no valor de 7.335 Franco CFA na compra de novo software da operação do controlo de gestão, cerca de 6,4% de crescimento, considerando uma amortização do exercício no valor de 26.666 Franco CFA (o valor de cada ano do investimento de 7.335 Franco CFA).

Em relação à conta «215 – Fundo Comercial e Direito de Arrendamento» e a conta «218 – Outras Imobilizações Incorpóreas» não houve nenhuma movimentação nestas subcontas ao longo do exercício económico do ano 2017 a 2020.

De acordo com SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a conta «Imobilização Corpóreas» pertence à classe 2 é destinada a registar as quantias escrituradas relativamente aos bens corpóreos da empresa, que têm como finalidade o uso na produção, fornecimento de bens ou serviços, o arrendamento e outros, ou para fins administrativos com a expectativa que sejam usadas a mais de um ano. Na análise a esta massa patrimonial da empresa, constata-se que não houve nenhuma movimentação nas contas «22 – Terrenos» e

na conta «23 – Edifícios», no entanto, como pode constatar a seguir há outras movimentações dos bens corpóreos em que a empresa investiu significativamente.

Em relação à conta «2351 – Conservação e Reparação de Instalação» registou às suas movimentações, em 2018, onde atingiu um montante líquido de 9.000.000 Franco CFA na sequência de equipamento de instalações principais (dez grandes armazéns na cidade de Bissau), o montante foi rapidamente ultrapassado em 2019 com uma variação de 1.124.999 Franco CFA relativo a construção de mini armazéns nas regiões com o intuito de facilitar a atividade produtiva no local. O crescimento não parou por aí, porém, em 2020 investiu 14.428.124 Franco CFA no âmbito da conservação e manutenção da castanha do caju nos armazéns devido a crise sanitária provocada por CoVID-19. A empresa foi obrigada conservar as castanhas para serem vendidas nas datas posteriores.

De acordo com SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a conta «242 - *Material Mobiliário e Ativo Biológico*» é uma conta destinada a registar os bens corpóreos de grande qualidade com a finalidade de serem utilizados a mais de um ano. Em análise, constata-se que foi a conta que gerou mais valores ao longo do exercício económico do ano 2018 a 2020. Os montantes líquidos foram crescendo progressivamente de período após período. Em 2018, a empresa investiu um valor de 388.051.192 Franco CFA na compra do cajueiro para plantação nos 5 hectares da horta na zona norte do país concretamente no setor de São Domingos (Guiné-Bissau) e, seguidamente, comprou sementeiras para plantação de cajueiro na área não plantada para futura exploração. Em 2019 cresceu atingindo o valor 436.557.591 Franco CFA devido a outro investimento em materiais e utensílios de trabalho, entre os quais: grupo de geradores para todos armazéns, entre outros. Em 2020 continuou a estratégia de mais investimentos em ativos biológicos para os mesmos fins.

De acordo com SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a conta «245 – *Material de Transporte*» considerada um investimento indispensável na melhoria de condições de trabalho. Esta conta regista as operações relativas à aquisição com veículos e aparelhos de transporte (*empilhadores e pikings*) que facilitam a deslocação e o desenvolvimento da atividade operacional. De acordo com dados requeridos, comprova-se que em 2018 registou-se um montante de 32.752.745 Franco CFA relativo a primeira prestação na

compra do 2 Mitsubishi Canter e 1 Mitsubishi L200 dupla cabine. Nos anos seguintes os valores cresceram significativamente entre 2019 e 2020. Em 2019 devido necessidades da empresa, decidiram comprar mais 1 Mitsubishi Canter e 1 Mitsubishi L200 dupla cabine, juntamente com o pagamento das prestações de compras anteriores ascendendo a um total líquido de 36.846.838 Franco CFA. Em 2020, a necessidade da empresa em relação a transportação da castanha de interior do país para cidade, os órgãos superiores decidiram dar a primeira entrada na compra do camião da marque DAF, gerando assim um total líquido de 52.506.744 Franco CFA.

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a conta «40 - Fornecedores c/c Imobilizado» é reservada à relação com terceiros com que a empresa tem um contrato de aquisição de imobilizado. Porém, constata-se que houve pouco volume durante o exercício económico dos anos 2017 a 2020, porém, os montantes anuais foram ligeiramente diferenciados de ano após ano. Em 2018 começou o investimento com 56.333 Franco CFA, na sequência das aquisições anteriormente referidas. Em 2019 ocorre um aumento passando para 63.375 Franco CFA relativo ao investimento com a empresa Vilão. E, por último, em 2020, o valor líquido registado foi de 90.309 Franco CFA, porque continuou a relação com a empresa Lorena Peixoto.

Depois de analisar as contas anteriores, constata-se que o total das imobilizações corpóreas ao longo dos anos foi, maioritariamente, influenciado por movimentos de aquisição de imobilizações com carácter de permanência superior a um ano e esses valores não foram unicamente influenciados pela aquisição de bens móveis e imóveis, mas, também sofreram depreciações e amortizações anuais em resultado do seu desgaste anual.

**Conta 27 – Outras Imobilizações Financeiras**, segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), integram as aplicações financeiras de carácter permanente. Para a sua divulgação no balanço patrimonial são apresentadas duas subcontas constituintes:

**Conta 276 – Título de Participações** é constituído por direitos no capital de outras entidades, sejam eles, materializados ou não, a fim de criar uma ligação durável para contribuir na atividade ou no desenvolvimento da sociedade detentora. Em análise as suas operações, averigua-se que em dois primeiros anos (2017 e 2018) não houve nenhuma

movimentação. Em 2019, a empresa registou 6.250 Franco CFA em relação ao ganho da participação mantido com comerciante parceiro da empresa. O montante foi seguidamente ultrapassado em 2020 com uma variação de 2.656 Franco CFA proveniente do mesmo parceiro, atingindo assim um total líquido de 8.906 Franco CFA.

**Conta 278 – Outras Imobilizações Financeiras**, em análise da mesma, constata-se que em 2017 a empresa não teve nada em termos de movimento, no ano seguinte começou as suas operações de registo de todas imobilizações de caráter de permanência superior a 1 ano e a empresa não tem a intenção de vendê-las ou de transformá-las em curto prazo. Entretanto, em 2018, registou-se um montante total de 4.050.000 Franco CFA na sequência de construção de mini armazéns no interior do país. Em 2019, o montante líquido foi de 4.550.000 Franco CFA e, por último, em 2020 obteve um total de 6.483.750 Franco CFA, tudo foi no âmbito da melhoria de condições de instalações regionais e urbanos.

#### ***Ativo Imobilizado***

De acordo com o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), esta massa patrimonial pertence à “classe 2” e representa os bens e valores com caráter de permanência a longo prazo. Em conformidade com os resultados apurados, constata-se que o ano de 2017 foi considerado um ano literalmente neutro, em termos de análise, por ser o ano de constituição. Em 2018, a empresa registou um resultado significativo num total de 433.986.433 Franco CFA do ativo imobilizado, o que traduz uma forte participação de recursos financeiro na melhoria de condições operacionais. Em 2019, cresceu progressivamente em relação aos totais dos bens e direitos que a empresa possui para manter as suas atividades em funcionamento em 488.234.736 Franco CFA, e por último, o ano de 2020, o valor líquido de ativo imobilizado da empresa atingiu 695.734.499 Franco CFA.

#### ***Ativo Circulante ou Corrente (Hors Activités Ordinaire - HAO)***

##### ***Conta 31 Mercadorias***

De acordo com SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), as mercadorias são distinguidas no Ativo Circulante. No entanto, os inventários e ativos biológicos, em 2018, apresentaram um valor líquido de 2.500.000 Franco CFA, foi exatamente o valor líquido

das compras não previstas (extraordinárias) efetuadas durante o ano. No ano seguinte aumentou para 2.800.000 Franco CFA, o que se considera uma transição ligeira, pois subiu apenas 300.000 Franco CFA. Em 2020 as contas de existências devido as compras extraordinárias registaram um valor de 3.990.000 Franco CFA, montante superior a todos anos precedentes.

**Conta 16 – Empréstimos e Dívidas Similares:** foi registado um montante líquido de 31.431 Franco CFA em 2018 e de seguida em 2019 passou-se para 35.861 Franco CFA, o que foi seguidamente ultrapassado em 2020 com uma variação de 15.244 Franco CFA.

**Conta 401- Adiantamento a Fornecedores:** regista as entregas feitas relativas a compras cujo preço esteja previamente fixado. Em análise da mesma, constata-se que em 2018 a empresa obteve 8.892.200 Franco CFA de adiantamento a fornecedores de regiões de Quinara, Tombali e Bolama recebidos e avaliados de 19 Toneladas de castanha de caju. Em 2019 os parceiros das outras regiões decidiram aderir a este processo, onde disponibilizaram mais de 20 toneladas com preços previamente fixados. O montante foi liquidamente avaliado em 10.016.225 Franco CFA. Em 2020 a confiança continuou, apesar de alastramento da crise sanitária, os fornecedores de todas regiões adiantaram à empresa as toneladas equivalentes a um total líquido de 14.273.121 Franco CFA para os mesmos fins. Não é menos importante sublinhar que a conta de Adiantamento a Fornecedores serve basicamente para registar os movimentos com os vendedores de bens e serviços e destinados à atividade operacional da empresa, com a exceção absoluta dos destinados a investimento da empresa.

**Conta 411 – Clientes:** regista movimentos com os compradores de mercadorias, de produtos e de serviços da empresa. Em 2018 obteve um valor líquido de 10.000.084 Franco CFA, proveniente da compra efetuada pelos parceiros Chineses e Indianos, no âmbito do acordo da parceria assinados com a empresa. Em 2019 houve um aumento de 0,13% sobre o valor do ano anterior, o que na nossa perspetiva resulta do bom fornecimento da castanha de caju, assim, passando para um total líquido de 11.250.094 Franco CFA. O montante continuou a crescer e a fidelidade dos parceiros continuou a aumentar, razão pela qual, em 2020, com todas restrições que se fazia,

IKUMA conseguiu atingir um total líquido de 16.031.384 Franco CFA, montante gerado dos antigos com o mais novo parceiro, os vietnamitas.

**Conta 4141 – Outros Créditos:** em análise a esta conta constata-se que, em 2018, o valor de outros créditos concedidos à empresa de 8.335.000 Franco CFA e, conseqüentemente, em 2019, houve um acréscimo de 13% sobre o valor do 2018, relativo ao empréstimo recebido da ONG Ação para o Desenvolvimento (AD). Em 2020 continuou a aumentar aceleradamente, desta vez, foi um empréstimo concedido por um estabelecimento de crédito agrícola, num montante líquido de 1.361.334 Franco CFA, respetivamente.

### ***Total de ativo circulante***

Depois de analisar todas as contas desta massa patrimonial, que tem por objetivo registar todos os bens e serviços que deverão ser convertidos em dinheiro, sejam eles, vendidos ou consumidos num prazo inferior a 1 ano. Assim, chega-se à conclusão que os valores de compras, adiantamento de fornecedores recebidos, clientes e outros créditos, cresceram significativamente ao longo do exercício económico de 2018 a 2020, o que representa igualmente a disponibilidade financeira da empresa no desenvolvimento das suas atividades correntes, isto é, espelha os gastos e os ganhos preconizados no curto prazo.

### ***Tesouraria***

Segundo a SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), as contas da classe 5 registam as operações relativas a títulos de caixa, cheques, moedas eletrónicas, papel comercial, títulos de investimento, cupões e transações com instituições de crédito.

**Conta 50 – Título de Investimento:** não houve nenhum movimento ao longo do ano.

**Conta 501 – Valores em Trânsitos (a Receber):** é destinada a reconhecer as quantias dos resultados líquidos e os dividendos antecipados provenientes do período anterior. Ora, analisando o exercício económico de 2017 a 2020, apura-se que em 2017 não houve movimento e em 2018 começou a atividade em registar 1.832 Franco CFA o que foi posteriormente ultrapassado, em 2019, com uma diferença de 229 Franco CFA, o valor continuou a subir ligeiramente, em 2020, onde obteve um total líquido de 2.937 Franco CFA.

**Bancos, Cheques Postais, Caixa e Similares:** são registados na “*conta 53-Estabelecimentos Financeiros e Similares*”, segundo SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a conta “*52 – Bancos*” não se devem registar os movimentos de fundos relativos as operações de: Cheques postais e tesouraria; ou das representações locais de instituições financeiras internacionais. Por isso, no caso do depósito em dinheiro é conveniente utilizar a conta acima mencionada (conta 53). Em análise ao movimento dos exercícios, nota-se que foi a subconta que gerou o capital inicial da empresa. Porém, foi ali que registou a primeira operação num valor líquido de 10.000.000 Franco CFA em 2017. No entanto, a par desse depósito, não houve nenhum outro movimento do ativo no referido ano, tanto corpóreas, como incorpóreas, por ser o início da atividade oficial da empresa. Segundo a estratégia de IKUMA, o ano de 2017 foi substancialmente o ano do cumprimento de todos requisitos necessários para a formação da empresa. Como é obvio, entrando com este valor, foi diretamente registado na Rubrica do Ativo Circulante relativo aos bancos, cheques postais, Caixa e assimilares, o que originou posteriormente o aumento da Tesouraria do Ativo.

De acordo com o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), esta conta é destinada exclusivamente aos ativos não permanentes da empresa. No entanto, em 2018 não houve grande resultado em relação ao movimento da conta, pois a empresa conseguiu gerar somente 260.000 Franco CFA relativo a cheques postais. E no ano seguinte, em 2019, cresceu num ritmo igualmente menos acelerado exatamente 292.500 Franco CFA relativo a operação dos bancos internacionais e cheques postais. Se compararmos com o resultado do ano anterior aumentou apenas 32.500 Franco CFA. Por último, em 2020 registou-se um total líquido de 416.812 Franco CFA proveniente de mesmos fins.

**Provisões de Riscos (Tesouraria):** as perdas de câmbios foram inexistentes no decorrer de exercícios económicos de 2017 a 2020.

### ***Total do Ativo***

O Total do Ativo é a soma dos totais de movimentos de ativos da empresa e faz-se com o intuito de conhecer os seus fluxos em um determinado período, sendo que os montantes geridos ao longo do intervalo de 2017 a 2020 são:

- ✓ Em 2017 gerou um valor de 10.000.000 Franco CFA que foi gerado da Tesouraria, mais Ativo Circulante e mais Ativo Imobilizado
- ✓ Em 2018 gerou 464.006.980 Franco CFA;
- ✓ Em 2019 gerou 522.007.852 Franco CFA; e, por último,
- ✓ Em 2020 gerou 743.861.192 Franco CFA.

De acordo com os resultados acima mencionados, comprova-se que houve um crescimento progressivo de valores de totais dos ativos.

### Passivo

O Passivo representa as obrigações da entidade perante terceiros. Para análise desta massa patrimonial, apresenta-se o balanço patrimonial evidenciando os movimentos de diferentes contas que o compõem. Em consonância apresenta-se o Balanço Patrimonial, de modo detalhado o Passivo da Empresa IKUMA, nos exercícios económicos 2017-2020:

**Quadro 14: Balanço Patrimonial – Passivo da Empresa IKUMA, 2017-2020**

RUBRICAS	NOTAS	ANOS						
		2017	var	2018	Var	2019	Var	2020
<b>PASSIVO</b>								
<b>Capital</b>		10 000 000	0	10 000 000	1 250 000	11 250 000	4 781 250	16 031 250
Acionista, Capital não Exigido			0		0		0	
Prémios de Emissão e Fusão (Capital Social)			0		0		0	
Reservas de Reavaliação			0		0		0	
Reservas Legais			60 000	60 000	7 500	67 500	28 688	96 188
Reservas Livres			0		0		0	
Resultados Transitados (+ ou -)			0		0		0	
Resultados Líquidos do Exercício (Lucro +Perda -)			145 026 650	145 026 650	18 128 331	163 154 981	69 340 866	232 495 847
Subvenções do Investimento			0		0		0	
Provisões Regulamentadas			0		0		0	
<b>TOTAIS CAPITAIS PRÓPRIOS E RECURSOS ASSIMILADOS</b>		<b>10 000 000</b>	<b>-144 966 650</b>	<b>-134 966 650</b>	<b>-16 870 831</b>	<b>-151 837 481</b>	<b>-64 530 928</b>	<b>-216 368 409</b>
Empréstimos e Dívidas Financeiras Diversas			500 200	500 200	4 499 800	5 000 000	2 125 000	7 125 000
Dívidas de Locações e Aquisições			8 056 000	8 056 000	1 007 000	9 063 000	3 851 775	12 914 775
Provisões por Riscos e Encargos			80 000 431	80 000 431	5 000 053	85 000 484	36 125 206	121 125 690
<b>TOTAL DE DÍVIDAS FINANCEIRAS E RECURSOS ASSIMILADOS</b>		<b>10 000 000</b>	<b>78 556 631</b>	<b>88 556 631</b>	<b>10 506 853</b>	<b>99 063 484</b>	<b>42 101 981</b>	<b>141 165 465</b>
<b>TOTAL RECURSOS ESTÁVEIS</b>		<b>20 000 000</b>	<b>-66 410 019</b>	<b>-46 410 019</b>	<b>-6 363 978</b>	<b>-52 773 997</b>	<b>-22 428 947</b>	<b>-75 202 944</b>
Dívidas Circulantes HAO			30 000 000	30 000 000	3 750 000	33 750 000	14 343 750	48 093 750
Clientes, Adiantamento Recebidos			500 200	500 200	625 250	1 125 450	478 316	1 603 766
Fornecedores de Exploração			7 000 075	7 000 075	875 010	7 875 085	3 346 911	11 221 996
Dívidas Fiscais e Sociais			411 208	411 208	48 792	460 000	195 500	655 500
Outras Dívidas (Excedente Bruto de Exploração)			470 060 009	470 060 009	58 757 501	528 817 510	224 747 442	753 564 952
Provisões para Riscos a Curto Prazo			0		2 609	2 609	1 109	3 718
<b>TOTAL PASSIVO CIRCULANTE</b>		<b>0</b>	<b>507 971 492</b>	<b>507 971 492</b>	<b>64 059 162</b>	<b>572 030 654</b>	<b>243 113 028</b>	<b>815 143 682</b>
<b>Banco, Crédito de Descontos</b>			0		751 195	751 195	319 258	1 070 453
Bancos, Estabelecimentos Financeiros e Crédito de tesouraria			2 445 507	2 445 507	-445 507	2 000 000	850 001	2 850 001
<b>TOTAL TESOURARIA PASSIVO</b>			<b>2 445 507</b>	<b>2 445 507</b>	<b>305 688</b>	<b>2 751 195</b>	<b>1 169 259</b>	<b>3 920 454</b>
Provisões Cambiais - Passivo (Ganhos Prováveis de Cambio)			0		0		0	
<b>TOTAL GERAL</b>		<b>10 000 000</b>	<b>454 006 980</b>	<b>464 006 980</b>	<b>58 000 872</b>	<b>522 007 852</b>	<b>221 853 340</b>	<b>743 861 192</b>

Fonte: adaptado da empresa IKUMA (2021)

Relativamente a análise do passivo começa-se pela primeira conta movimentada, a conta do **Capital** (10), onde é registado o capital inicial da empresa para efeitos de subscrição, segundo a guia de aplicação da OHADA (2020). Em análise, constata-se que em 2017 o acionista entrou com 10.000.000 Franco CFA para efeitos de constituição de capital social da empresa, a par deste movimento em 2017 não houve nenhum outro durante todo o ano. Em 2018 igualmente não houve nenhuma alteração do valor, portanto, manteve no mesmo até ao final do ano. Em 2019 verifica-se o aumento do capital em 1.125.000 Franco CFA equivalente a 13% sobre o valor dos anos precedentes. Em 2020 constata-se que aumentou para 16.031.250 Franco CFA com uma entrada adicional de 4.781.250 Franco CFA, vindo das reservas legais para reforçar o capital próprio.

**Conta 111 - Reservas Legais:** utiliza-se para reconhecer as quantias colocadas em reservas legais. Portanto, de acordo com informações obtidas, constata-se que em 2017 não houve nenhum movimento, porque a empresa não tinha começado as suas atividades comerciais. No entanto, começou-se a movimentação desta conta em 2018, onde registou um total líquido de 60.000 Franco CFA, montante que foi ligeiramente ultrapassado em 2019 com uma variação de 7.500 Franco CFA. Em 2020 cresceu num ritmo mais acelerado em comparação com os anos antecedentes, no entanto, obteve um total de 96.188 Franco CFA de reservas legais.

**Conta 13 – Resultado Líquido do Exercício:** regista todas as atividades desenvolvidas num determinado período, com intuito de concentrar no fim, os gastos e os rendimentos apurados. Nota-se que, em 2018, o total de resultado líquido do período ascendeu 145.026.650 Franco CFA. O montante cresceu, em 2019, com uma variação de 18.128.331 Franco CFA em relação ao ano anterior. Em 2020 aumentou igualmente 69.340.866 Franco CFA passando assim para um total líquido de 232.495.847 Franco CFA.

Para finalizar, não é menos importante anotar as contas constituintes desta massa patrimonial que não foram absolutamente movimentadas no decorrer do exercício económico de 2017 a 2020, que são:

- ✓ Acionistas, capital não exigido;
- ✓ Prémios de Emissão e Fusão (Capital Social);

- ✓ Reservas de Reavaliação;
- ✓ Reservas Livres;
- ✓ Resultados Transitados: “*é movimentada para registar os resultados líquidos proveniente do exercício anterior, ou seja, é movimentada de acordo com a aplicação de lucros ou a cobertura de prejuízo*”. No entanto, consideramos que foi um lapso considerável pela parte do técnico da conta de empresa.
- ✓ Subvenções de investimentos; e
- ✓ Provisões regulamentares.

O total dos Capitais Próprios e dos Recursos Similares regista uma massa patrimonial do património, ou seja, é o intermédio de tudo o que a empresa possui e deve aos seus donos. Em relação a esta conta verifica-se um aumento de capital no decorrer do exercício, o que indica que a empresa obteve uma economia mais ou menos sustentável para autofinanciar suas atividades em normalidade. Salienta-se igualmente que os Capitais Próprios e Recursos Similares crescem, progressivamente ao longo do ano, apesar de estes terem apresentado um resultado negativo por ter o montante de Capital e Reservas legais inferiores aos do Resultado Líquido do Exercício. Esta circunstância permite-nos dizer que a empresa se encontra numa situação de alerta, porque a maior parte do seu capital social provém de capitais adquiridos por outras fontes através dos seus donos e não de resultados operacionais, porque se encontra na fase de arranque o que é normal gerar prejuízos.

**Conta «168 – Empréstimos e Dividas Financeiras Diversas»** regista os recursos financeiros externos, contraídos nos estabelecimentos de créditos e similares. Em análise ao seu movimento, vê-se que houve um aumento progressivo de empréstimo e dividas financeiras ao longo do ano. No primeiro ano encontrava-se numa situação ligeira, pois registou 500.200 Franco CFA, significativamente aumentou em 2019 com uma variação de 4.499.800 Franco CFA sobre o valor do ano 2018, proveniente do empréstimo contraído no Banco da Africa Ocidental, passando assim, para um total líquido de 5.000.000 Franco CFA. Em 2020, a empresa contraiu outro empréstimo no Banco ORABANK para financiar a atividade operacional, na compra de materiais e utensílios de trabalho, fazendo assim o valor total líquido de 7.125.000 Franco CFA.

**Conta «17 – Dívidas de Locações e Aquisições»** regista os montantes correspondentes aos valores de entrada de bens adquiridos por locações e aquisições. Em análise aos seus movimentos, constata-se que em 2018 atingiu 8.056.000 Franco CFA relativamente a aluguel de 4 armazéns no centro de cidade de Bissau. Em 2019 obteve 9.063.000 Franco CFA na sequência de aquisição de 2 dos 4 armazéns alugados. Em 2020, o montante continuou a crescer, onde atingiu um valor líquido de 12.914.775 Franco CFA concernente a aluguel de armazéns do interior da Guiné-Bissau e a aquisição de 2 dos 8 armazéns.

**Conta «19 – Provisões por Riscos e Encargos»** é uma conta destinada a registar os montantes de provisões que servem para cobrir os encargos, riscos e perdas claramente previsíveis quanto à sua utilização. Nota-se que Provisões por Riscos e Encargos constituiu a rubrica com mais movimentos em termos fluxos monetários. Em análise a esta conta, verifica-se que em 2018 registou um total líquido de 80.000.431 Franco CFA, em comparação com o ano de 2019 constata-se uma diferença de 5.000.053 Franco CFA e em 2020 registou um total líquido de 121.125.690 Franco CFA de provisões das despesas nitidamente previsíveis.

O Total das dívidas financeiras e dos recursos assimilados apresenta uma massa patrimonial que serve para identificar os empréstimos e dívidas contraídas pela empresa. No entanto, a entrada de recursos financeiros para o desenvolvimento de atividade operacional em 2017 se registou 10.000.000 Franco CFA. No ano 2018 o montante de empréstimo aumentou mais de 50% do ano anterior, concretamente 88.556.631 Franco CFA e em 2019 o valor continuou a subir, mas a ritmo menos intenso em relação ao ano anterior, portanto cresceu 0,12% que corresponde a 99.063.484 Franco CFA e, por último, em 2020 obteve um total líquido de 141.165.465 Franco CFA respetivamente. Assim, é importante notar que estes elevadíssimos montantes de dívidas financeiras, podem causar situações desvantajosas para a empresa pela perda de autonomia financeira. Todavia, não permitem uma estabilidade económica e levam a empresa a uma situação precária, porém, as dívidas contraídas são largamente superiores aos benefícios alcançados.

### ***Recursos estáveis***

Os Recursos Estáveis alcançaram um resultado negativo durante todo ano em análise, com a exceção do ano 2017 onde obteve um total líquido de 20.000.000 Franco CFA vindo da

soma de capital próprio e das dívidas financeiras. Aconteceu porque o valor de capital e reservas legais foram inferiores ao valor líquido do exercício, o que acabou por influenciar negativamente o total de capitais próprios e recursos similares, que originou posteriormente resultados negativos em Recursos Estáveis. Em consonância aos pressupostos acima mencionados, comprova-se que em 2018 o total líquido do Recurso Estáveis foi de (46.410.019) Franco CFA. Em 2019 subiu negativamente para (52.773.997) Franco CFA e, igualmente, em 2020 aumentou mais 22.428.947 Franco CFA sobre o valor do ano anterior, o que fez atingir um total líquido negativo de (75.202.944) Franco CFA.

### ***Passivo Circulante***

As rubricas que constituem essa massa patrimonial, fazem parte das obrigações da empresa que devem ser liquidados a curto prazo. Começando pela análise da **conta 48 – Dívidas a Receber HAO**, de acordo com SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) são créditos e empréstimos resultantes de transações efetuadas pela entidade, que não têm a ligação direta com a atividade ordinária da empresa. No entanto, constata-se que em 2018 se registou 30.000.000 Franco CFA relativo à HAO. Em 2019 subiu mais 3.750.000 Franco CFA sobre o valor do ano precedente, constituindo assim, um montante líquido de 33.750.000 Franco CFA. Em 2020 aumentou 14,343,750 Franco CFA, o que fez o montante líquido atingir 48.093.750 Franco CFA, respetivamente.

**Conta 4121 – Clientes e Adiantamentos Recebidos**, no que concerne a esta conta, em 2018 registou-se um total de 500.200 Franco CFA de seguida em 2019 registou 1.125.450 Franco CFA que corresponde a 1,25% de crescimento. Todavia, em 2020 o montante continuou a crescer, mas numa proporção menos acelerada, registando-se uma variação de 478.316 Franco CFA, totalizando assim 1.603.766 Franco CFA.

**Conta 40 - Fornecedores de Exploração** é destinada aos bens não duradouras da empresa. Em 2018 a empresa obteve um valor líquido de 7.000.075 Franco CFA e em 2019 aumentou sobre esse valor 875.010 Franco CFA e, por último, em 2020, o montante continuou a crescer, registando um valor líquido de 11.221.996 Franco CFA respetivamente.

**Conta 16 – Empréstimos e Dívidas Similares** analisando os movimentos desta conta, vê-se que aumentou de ano após ano. Em 2018 obteve apenas 411.208 Franco CFA, em 2019 registou 460.000 Franco CFA. Em 2020 verifica-se uma subida para 195.500 Franco CFA sobre o ano anterior, o que fez totalizar 655.500 Franco CFA.

**Conta 168 – Outras Dívidas (Excedente Bruto de Exploração)** regista mais fluxos monetários nesta massa patrimonial. Em 2018 registou um total de 470.060.009 Franco CFA. Em 2019 houve um aumento de 58.757.501 Franco CFA sobre o ano precedente, que foi posteriormente superado em 2020 com uma variação de 22.747.442 Franco CFA, ascendendo assim um total líquido de 753.564952 Franco CFA.

**Conta 1988 – Riscos de Curto Prazo:** teve menos envolvimento em termos monetários na constituição do passivo circulante. Em relação à informação disponível, comprova-se que em 2017 e 2018 não houve nenhum movimento. Em 2019 registou-se um montante líquido de 2.609 Franco CFA, que foi ligeiramente ultrapassado em 2020 com uma variação de 1.109 Franco CFA, o que conseqüentemente gerou um valor líquido de 3.718 Franco CFA.

**Conta 521 – Banco, Crédito e Descontos** relativamente ao movimento desta conta, averigua-se que em dois primeiros anos (2017 e 2018) não houve nenhuma movimentação a respeito. Tudo começou em 2019 com um total de 751.195 Franco CFA e no ano a seguir em 2020, houve um aumento de 319.258 Franco CFA contabilizando assim em 1.070.453 Franco CFA respetivamente.

**Conta 53 – Estabelecimento Financeiros e Similares** em análise observa-se que em 2018 houve um registo total de 2.445.507 Franco CFA relativamente a esta conta, o montante que foi seguidamente ultrapassada em 2019. Posteriormente em 2020 subiu para 2.850.001 Franco CFA.

A **tesouraria do passivo** é uma conta de classe 5 relativo a soma das contas dos Estabelecimentos Financeiros e Similares, sendo basicamente uma conta destinada a registar os valores na caixa, em cheques ou moedas eletrónicas juntamente com as operações feitas por estabelecimentos de créditos. No entanto, em análise ao movimento desta conta, constata-se que houve uma subida de resultado ao longo do ano. Em 2018

obteve um total líquido de 2.445.507 Franco CFA, o montante que foi rapidamente ultrapassado em 2019 com 13% devido aos depósitos efetuados na caixa no valor de 305.688 Franco CFA, fazendo assim um total líquido de 2.751.195 Franco CFA. Seguidamente em 2020 registou nesta conta um total de 1.169.259 Franco CFA, relativamente a um cheque recebido do estabelecimento financeiro totalizado, assim, o valor de 3.920.454 Franco CFA.

O total geral do passivo encontra-se elevadíssimo e os valores cresceram progressivamente ao longo dos anos. Em análise, constata-se que em 2017 registou-se um total líquido de 10.000.000 Franco CFA proveniente do capital inicial da empresa e seguidamente em 2018 houve um aumento de 454.006.980 Franco CFA que fez atingir um total líquido de 464.006.980 Franco CFA o que foi seguidamente ultrapassado em 2019 com uma variação de 58.000.872 Franco CFA e, por último, em 2020, obteve um montante líquido de 743.861.192 Franco CFA respetivamente.

#### **4.4. Análise da Demonstração dos Resultados do Exercício**

De acordo com SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a demonstração dos resultados do exercício é um documento contabilístico que comprova a veracidade do resultado de uma empresa num determinado período, isto é, evidencia se a operação da entidade gera lucros ou prejuízos. Salienta-se igualmente que, de acordo com Rodrigues (2020), as demonstrações financeiras são instrumentos contabilísticos que refletem a posição financeira e o desempenho económico da empresa, evidenciando quantitativamente os respetivos pontos fortes e fracos, permitindo ainda estabelecer comparações relativamente ao passado, aos competidores mais diretos e às estratégias e políticas que estão a ser seguidas.

Para o melhor entendimento o Resultado Líquido, segundo as normas estabelecidas pelo SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) apresenta-se, de modo detalhado, na Demonstração dos Resultados da Empresa IKUMA nos exercícios económicos 2017-2020.

**Quadro 15: Demonstração dos Resultados da Empresa IKUMA, 2017 – 2020**

	DESCRICOÃO	Note	EXERCÍCIO DO	VAR	EXERCÍCIO DO	VAR	EXERCÍCIO DO	VAR	EXERCÍCIO DO
			31/12/2017		31/12/2018		31/12/2019		31/12/2020
			LÍQUIDO	LÍQUIDO	LÍQUIDO	LÍQUIDO			
TA	Venda de Mercadorias (A)		-	-	-	-	-	-	-
RA	Compras de Mercadorias		-	-	-	-	-	-	-
RB	Variações de Existências de Mercadorias		-	-	-	-	-	-	-
<b>XA</b>	<b>MARGEM COMERCIAL (SOMA TA A RA)</b>		-	-	-	-	-	-	-
TB	Vendas de Produtos Fabricados (B)		-	69 309 811	69 309 811	10 396 472	79 706 283	4 829 185	84 535 468
TC	Construção, Serviços Vendidos (C)		-	98 792 079	98 792 079	- 58 212 228	40 579 850	1 495 839	42 075 689
TD	Proveitos Acessórios (D)		-	491 968	491 968	811 099	1 303 067	- 591 522	711 545
<b>XB</b>	<b>VOLUME DE NEGÓCIOS (A+B+C+D)</b>		-	<b>168 593 857</b>	<b>168 593 857</b>	<b>- 47 004 657</b>	<b>121 589 200</b>	<b>5 733 502</b>	<b>127 322 702</b>
TE	Produção em Stock (ou Consumíveis)		-	-	-	-	-	-	-
TF	Produção Imobilizado		-	-	-	-	-	-	-
TG	Subvenção de Exploração		-	-	-	-	-	-	-
TH	Outros Proveitos		-	26 669 702	26 669 702	- 9 334 396	17 335 306	5 008 264	22 343 570
TI	Transferências dos Gastos de Exploração		-	-	-	-	-	-	-
RC	Compras de Matérias-primas e Subsidiárias		-	-	-	-	-	-	-
RD	Variação de Existências de Matérias-primas e Subsidiárias		-	-	-	-	-	-	-
RE	Outras Compras		-	10 721 959	10 721 959	-	10 721 959	510 395	11 232 354
RF	Variação de Existências e Outros Aprovisionamentos		-	-	-	-	-	-	-
RG	Transportes		-	682 050	682 050	-	682 050	32 950	715 000
RH	Serviços Exteriores		-	78 635 242	78 635 242	1 711 240	80 346 482	11 107 896	91 454 377
RI	Impostos e Taxas		-	118 117	118 117	27 167	145 284	20 073	165 357
RJ	Outros Gastos		-	66 760 615	66 760 615	28 707 064	95 467 679	31 583 797	127 051 476
<b>XC</b>	<b>VALOR ACRESCENTADO (XB+RA+RB) + (SOMA TE A RI)</b>		-	<b>38 345 577</b>	<b>38 345 577</b>	<b>- 86 784 524</b>	<b>- 48 438 947</b>	<b>- 32 513 345</b>	<b>- 80 952 292</b>
RK	Gastos com Pessoal		-	96 834 954	96 834 954	- 11 620 194	- 108 455 148	- 3 199 209	- 111 654 357
<b>XD</b>	<b>EXCEDENTE BRUTA DA EXPLORAÇÃO (XC+RK)</b>		-	<b>- 58 489 377</b>	<b>- 58 489 377</b>	<b>- 98 404 719</b>	<b>- 156 894 096</b>	<b>- 35 712 553</b>	<b>- 192 606 649</b>
TJ	Reversão de Amortizações, Provisões e Depreciações		-	-	-	-	-	-	-
RL	Gastos de Amortizações, Provisões e Depreciações		-	85 681 653	85 681 653	- 79 971 448	5 710 205	33 131 335	38 841 540
<b>XE</b>	<b>RESULTADO DE EXPLORAÇÃO (XD-TJ+RL)</b>		-	<b>- 144 171 030</b>	<b>- 144 171 030</b>	<b>- 18 433 271</b>	<b>- 162 604 301</b>	<b>- 68 843 888</b>	<b>- 231 448 189</b>
TK	Rendimentos Financeiros e Similares		-	-	-	-	-	-	-
TL	Reversão das Provisões e Depreciações Financeiras		-	-	-	-	-	-	-
TM	Transferências dos Encargos Financeiros		-	-	-	-	-	-	-
RM	Despesas Financeiras e Encargos Similares		-	855 620	855 620	304 940	550 680	496 978	1 047 658
RN	Provisões e Depreciações Financeiras		-	-	-	-	-	-	-
<b>XF</b>	<b>RESULTADO FINANCEIRO (Soma TK a RN)</b>		-	<b>855 620</b>	<b>855 620</b>	<b>304 940</b>	<b>550 680</b>	<b>496 978</b>	<b>1 047 658</b>
<b>XG</b>	<b>RESULTADO DAS ACTIVIDADES CORRENTES (XE+XF)</b>		-	<b>- 145 026 650</b>	<b>- 145 026 650</b>	<b>- 18 128 331</b>	<b>- 163 154 981</b>	<b>- 69 340 866</b>	<b>- 232 495 847</b>
TN	Produtos das Cessões de Imobilizados		-	-	-	-	-	-	-
TO	Outros Proveitos HAO		-	-	-	-	-	-	-
RO	Valores Contabilísticas de Cessões de Imobilizados		-	-	-	-	-	-	-
RP	Outros Encargos Extraordinários		-	-	-	-	-	-	-
<b>XH</b>	<b>RESULTADO DAS ATIVIDADES CORRENTES (Soma TN à RP)</b>		-	-	-	-	-	-	-
RQ	Participação dos Trabalhadores		-	-	-	-	-	-	-
RS	Impostos sobre Resultado		-	-	-	-	-	-	-
<b>XI</b>	<b>RESULTADO LÍQUIDO (XG+XH+RQ+RS)</b>		-	<b>- 145 026 650</b>	<b>- 145 026 650</b>	<b>- 18 128 331</b>	<b>- 163 154 981</b>	<b>- 69 340 866</b>	<b>- 232 495 847</b>

Fonte: Adaptado da Empresa IKUMA (2021)

No Quadro 15 apresenta-se a Demonstração dos Resultado do Exercício em conformidade com as informações contabilísticas da empresa IKUMA (2021) nos exercícios económicos de 2017 a 2020. No primeiro ano (2017) não se constatou nenhuma movimentação contabilística, porque foi o ano de abertura oficial da empresa. Assim, o único registo foi na rubrica do capital inicial e o montante subscrito não faz parte desta demonstração financeira. Todavia, a análise económica começou-se em 2018 e estendeu-se até ao final ano 2020, porque é o último ano com informação disponível.

### ***Vendas***

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), no que concerne a esta conta, comprova-se que em 2018 a empresa vendeu um total líquido de 69.309.811 Franco CFA que corresponde a 146 toneladas de castanha de caju. O montante foi consideravelmente positivo, na medida que atingiu esse valor logo no início de atividade da empresa. No entanto, a expectativa não parou por aí, em 2019, houve um aumento de 10.396.472 Franco CFA correspondente a 15% de crescimento, que dá num total líquido de 79.706.283 Franco CFA. Em 2020 o montante continuou a crescer só que baixou da intensidade devido à crise sanitária mundial do CoVID-19, no entanto, houve um aumento de apenas 4.829.185 Franco CFA o que corresponde a 0,06%, menos de 50% do ano anterior em termos de crescimento, contudo, atingiu um total líquido de 84.535.468 Franco CFA.

### ***Serviços Vendidos***

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), em relação a esta conta, vê-se que em 2018 registou um montante record de 98.792.079 Franco CFA relativo aos serviços prestados aos potenciais parceiros no âmbito do fornecimento da castanha de caju. O montante foi superior a todos anos posteriores, o que traduz a dinâmica comercial utilizada pela IKUMA. Em 2019 baixou 0,59% devido a fraca produção do cajueiro, como sabe, a produção agrícola é absolutamente variável do ponto de vista produtiva. Porém, *“quanto mais reprodução, mais resultados. Menos reprodução, pouco resultado.”* Assim, neste ano registou um total de 40.579.850 Franco CFA.

Em 2020 houve uma boa colheita, mas devido a crise provocada pela Epidemia do CoVID-19, o fenómeno que influenciou negativamente a exportação, pois se vivia numa restrição mundial, razão pela qual, os parceiros internacionais não puderam participar ativamente no processo de comercialização. De acordo com estas justificações, houve uma ligeira subida do valor em relação ao ano precedente, portanto, registou um total líquido de 42.075.689 Franco CFA correspondente a 0,04% de crescimento sobre o ano anterior.

### ***Outros Rendimentos***

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), no que concerne a esta conta, são ganhos não previstos na atividade operacional. Em relação a esta conta, constata-se que em 2018, a empresa obteve um valor de 491.968 Franco CFA. Em 2019 o montante subiu,

concretamente, para 811.099 Franco CFA, considerado positivo porque teve uma influência positiva direta no aumento do volume do negócio, o que fez atingir um total líquido de 1.303.067 Franco CFA. Em 2020, diminuiu em comparação com o ano de 2019, devido ao aumento da crise sanitária do CoVID-19, no entanto, não houve grandes proveitos acessórios, a empresa conseguiu registar um total líquido de 711.545 Franco CFA.

### ***Volume de Negócio***

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), o Volume de Negócio é o resultado da venda mais prestações de serviços num período. Portanto, de acordo com pressupostos analisados, comprova-se que o ano 2018 foi o ano em que a empresa gerou mais o volume de negócios, onde conseguiu atingir um total de 168.593.857 Franco CFA, este montante foi superior a todos anos subsequentes, não obstante, em 2019 obteve um total de 121.589.200 Franco CFA do volume de negócio e, por último, em 2020 a empresa gerou 127.322.702 Franco CFA.

### ***Valor Acrescentado***

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a conta do Valor Acrescentado regista os valores sobre os preços de compras e de serviços prestados e na Demonstração de Resultados. Assim, o Valor Acrescentado é constituído por: Outros impostos; Outras compras; Transportes; Serviços Exteriores; Impostos e Taxas; e Outros Encargos.

Em análise a esta rubrica, demonstra-se que houve um crescimento sequencial no decorrer do exercício económico. Salienta-se que em 2018, o valor acrescentado registou um total de 38.345.577 Franco CFA. O resultado foi consideravelmente positivo, por ter o volume de negócio e outros proveitos superiores as todas despesas da empresa, o que traduz normalmente lucros significativos para entidade. Em 2019, apesar que o resultado aumentou em 0,27% em relação ao ano precedente, mas foi consideravelmente prejudicial, porém, o resultado foi negativo. Razão desta negatividade justifica-se por facto de volume de negócio e outros proveitos, não conseguiram cobrir as despesas incorridas no decorrer do exercício económico. Assim sendo, em conformidade com os presuntivos acima mencionados, comprova-se que em 2019 a empresa gerou um prejuízo de (48.438.947) Franco CFA. Em 2020 o valor aumentou em (80.952.292) Franco CFA, facto

que pode conseqüentemente levar a empresa a falência. Todavia, os rendimentos das atividades operacionais não conseguiram ultrapassar os gastos da empresa. Neste caso, os órgãos competentes devem caucionar mecanismos para solucionar esta posição, para evitar situações constrangedoras que podem levar a empresa à falência.

### ***Gastos com pessoal***

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), a conta regista os gastos com pessoal da empresa que devem ser reconhecidos no período. Neste caso devem ser reconhecidos todos os benefícios dos empregados independentemente de serem processados no período ou em períodos subsequentes. No entanto, em análise a esta conta, verifica-se que em 2018 a empresa obteve um gasto com pessoal num valor 96.834.954 Franco CFA, provenientes do pagamento de salários e comissões dos trabalhos especializados, pagos aos funcionários e prestadores de serviços na sequência de secagem e recolhimento da castanha de caju. o montante foi seguidamente superado em 2019 com 11.620.194 Franco CFA correspondente a 0,12% de crescimento, na nossa perspetiva o resultado foi prejudicial para empresa, porque os gastos devem ser feitos racionalmente, evitando que sejam superiores ou igual ao proveito do período, para que se possa gerar lucros nos exercícios económicos e conseqüente dividendo aos acionistas, ou seja, reforçar as reservas para autofinanciar as atividades operacionais em caso de necessidades. Em seguida no ano 2020, o gasto com pessoal continuou a subir, mas desta vez foi mais moderado, na medida em que aumentou apenas 3.199.209 Franco CFA que corresponde 0,03% de crescimento em relação ao ano precedente, concretamente 111.654.357 Franco CFA.

### ***Excedente bruto de exploração***

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), o Excedente Bruto de Exploração são rendimentos ou gastos gerados através de atividade de exploração depois de remuneração do fator trabalho, ou seja, é a soma do valor acrescentado com o total dos encargos com pessoal. O Excedente Bruto de Exploração alcançou desde 2018 a 2020 um valor negativo, pelo que aconteceu que a empresa pagou mais salários do que recolheu rendimentos, ou seja, registou mais gastos com pessoal, na medida que isto influenciou negativamente o resultado de exploração. Em análise a esta conta, constata-se que em 2018 o EBE atingiu (58.489.377) Franco CFA, montante que foi seguidamente ultrapassado em

2019 com 1,69% de crescimento, o que corresponde a (98.404.719) Franco CFA. Por último, em 2020, o valor continuou a crescer, só que foi num ritmo menos acelerado em relação ao ano anterior, para (192.606.649) Franco CFA.

### ***Resultado de exploração***

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), o resultado de exploração demonstra os rendimentos e ganhos pelos gastos e perdas resultantes de atividade principal da empresa. Em 2018, esta conta obteve um total de (144.171.030) Franco CFA e em 2019 o montante subiu para (162.604.301) Franco CFA concretamente a tendência fortemente negativa demonstra que há mais gastos que rendimentos. Posteriormente, em 2020, o valor subiu (231.448.149) Franco CFA. Em análise a esta conta constituída pela soma de excedente de exploração, retomas de amortizações, provisões e depreciações subtraído das amortizações, provisões e depreciações.

### ***Resultado financeiro***

De acordo com Rodrigues (2021), o resultado financeiro visa essencialmente apurar os ganhos ou perdas resultantes das decisões financeiras, considerando todos os gastos suportados pela utilização de necessidades financeiros e rendimentos resultantes das operações financeiras por excesso de recursos financeiros. Em consonância aos pressupostos mencionados e em relação aos resultados obtidos, comprova-se que em 2018 a empresa registou (855.620) Franco CFA. E, em 2019 houve um decréscimo de resultado em -0,35% em variação com o ano anterior. O ano de 2020 foi um ano de insucesso, pois houve um crescimento galopante do resultado, cresceu negativamente em 90% em relação ao ano anterior, o que corresponde a um valor de (1.047.658) Franco CFA. Este crescimento é resultado do aumento das despesas financeiras e encargos suportados na manutenção e conservação de castanha de caju no armazém.

### ***Resultados das atividades correntes***

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), o resultado das atividades ordinárias está expresso na classe 6 e é destinado a registar os gastos e rendimentos ligados à atividade corrente da empresa. Os gastos entram na composição de gastos de produtos relativamente à determinação de resultado do exercício. No entanto, são resultados da soma dos resultados de exploração e dos resultados financeiros, com a finalidade de apurar

o resultado de atividade normal da empresa. Resumidamente consiste na tradução de resultados patrimoniais independentemente de fatores ocasionais e/ou acidentais. Conforme referido anteriormente e nas informações quantitativas extraídas de demonstrações de resultados de IKUMA (2021), comprova-se que em 2018 a empresa obteve um total negativo de resultado das atividades correntes em (145.026.650) Franco CFA, tendo-se agravado em 2019 para (163.154.981) Franco CFA e, ainda, mais grave foi o montante em 2020 que regista um valor de (69.340.866) Franco CFA, fazendo assim um total líquido de (232.495.847) Franco CFA.

#### ***Resultado extraordinário do exercício***

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), o resultado extraordinário do exercício não está ligado diretamente à atividade corrente da empresa e faz parte da classe 8, registando os resultados proveniente de fatores ocasionais de perdas ou ganhos alheios à exploração. De acordo com a informação disponível, não houve nenhum registo relacionado a essa massa patrimonial, portanto, considera-se nulo.

#### ***Resultado líquido do exercício***

Segundo o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020), o resultado líquido do exercício faz parte da conta 13 e é destinado a apurar, depois da dedução o imposto sobre o resultado para cada exercício económico. Em análise a esta conta, verifica-se que desde 2018 até 2020, o resultado líquido alcançou os resultados negativos, que se justifica pelo facto dos gastos e perdas da empresa serem sempre superiores aos rendimentos alcançados. Em 2018 obteve um resultado de -145.026.650 Franco CFA, o que foi, em 2019, ultrapassado negativamente com 0,12% de diferença, registou exatamente -163.154.981 Franco CFA. E, por último, em 2020, o montante continuou negativo, desta vez foi um resultado líquido de -232.495.847 Franco CFA, respetivamente.

#### **4.5. Conversão das Demonstrações Financeiras do SYCOHADA para SNC**

A presente seção deste projeto aplicado irá possibilitar a conversão entre os dois sistemas contabilísticos, especificamente o SNC (CNC, 2021) utilizado em Portugal e o SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) utilizado na Guiné-Bissau e nos Estados-membros da OHADA das Demonstrações Financeiras, em geral, e do Balanço Patrimonial

e da Demonstração dos Resultados, em particular. Assim, no Quadro 16 é apresentada a respetiva conversão do Balanço Patrimonial da Empresa por "IKUMA" nos exercícios económicos de 2017 até 2020.

**Quadro 16: Balanço Patrimonial: Conversão do SYSCOHADA para SNC da Empresa IKUMA, 2017-2020**

Unidade: Franco CFA

RUBRICAS	NOTAS	ANOS						
		2017	VAR	2018	VAR	2019	VAR	2020
<b>ATIVO</b>								
<b>Ativo não corrente</b>								
Ativos fixos tangíveis			41 809 078	41 809 078	5 226 134	47 035 212	19 989 965	67 025 177
Ativos intangíveis			76 163	76 163	9 520	85 683	36 416	122 099
Propriedades de investimento			0	0	0	0	0	0
Goodwill			0	0	0	0	0	0
Material mobiliário e ativos biológicos			388 051 192	388 051 192	48 506 399	436 557 591	185 536 976	622 094 567
Participações Financeiras - MEP			0	0	6 250	6 250	2 656	8 906
Outros investimentos financeiros			4 050 000	4 050 000	500 000	4 550 000	1 933 750	6 483 750
Ativos por impostos diferidos			0	0	0	0	0	0
Créditos a receber			0	0	0	0	0	0
<b>Total Ativo Não Corrente</b>			<b>433 986 433</b>	<b>433 986 433</b>	<b>54 248 303</b>	<b>488 234 736</b>	<b>207 499 763</b>	<b>695 734 499</b>
<b>Ativo corrente</b>								
Clientes			10 000 084	10 000 084	1 250 010	11 250 094	4 781 290	16 031 384
Inventários			2 500 000	2 500 000	300 000	2 800 000	1 190 000	3 990 000
Estado e outros entes públicos			0	0	0	0	0	0
Outras contas a receber			31 431	31 431	4 430	35 861	15 244	51 105
Outros activos correntes			1 832	1 832	229	2 061	876	2 937
Adiantamento a fornecedores recebido			8 892 200	8 892 200	1 124 025	10 016 225	4 256 896	14 273 121
Capital subscrito e não realizado			0	0	0	0	0	0
Outros créditos			8 335 000	8 335 000	1 041 375	9 376 375	3 984 959	13 361 334
Caixa e depósitos bancários			10 000 000	-9 740 000	260 000	32 500	292 500	124 312
			10 000 000	20 020 547	30 020 547	3 752 569	33 773 116	14 353 577
<b>Total Ativo Corrente</b>			<b>10 000 000</b>	<b>454 006 980</b>	<b>464 006 980</b>	<b>58 000 872</b>	<b>522 007 852</b>	<b>221 853 340</b>
<b>Total Ativo</b>			<b>10 000 000</b>	<b>454 006 980</b>	<b>464 006 980</b>	<b>58 000 872</b>	<b>522 007 852</b>	<b>221 853 340</b>
<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>								
<b>Capital Próprio</b>								
Capital subscrito			10 000 000	10 000 000	1 250 000	11 250 000	4 781 250	16 031 250
Acções (quotas) próprias			0	0	0	0	0	0
Outros instrumentos de capital próprio			0	0	0	0	0	0
Reservas legais			60 000	60 000	7 500	67 500	28 688	96 188
Outras reservas			0	0	0	0	0	0
Reservas e resultados transitados			0	0	0	0	0	0
Excedente de revalorização			0	0	0	0	0	0
Resultado líquido do período			145 026 650	145 026 650	18 128 331	163 154 981	69 340 866	232 495 847
Capital próprio atribuível aos acionistas da empresa mãe								
Interesses sem controlo								
<b>Total Capital Próprio</b>			<b>10 000 000</b>	<b>-144 966 650</b>	<b>-134 966 650</b>	<b>-16 870 831</b>	<b>-151 837 481</b>	<b>-64 530 928</b>
<b>Recursos duráveis</b>			<b>10 000 000</b>	<b>-56 410 019</b>	<b>-46 410 019</b>	<b>-6 363 978</b>	<b>-52 773 997</b>	<b>-22 428 947</b>
<b>Passivo</b>								
<b>Passivo não corrente</b>								
Empréstimos bancários			500 200	500 200	4 499 800	5 000 000	2 125 000	7 125 000
Empréstimos obrigacionistas			0	0	0	0	0	0
Provisões			80 000 431	80 000 431	5 000 053	85 000 484	36 125 206	121 125 690
Credores por locações financeiras			8 056 000	8 056 000	1 007 000	9 063 000	3 851 775	12 914 775
Outros empréstimos			0	0	0	0	0	0
Outros passivos não correntes			0	0	0	0	0	0
Passivos por impostos diferidos			0	0	0	0	0	0
Provisões por riscos e encargos			0	0	0	0	0	0
<b>Total do passivo não corrente</b>			<b>0</b>	<b>88 556 631</b>	<b>88 556 631</b>	<b>10 506 853</b>	<b>99 063 484</b>	<b>141 165 465</b>
<b>Passivo corrente</b>								
Adiantamento de clientes			500 200	500 200	625 250	1 125 450	478 316	1 603 766
Empréstimos bancários			0	0	0	0	0	0
Empréstimos obrigacionistas			0	0	0	0	0	0
Credores por locações financeiras			0	0	0	0	0	0
Outras dívidas a terceiros			30 000 000	30 000 000	3 750 000	33 750 000	14 343 750	48 093 750
Riscos aprovisionados a curto prazo			0	0	2 609	2 609	1 109	3 718
Deferimento			0	0	0	0	0	0
Outras dívidas financeiras			470 060 009	470 060 009	58 757 501	528 817 510	224 747 442	753 564 952
Fornecedores			7 000 075	7 000 075	875 010	7 875 085	3 346 911	11 221 996
Estado e outros entes públicos			411 208	411 208	48 792	460 000	195 500	655 500
<b>Total do passivo correntes</b>			<b>0</b>	<b>507 971 492</b>	<b>507 971 492</b>	<b>64 059 162</b>	<b>572 030 654</b>	<b>243 113 028</b>
Passivos não correntes detidos para venda			2 445 507	2 445 507	305 688	2 751 195	1 169 259	3 920 454
<b>Total do passivo</b>			<b>596 528 123</b>	<b>596 528 123</b>	<b>74 566 015</b>	<b>671 094 138</b>	<b>285 215 009</b>	<b>956 309 147</b>
<b>Total do Capital Próprio e do Passivo</b>			<b>10 000 000</b>	<b>454 006 980</b>	<b>464 006 980</b>	<b>58 000 872</b>	<b>522 007 852</b>	<b>221 853 340</b>

Fonte: Adaptado do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e CNC (2021)

No âmbito da conversão de Demonstração dos Resultados do Exercício do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) para o Demonstração dos Resultados por Naturezas do SNC (CNC, 2021) apresenta-se no Quadro 17.

**Quadro 17: Demonstração dos Resultados por Naturezas: Conversão do SYSCOHADA para SNC da Empresa IKUMA, 2017-2020**

**Unidade: Franco CFA**

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERIODO						
		2017	Var	2018	Var	2019	Var	2020
Vendas e serviços prestações			168 101 890	168 101 890	-47 815 756	120 286 133	6 325 024	126 611 157
Rendimentos suplementares			491 968	491 968	811 099	1 303 067	-591 522	711 545
<b>Volume de negócio</b>			<b>168 593 857</b>	<b>168 593 857</b>	<b>-47 004 657</b>	<b>121 589 200</b>	<b>5 733 502</b>	<b>127 322 702</b>
Subsídio à exploração			0					
Ganhos / perdas imputados de subsidiária, associadas e empreendimento conjunto			0					
Variação nos inventários da produção			0					
Impostos e taxas			0					
Outros rendimentos			26 669 702	26 669 702	-9 334 396	17 335 306	5 008 264	22 343 570
Trabalho para própria entidade			0		0		0	
Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas			0		0		0	
Transportes			682 050	682 050	0	682 050	32 950	715 000
Fornecimentos e serviços externos			89 357 200	89 357 200	1 711 240	91 068 440	11 618 291	102 686 731
Outros gastos			66 878 732	66 878 732	28 734 231	95 612 963	31 603 870	127 216 833
Gastos com o pessoal			-96 834 954	-96 834 954	-11 620 194	-108 455 148	-3 199 209	-111 654 357
<b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento de impostos</b>			<b>-58 489 377</b>	<b>-58 489 377</b>	<b>-98 404 719</b>	<b>-156 894 096</b>	<b>-35 712 553</b>	<b>-192 606 649</b>
Imparidade de inventários (perdas e reversões)			0		0		0	
Imparidade de dívidas a receber (perdas e reversões)			0		0		0	
Provisões (aumentos ou reduções)			0		0		0	
Imparidade de investimento não depreciáveis / amortizáveis (perdas / reversões)			85 681 653	85 681 653	-79 971 448	5 710 205	33 131 335	38 841 540
Aumento / reduções de justo valor			0		0		0	
Ganhos / reversões de depreciação e de amortização			0		0		0	
Imparidade de investimento depreciáveis / amortizáveis (perdas / reversões)			0		0		0	
<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b>			<b>-144 171 030</b>	<b>-144 171 030</b>	<b>-18 433 271</b>	<b>-162 604 301</b>	<b>-68 843 888</b>	<b>-231 448 189</b>
Juros e rendimentos similares obtidos			0		0		0	
Juros e gastos similares suportados			-855 620	-855 620	304 940	-550 680	-496 978	-1 047 658
<b>Resultado Antes de Impostos</b>			<b>-145 026 650</b>	<b>-145 026 650</b>	<b>-18 128 331</b>	<b>-163 154 981</b>	<b>-69 340 866</b>	<b>-232 495 847</b>
Imposto sobre o rendimento do período			0	0	0	0	0	0
<b>Resultado líquido do período</b>			<b>-145 026 650</b>	<b>-145 026 650</b>	<b>-18 128 331</b>	<b>-163 154 981</b>	<b>-69 340 866</b>	<b>-232 495 847</b>

Fonte: Adaptado do SYSCOHADA (OHADA, 2017c, 2017d, 2020) e CNC (2021)

A Demonstração dos Resultados da Empresa IKUMA, nos exercícios económicos de 2017 até 2020. Todavia, são detalhadas as fórmulas utilizadas:

**(1) Resultado antes de depreciações, gastos de financiamentos e impostos:**

- = Vendas e prestações de serviços
- + Proveitos Acessórios
- + Outros rendimentos
- + Gastos com o pessoal
- Transportes
- Fornecimentos e serviços externos
- Outros gastos

**(2) Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)**

- = (1) Resultado antes de depreciações, gastos de financiamentos e impostos
- Imparidade

**(3) Resultado antes de Imposto:**

- = (2) Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)
- + Juros e gastos similares suportados (Despesas de financiamento)

**(4) Resultado Líquido do Período:**

- = (3) – Resultado Antes de Imposto
- Imposto sobre o rendimento

#### **4.6. Considerações Finais**

Este capítulo analisou a comparação dos sistemas contabilísticos na Guiné-Bissau e em Portugal, bem como todos os processos da convergência das diferentes classes e respetivas contas e subcontas de uma empresa especializada no domínio de comercialização da castanha de caju, com designação comercial IKUMA através do método de caso de estudo (Yin, 2018), tendo sido evidenciadas as riquezas naturais do país decorrente da atividade comercial da empresa. A análise empírica centrou-se nas demonstrações financeiras: Balanço e da Demonstração de Resultados dos exercícios económicos de 2017 a 2020.

Segundo a ANEME (2018), a literatura científica aponta para quase 900 plantas diferentes na Guiné-Bissau, das quais cerca de 128 são utilizadas em mezinhas tradicionais, 76 são consumidas pelo Homem e 86 são utilizadas para pasto e na produção de artesanato. As plantas na Guiné-Bissau, como todos os seus recursos naturais, têm uma importância extrema, não só como matéria-prima, mas também como meio de subsistência quer para a alimentação, quer para a construção de habitações, quer para o fabrico de artefactos e, até, para a indústria do mobiliário. Assim, fica patente a importância da Castanha de Caju, já que a Guiné-Bissau é, sem dúvida, o maior produto estratégico a nível mundial e por isso mesmo a empresa IKUMA terá por sempre garantida a dinâmica da sua atividade comercial, já que a exportação ascende a mais de 200.000 ton por ano (INE, 2021).

A estratégia comercial para a IKUMA assenta na promoção da economia rural, que é fundamental para a Guiné-Bissau, porque a área agrícola corresponde a cerca de 44,8% do território e encontra-se consagrada à pastorícia, sendo o cajual o segundo maior uso da terra (havendo muito potencial atualmente abandonado e ocupado pela savana). Uma parte também substancial, sobretudo junto a costa do Noroeste, na região de Cacheu, e no Sul, em Quinara e Tombali, está ocupada por bolanhas para rizicultura. Além da fauna, sobretudo pelo potencial ao nível da pesca e da flora, sendo que a silvicultura está em decadência depois de disposições legais que impedem o abate de árvores a fim de avaliar e combater os efeitos da desflorestação.

Por último, reforçar que este projeto aplicado estudou as normas contabilísticas e fiscais na Guiné-Bissau e apresentou uma análise comparativa entre os Sistemas Contabilísticos existentes em Portugal e na Guiné-Bissau, destacando os fatores históricos, económicos e financeiros enfrentados nessa modernização na África Ocidental e Central, numa empresa especializada na comercialização da castanha de caju, denominada por IKUMA, no sentido de revelar a forma como a contabilidade é organizada na Guiné-Bissau e, ainda, foram analisadas as contas do Balanço Patrimonial e da Demonstração dos Resultados dos exercícios económicos desde o ano 2017 até ao ano 2020.

## **Conclusões**

---

O que motivou o mestrando a realizar este projeto aplicado e, conseqüentemente, a escolher este tema, foi o facto de estudar de uma forma alargada e abrangente os assuntos económicos e sociais relacionados com a Guiné-Bissau. Todavia, estudar em Portugal, tornou-se um imperativo, bem como conhecer o seu sistema contabilístico que se aplica, “*tal como diz o Márcio de Medeiros, o conhecimento nunca é demais*”. Realmente, podia escolher outro tema, mas para o mestrando fazia todo sentido descobrir ainda mais sobre a contabilidade e enriquecer os seus conhecimentos na sua área da especialidade e dadas as suas especificidades.

Este projeto aplicado permitiu estudar os sistemas contabilísticos aplicados à Guiné-Bissau e a Portugal e, assim, ampliar o seu conhecimento, que lhe irá permitir a sua aplicação, em particular, na Guiné-Bissau, para promover a sustentabilidade do seu país. Paralelamente, este projeto aplicado foi muito enriquecedor para a sua experiência profissional, como técnico de contabilidade e, igualmente, proporcionou comparar a realidade da Guiné-Bissau com Portugal, ao nível contabilístico. Deste modo, o projeto de mestrado constituiu uma das fases mais importantes em termos de aprendizagem do percurso académico do mestrando.

Sabendo que uma grande maioria de países africanos membros da OHADA foram antigas colónias francesas então, predomina na África Ocidental, a informação é em língua francesa, pelo que, o mestrando ter concluído uma Licenciatura, num país francófono, foi essencial para a elaboração deste projeto aplicado.

Em relação às limitações é importante referir que a pandemia de CoVID-19 afetou bastante a realização deste projeto aplicado, nomeadamente: restrições no acesso às bibliotecas e reuniões presenciais e regulares com as orientadoras, entre outras. De facto, o nível de stress era elevadíssimo e vivíamos numa incerteza total e, apenas, as reuniões no regime online colmatavam as necessidades de investigação, o que afetou a conclusão deste projeto aplicado que era suposto terminar em 2020.

Para além desta limitação de contexto faltaram, ainda, recursos ao mestrando para a realização das pesquisas, nomeadamente: dano no computador, a escassez e a elevada

dificuldade de acesso a documentos, agravada pelo atraso na divulgação da informação na Guiné-Bissau.

Mas muitas limitações foram compensadas com boas práticas, durante a elaboração deste projeto aplicado, especificamente a necessidade de recorrer a fontes primárias na Guiné-Bissau e a outras entidades nos países membros da OHADA, como por exemplo, na Universidade do Senegal, onde o Dr. António Júnior, foi incansável na recolha de informações.

Outra boa prática é que este projeto aplicado irá ajudar as empresas na Guiné-Bissau a internacionalizarem-se e a ganhar confiança junto dos organismos internacionais e outros parceiros de desenvolvimento, permitindo eliminar a falta de transparência na gestão de recursos e aumentar o comprometimento para garantir o sucesso da Guiné-Bissau ao longo dos anos.

Como desenvolvimento futuro, o mestrando irá contribuir para a sustentabilidade da Guiné-Bissau através de propostas para o plano estratégico, dado ser um país naturalmente rico em recursos agrícolas, porque possui um território fértil de 36.125 Km<sup>2</sup> e apropriado para todo o tipo de cultivo; recursos marítimos, porque possui 88 ilhas e ilhéus, adequado para o turismo da aventura e descobertas; recursos naturais, ainda não explorados, entre os quais: bauxite, fosfato, zinco e petróleo, logo a Guiné-Bissau é um país que tem tudo para dar certo.

Por último, reforçar que o mestrando será formado numa área com grandes carências na Guiné-Bissau, pelo que irá desenvolver estudos para a sua reforma administrativa, permitindo integrar os novos quadros e, conseqüentemente, projetar um futuro melhor.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**



## Referências Bibliográficas

---

- Agência de Notícias da Guiné (2021). Notícias da Guiné-Castanha de Caju. [disponível em [https://www.google.com/search?q=foto+da+extracao+da+castanha+de+caju+na+guine-bissau&sxsrf=AOaemvJE48DwYwaW4wu\\_5ZWhQlcQ9X7Fgw:1640543361061&tbm=isch&source=iu&ictx=1&fir=bzr78gFAAAeUjM%252C4TrKa7DmNhisrM%252C\\_%253BI-DYZDUoKMrnZM%252CUDIZbb4wv3ZJGM%252C\\_%2](https://www.google.com/search?q=foto+da+extracao+da+castanha+de+caju+na+guine-bissau&sxsrf=AOaemvJE48DwYwaW4wu_5ZWhQlcQ9X7Fgw:1640543361061&tbm=isch&source=iu&ictx=1&fir=bzr78gFAAAeUjM%252C4TrKa7DmNhisrM%252C_%253BI-DYZDUoKMrnZM%252CUDIZbb4wv3ZJGM%252C_%2)]
- Assemian, F. B. (2019). A Evolução da Contabilidade dos Países da Zona do Franco na África. Brasília: Universidade de Brasília.
- Associação Nacional das Empresas Metalúrgicas e Eletromecânicas (ANEME, 2018). Estudo Guiné-Bissau. Em A. N. Eletromecânicas, Enquadramento Perspetivas de Desenvolvimento e Caracterização de Empresas e Industriais. Lisboa: ANEME.
- Baldé, B. (2013). O Setor Financeiro e as Instituições do setor privado na Guiné-Bissau. Porto: Universidade Portucalense.
- Baldé, M. (2018). Código do Imposto Geral sobre Venda e Serviços. CIGV, Direção Geral de Contribuição e Imposto.
- Banco Mundial (2012). Guiné-Bissau: Memorando Económico do País. Washington: Banco Mundial.
- Banque Central des Etats de l'Afrique de l' Oueste (BCEAO, 2019). Relatório Anual. Guiné-Bissau: BCEAO.
- Banque Central des Etats de l'Afrique de l' Oueste (BCEAO, 2021). Site Institucional. Disponível em [<https://www.bceao.int/>]
- Carrapiço, J. (2018). Preenchimento da declaração periódica do IVA e Anexos. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Cassamá, M. (2010). Esforço fiscal nos países em desenvolvimento: o caso da Guiné-Bissau. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.
- Comissão de Normalização de Contabilística (CNC, 2021). Sistema de Normalização Contabilística. Lisboa: CNC.
- Conselho dos Ministros da Guiné-Bissau (2011). Decreto-Lei nº 31/2011 relativa ao Código de Investimento. Guiné-Bissau: Governo da Guiné-Bissau.
- Correia, T. (2012). Política fiscal, composição da despesa e o Crescimento Economico da Guiné-Bissau, no contexto da CEDEAO. Portugal: Universidade do Minho.
- Cunha, D. M. (2016). Um imposto sobre o valor acrescentado para a Guiné-Bissau. Lisboa, Portugal: ISCAL.

- Direção-Geral de Contribuições e Impostos (DGCI, 2013a). Código de IGV. Guiné-Bissau: DGCI.
- Direção-Geral de Contribuições e Impostos (DGCI, 2013b). Código de Imposto Especial sobre o consumo. Guiné-Bissau: DGCI.
- Direção-Geral de Contribuições e Impostos (DGCI, 2013c). Código do Imposto Especial sobre o Consumo. Guiné-Bissau: DGCI.
- Fundo Monetário Internacional (FMI, 2017). Guiné-Bissau. Washington: Fundo Monetário Internacional.
- Governo da Guiné-Bissau (2015). Sistema Fiscal Guineense. Guiné-Bissau: Ministério da Economia e Finanças.
- Guimarães, J. (2000). O Sistema Contabilístico e Fiscal Português. Porto: Vislis Editores.
- IKUMA (2021). Balanço e Demonstração de Resultado. Guiné-Bissau: Empresa IKUMA.
- Instituto Nacional de Estatística da Guiné-Bissau (2017). Recenseamento Geral da População e Habitação 2009 / Projeção demográfica 2009-2030. Bissau: INE.
- International Accounting Standards Board (IASB, 2021). Site Institucional das International Financial Reporting Standard (IFRS). London: IASB
- Meteoprog. (2021). [www.meteoprog.com.pt](http://www.meteoprog.com.pt). Obtido de Meteoprog: <https://www.meteoprog.com.pt/pt/catalog/GuineaBissau/>
- Monteiro, S. M. (2013). Manual de Contabilidade Financeira. Porto: Vida Económica.
- Mouloul, A. (1999). Compreender a OHADA. Costa do Marfim: OHADA.
- Nunes, P. (2020). Nível de inflação nos países da UEMOA. Bissau: [eglobal.pt/noticias](http://eglobal.pt/noticias).
- Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* (OHADA, 2017a). *Système Comptable da OHADA*. Côte D'Ivoire : OHADA.
- Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* (OHADA, 2017b). OHADA: La présentation des états financiers. Guide d'applicatives de l'Espace OHADA. Sénégal : OHADA.
- Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* (OHADA, 2017c). *Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et a l'Information Financière (AUDCIF)*. Disponível em [<https://biblio.ohada.org/>]
- Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* (OHADA, 2017d). *Système Comptable d'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des*

- Affaires.* Fonctionnement des Comptes. [Disponível em [www.plan\\_comptable\\_ohada.com](http://www.plan_comptable_ohada.com)].
- Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* (OHADA, 2019). Guide d'Application IFRS-Espace OHADA, Présentation des Etats Financière. Senegal: OHADA.
- Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* (OHADA, 2020). *Système Comptable d'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires*. Guide d'application. Sénégal: OHADA.
- Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* (OHADA, 2021). Site Institucional. Disponível em [<https://www.ohada.org/>].
- Pereira, M. H. (2005). *Fiscalidade*. Coimbra: Edições Almedina.
- Portela, R. (2019). *Convenções para evitar a Dupla Tributação*. Guarda: IPG.
- Rodrigues, J. (2021). *SNC – Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto: Porto Editora.
- Sambú, M., Costa, A. A., & da Silva, A. L. (2017). *Integração Regional da Guiné-Bissau na CEDEAO e adesão a UEMOA*. Guiné-Bissau: Fluxos & Riscos.
- Sousa, A. (2018). *Preenchimento da Declaração Modelo 22 do IRC*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.
- União Económica e Monetária do Oeste Africano (UEMOA, 2019). *Relatório Anual 2018*. Níger: UEMOA.
- União Económica e Monetária do Oeste Africano (UEMOA, 2021). Site institucional da União Económica e Monetária do Oeste Africano. [disponível em [www.uemoa.int/fr/](http://www.uemoa.int/fr/): <http://www.uemoa.int/fr/presentation-de-l-uemoa>].
- Viggiano, L.M.F.A. (2008). *Justiça tributária e capacidade contributiva: Análise comparada entre as teorias de Adam Smith e de Augusto Becker*. *Novos Estudos Jurídicos*, Vol 13, nº 2, pp. 105-118 [disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/270172752.pdf>]
- Yin, R. (2018). *Case study in research and applications: design and methods*. London: Sage Publications.