



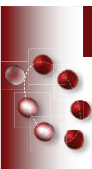
**PRÊMIO
INTERNACIONAL**
DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA CONTÁBIL
PROE DR. ANTÔNIO LOPES DE SÁ

A convergência contabilística nos países lusófonos

Luís LIMA SANTOS

Categoria Acadêmica e Profissional





Objectivo central do trabalho

- Configurar as estruturas conceptuais para a contabilidade nos PLP.

- Identificar as linhas de convergência (e divergência) na contabilidade dos países dos PLP.



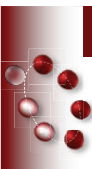
Desenvolvimento da cooperação económica e empresarial.

Introdução

EC países língua portuguesa
Enquadramento social
Objectivos informação financeira
Características qualitativas
Princípios contabilísticos
Classes de contas
Demonstrações contabilísticas
Critérios de valorimetria

Conclusões

Contribuições esperadas
Implicações
Limitações
Linhas de orientação
Conclusões



Justificação do estudo

- Afirmação internacional de um espaço com idioma comum.
- Sinergias políticas, económicas e sociais.
- Participação na harmonização contabilística à escala mundial.
- Maior confiança dos investidores.
- Realidades culturais e identidade própria.
- Actuação mais significativa e influente no plano mundial.



Introdução

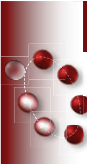
EC países língua portuguesa

- Enquadramento social
- Objectivos informação financeira
- Características qualitativas
- Princípios contabilísticos
- Classes de contas
- Demonstrações contabilísticas
- Critérios de valorimetria

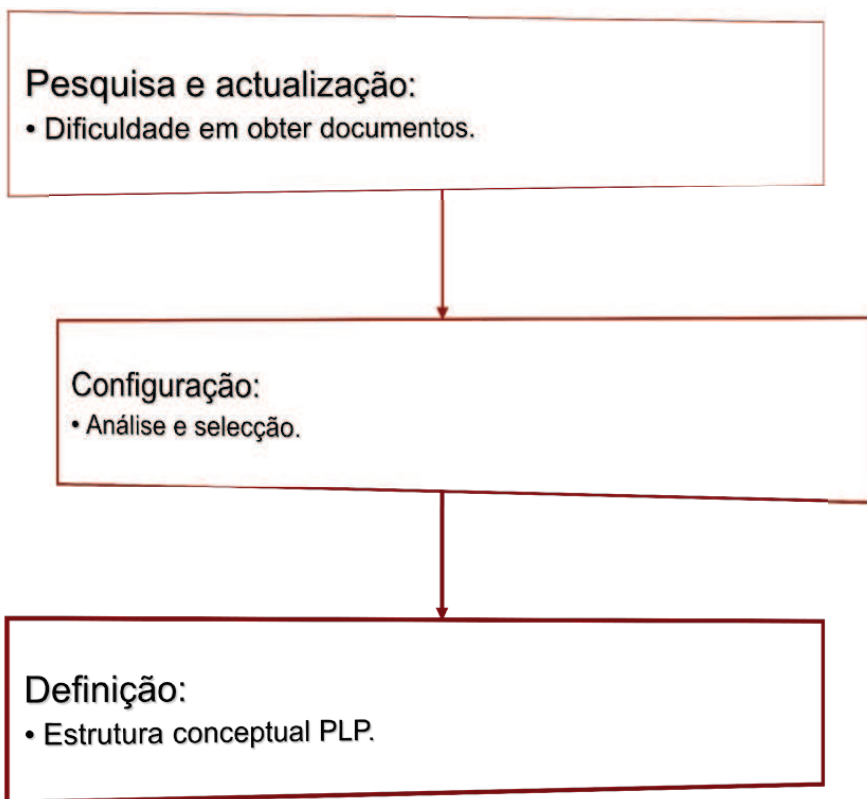
Conclusões

- Contribuições esperadas
- Implicações
- Limitações
- Linhas de orientação
- Conclusões





Metodologia do estudo



EC países língua portuguesa

Enquadramento social

Objectivos informação financeira

Características qualitativas

Princípios contabilísticos

Classes de contas

Demonstrações contabilísticas

Critérios de valorimetria

Conclusões

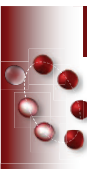
Contribuições esperadas

Implicações

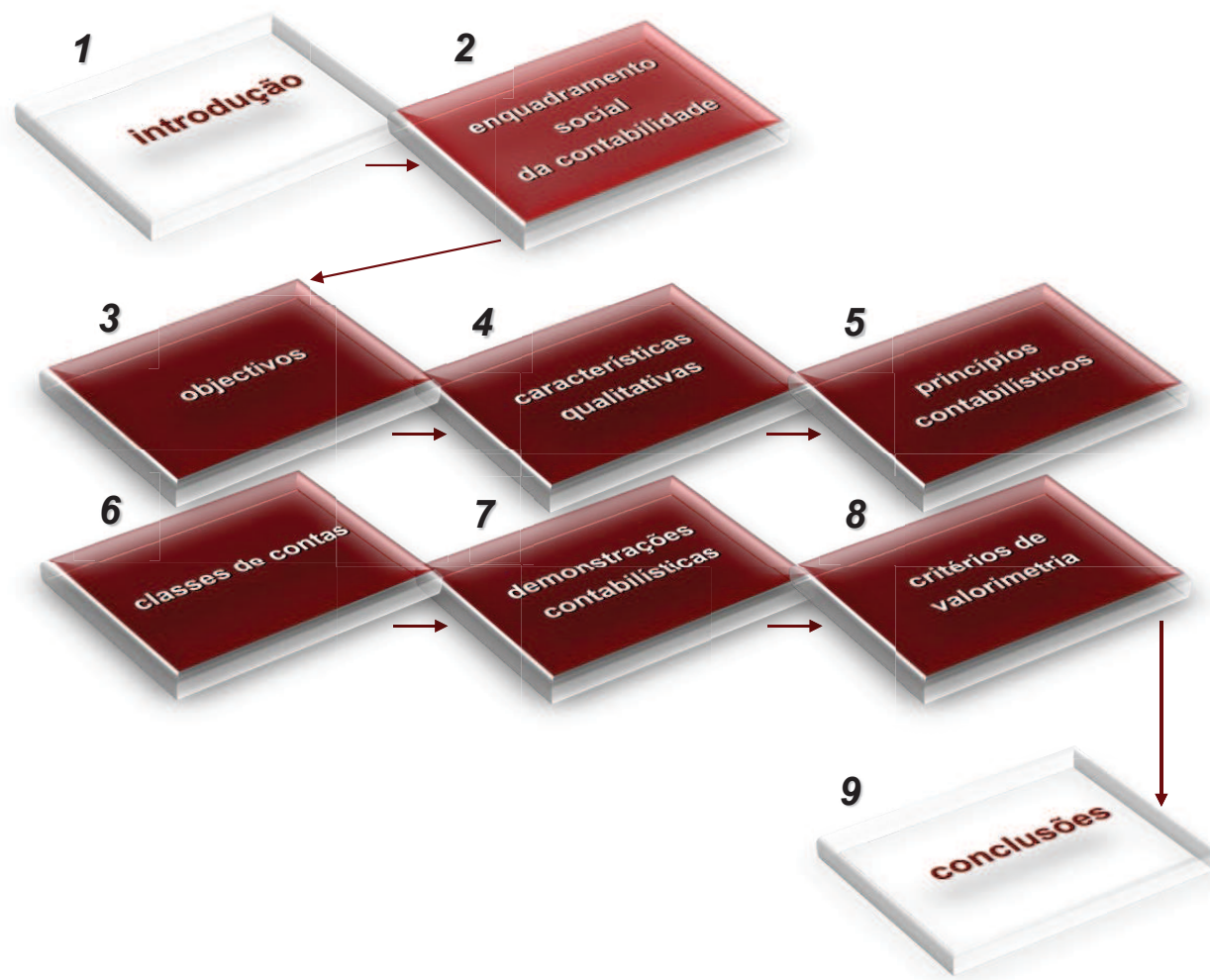
Limitações

Linhas de orientação

Conclusões



Estrutura do estudo

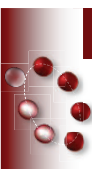


Introdução

EC países língua portuguesa
Enquadramento social
Objectivos informação financeira
Características qualitativas
Princípios contabilísticos
Classes de contas
Demonstrações contabilísticas
Critérios de valorimetria

Conclusões

Contribuições esperadas
Implicações
Limitações
Linhas de orientação
Conclusões



O espaço lusófono

EC países língua portuguesa

Enquadramento social

Objectivos informação financeira

Características qualitativas

Princípios contabilísticos

Classes de contas

Demonstrações contabilísticas

Critérios de valorimetria

Conclusões

Contribuições esperadas

Implicações

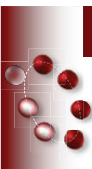
Limitações

Linhas de orientação

Conclusões

	Área Km ²	População	Língua oficial	Principais dialectos	Moeda
AO 	1.246.700	13,9 Milhões	Português.	Cuanhama. Mbunda. Quicongo. Quimbundo. Tchokwe. Umbundo.	Kwanza (KZ).
BR 	8.547.403	186,8 Milhões	Português.	-	Real (BRL).
CV 	4.033	0,5 Milhões	Português.	Crioulo.	Escudo (CVE).
GW 	36.125	1,5 Milhões	Português.	Crioulo. Mandjaco. Mandinga.	Franco (CFA).
MZ 	799.390	19,4 Milhões	Português.	Diversas.	Metical (MZM).
PT 	91.947	10,6 Milhões	Português.	-	Euro (EUR).
ST 	1.001	0,2 Milhões	Português.	Crioulo.	Dobra (STD).
	10.726.599	232,9 Milhões			

Fonte: <http://www.cplp.org/>.



Enquadramento social

Objectivos informação financeira

Características qualitativas

Princípios contabilísticos

Classes de contas

Demonstrações contabilísticas

Crítérios de valorimetria

Conclusões

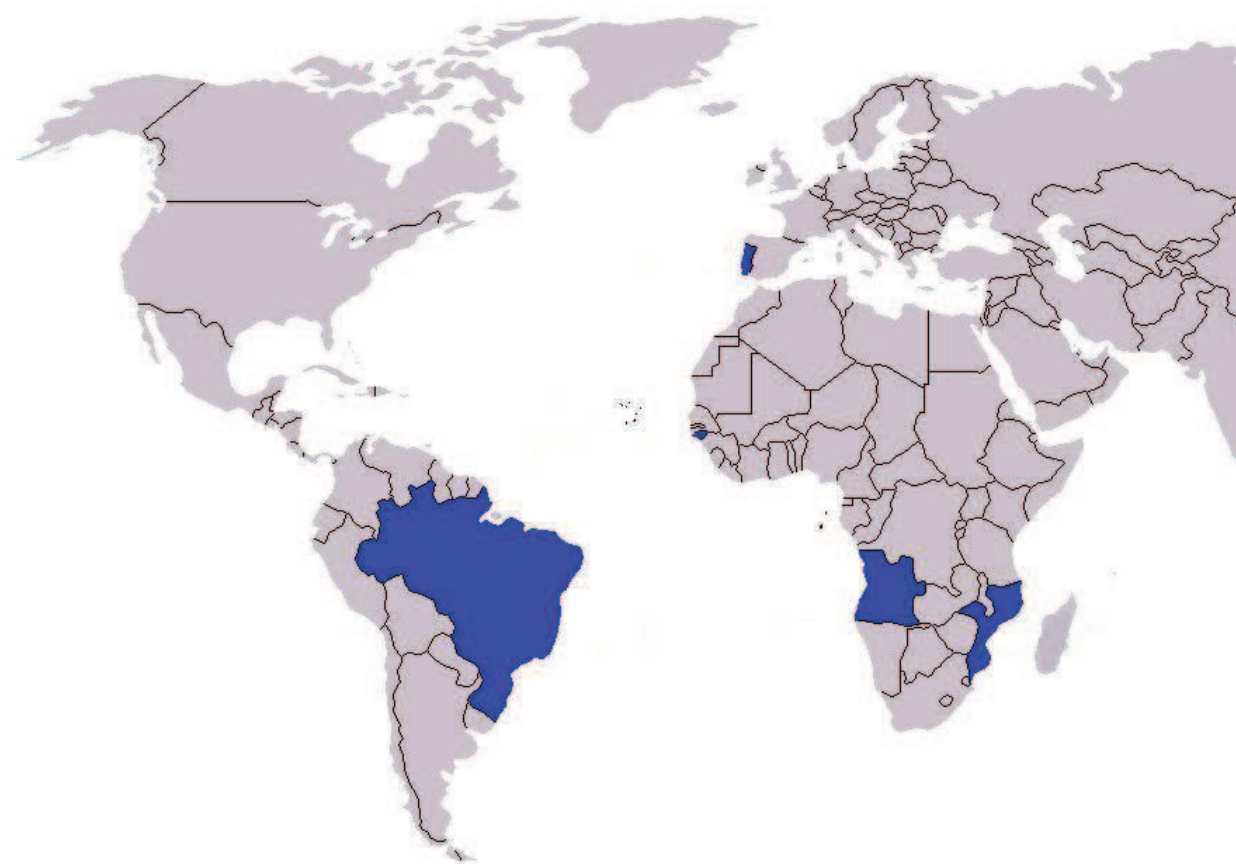
Contribuições esperadas

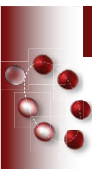
Implicações

Limitações

Linhas de orientação

Conclusões





Enquadramento social

Objectivos informação financeira

Características qualitativas

Princípios contabilísticos

Classes de contas

Demonstrações contabilísticas

Crítérios de valorimetria

Conclusões

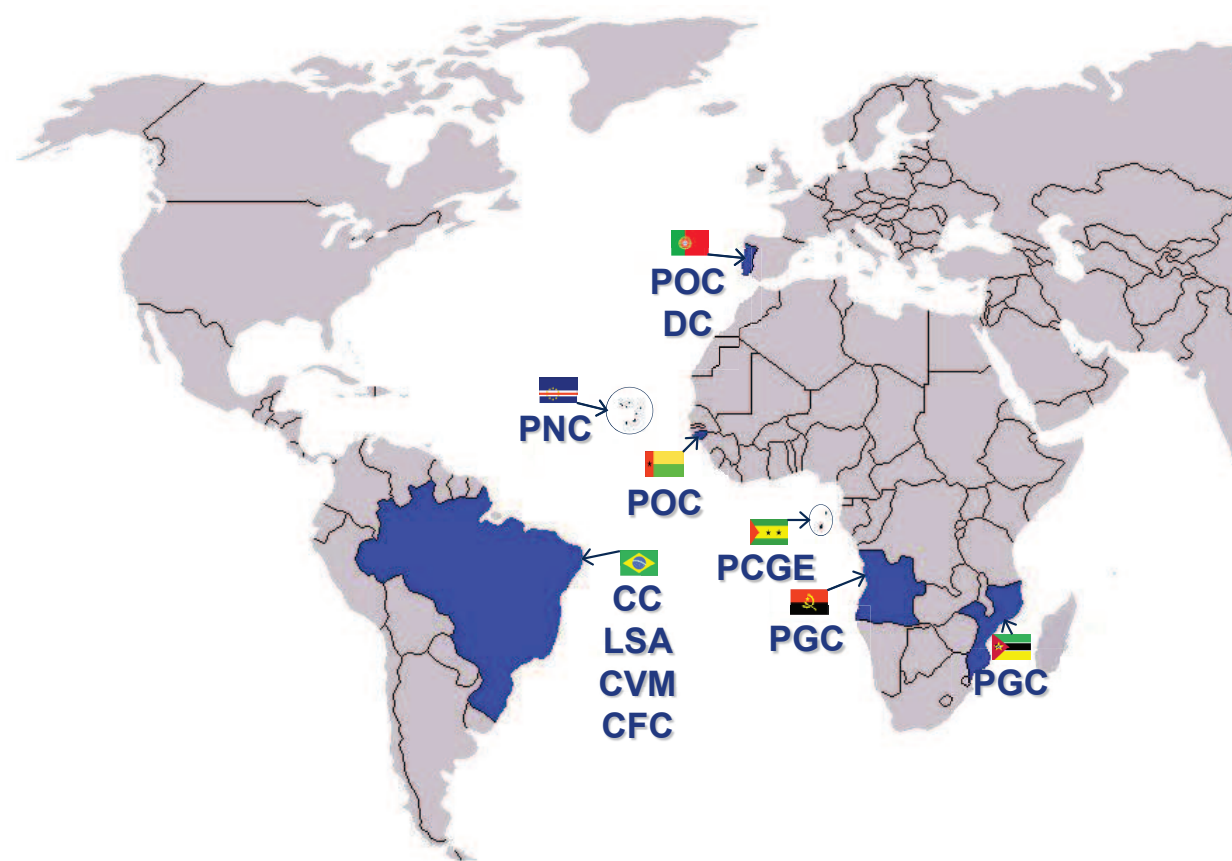
Contribuições esperadas

Implicações

Limitações

Linhas de orientação

Conclusões



Influência dos Governos não é evidenciada

O paradigma da utilidade percebida (Tua Pereda e Giner Inchausti).

Diversidade de utilizadores (Gabás Trigo e Tua Pereda).

Imagem fidedigna e adequada – variável em função do modelo contabilístico (Iglesias Sánchez).

Objectivos	Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Posição ou situação financeira		Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	Sim
Situação económica e financeira		-	Sim	-	-	-	-	-
Património		-	Sim	Sim	-	Sim	-	Sim
Desempenho		Sim	-	-	-	-	Sim	-
Resultados		-	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim
Alterações na posição financeira		Sim	-	-	-	-	Sim	-
Imagem verdadeira e apropriada		-	-	-	Sim	-	Sim	Sim
Limitações da contabilidade		Sim	Sim	-	-	-	-	-

Fonte: elaboração própria.

Quadro comparativo

Características \ Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Relevância	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	-
Natureza da informação	-	-	Sim	-	-	Sim	-
Oportunidade	-	C. q.	-	Sim	-	Sim	-
Materialidade	-	-	C. q.	Sim	-	Sim	-
Fiabilidade	Sim	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
Confiança / Verdade	-	Sim	C. q.	-	-	-	-
Neutralidade	Sim	-	C. q.	Sim	-	Sim	-
Prudência	Sim	-	-	-	-	-	-
Plenitude	Sim	Sim	C. q.	-	-	-	-
Pertinência	-	Sim	-	-	-	-	-
Substância económica sobre a forma legal	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Compreensibilidade	-	Sim	Sim	-	-	Sim	-
Clareza	-	Sim	-	-	-	-	-
Objectividade	-	Sim	-	-	-	-	B. r.
Comparabilidade	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	B. r.
Consistência	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
			Legenda:	C. q.	Característica qualitativa.		
				B. r.	Breve referência.		

Fonte: elaboração própria.

Características qualitativas predominantes

característica qualitativa	característica qualitativa	característica qualitativa	característica qualitativa
relevância	fiabilidade	compreensibilidade	comparabilidade
natureza da informação	confiança	clareza	consistência
materialidade	neutralidade	objectividade	
oportunidade	prudência		
	plenitude		

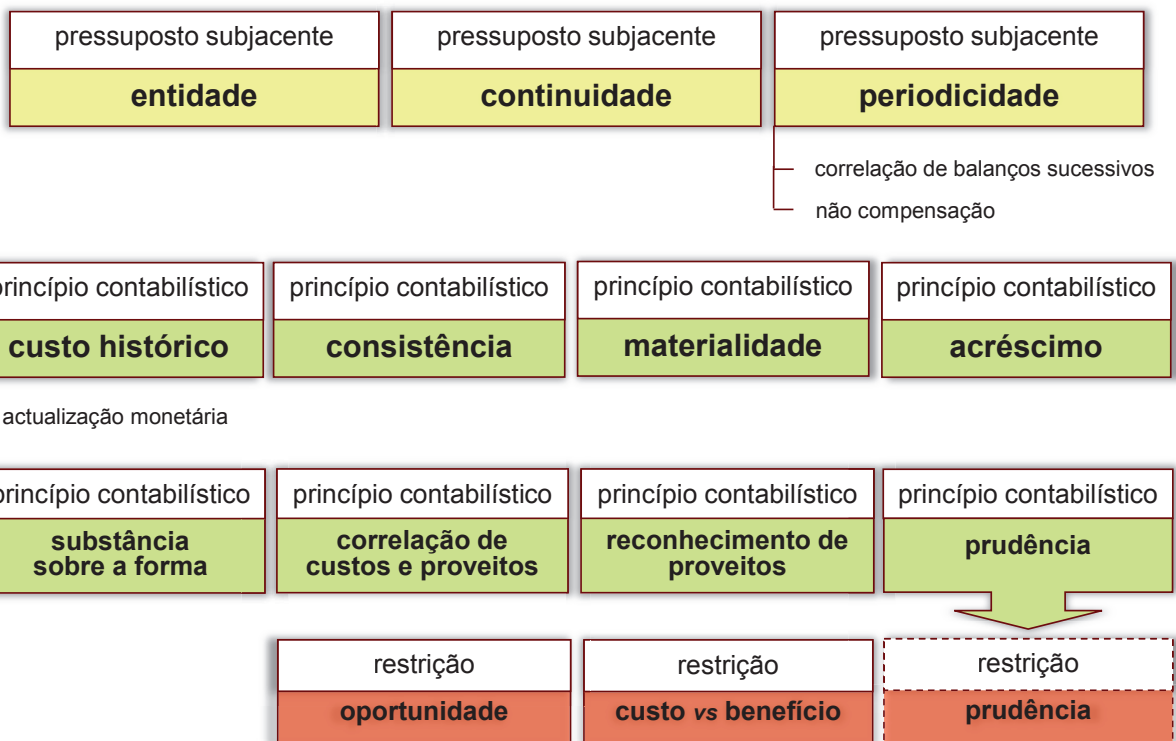
Fonte: elaboração própria.

Quadro comparativo

Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Pressupostos subjacentes	Sim	Sim	-	-	-	-	-
Acréscimo	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	-
Actualização monetária	-	Sim	-	-	-	-	-
Comparabilidade	Sim	-	-	-	-	-	-
Correlação de custos e proveitos	-	Sim	-	-	-	-	-
Consistência	Sim	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Continuidade(empresa em funcionamento)	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
Correlação de balanços sucessivos	-	-	-	Sim	-	-	Sim
Custo histórico (preço de aquisição)	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	-
Denominador comum monetário	-	Sim	-	-	-	-	-
Entidade	-	Sim	-	-	-	-	-
Materialidade	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	-
Não compensação	Sim	-	-	Sim	-	-	-
Oportunidade	-	Sim	-	-	-	-	-
Prudência	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	Sim
Realização de proveitos	-	Sim	-	-	-	-	-
Substância sobre a forma	-	-	Sim	-	-	Sim	-
Restrições aos princípios contabilísticos	-	Sim	-	-	-	-	-

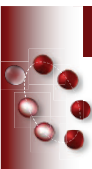
Fonte: elaboração própria.

Configuração dos princípios contabilísticos



- Enquadramento social
- Objectivos informação financeira
- Características qualitativas
- Princípios contabilísticos**
- Classes de contas
- Demonstrações contabilísticas
- Crítérios de valorimetria
- Conclusões
- Contribuições esperadas
- Implicações
- Limitações
- Linhas de orientação
- Conclusões

Fonte: elaboração própria.



Estrutura tripartida

- Contas de ordem (compensação) ou extra-patrimoniais.
- Contas patrimoniais.
- Contas de resultados:
 - Contas de custos e de proveitos;
 - Contas de apuramento dos resultados; e
 - Contas de análise de custos, de proveitos e de resultados.



Introdução

EC países língua portuguesa

Enquadramento social

Objectivos informação financeira

Características qualitativas

Princípios contabilísticos

Classes de contas

Demonstrações contabilísticas

Critérios de valorimetria

Conclusões

Contribuições esperadas

Implicações

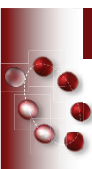
Limitações

Linhas de orientação

Conclusões



Luís LIMA SANTOS



Quadro comparativo informação a preparar e a apresentar

Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Balço	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Demonstrao dos resultados por funes	Sim	Sim	Sim	-	-	Sim	-
Demonstrao dos resultados por naturezas	Sim	-	-	Sim	Sim	Sim	Sim
Demonstrao dos fluxos de caixa	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Demonstrao das origens e das aplicaes de fundos	-	Sim	Sim	-	-	-	Sim
Anexo (balço e demonstrao dos resultados)	Sim	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Anexo (demonstrao dos fluxos de caixa)	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Demonstrao das alteraes nos capitais prprios	Anexo ponto 12	Sim	Anexo ponto 19	Anexo ponto 10	-	Anexo pontos 35-40	-
Demonstrao dos resultados acumulados	Anexo ponto 14	Sim			-		-

Fonte: elaborao prpria.



Introduo

EC pasies lngua portuguesa

Enquadramento social

Objectivos informao financeira

Caractersticas qualitativas

Princpios contabilsticos

Classes de contas

Demonstraes contabilsticas

Crtrios de valorimetria

Concluses

Contribuies esperadas

Implicaes

Limitaes

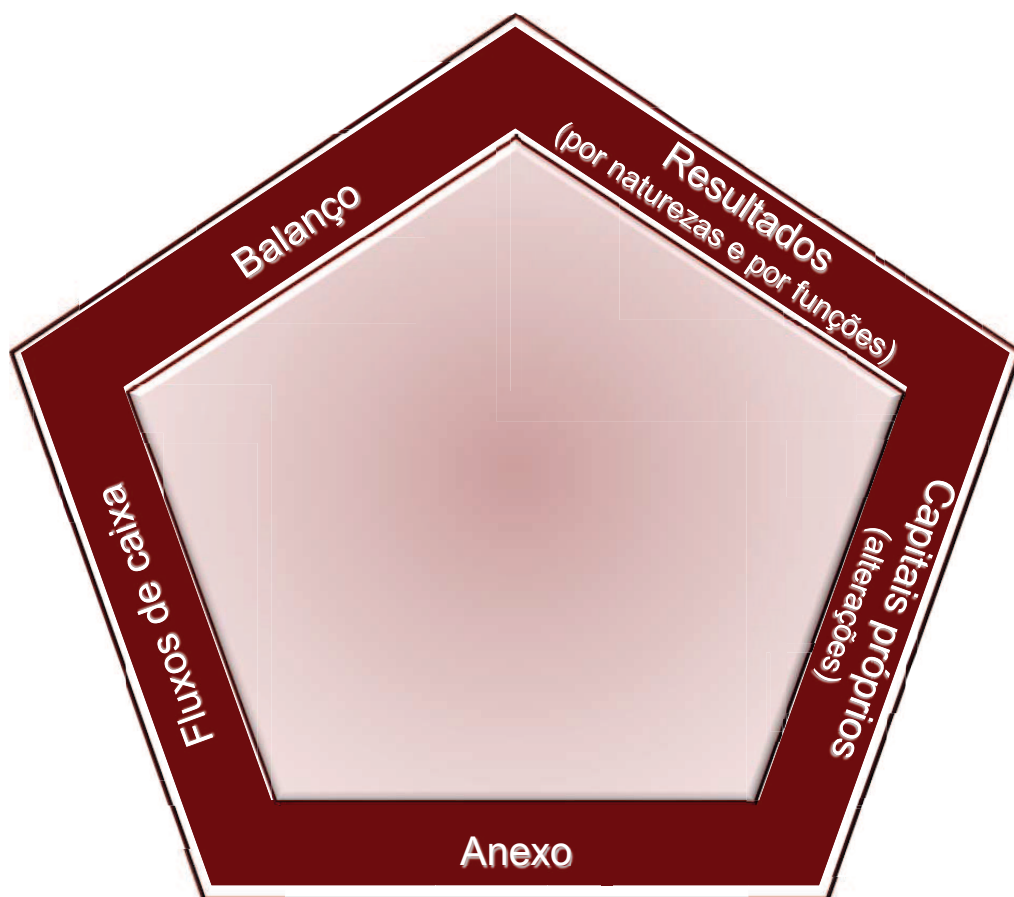
Linhas de orientao

Concluses



Luís LIMA SANTOS

Configuração adequada



- Enquadramento social
- Objectivos informação financeira
- Características qualitativas
- Princípios contabilísticos
- Classes de contas
- Demonstrações contabilísticas**
- Crítérios de valorimetria

- Contribuições esperadas
- Implicações
- Limitações
- Linhas de orientação
- Conclusões

Quadro comparativo

Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Custo histórico de aquisição / produção	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
método dos custos padrões	Sim	-	-	-	Sim	Sim	-
valor realizável líquido	Sim	-	-	-	-	Sim	-
valor realizável líquido – margem de lucro	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	-
preço de venda – margem de lucro	Sim	-	-	-	-	Sim	-
grau de acabamento	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	-
contrato completado	Sim	-	-	Sim	-	Sim	-
quantidade e valor fixos	-	-	-	-	-	Sim	-
Justo valor / Custo corrente	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Justo valor / Valor realizável (de liquidação)	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Operações em moeda estrangeira	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Valor de mercado	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
– valor de cotação	-	-	-	-	-	Sim	-
– valor de realização	Sim	Sim	Sim	Sim	-	Sim	Sim
– custo de reposição	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
Valor presente (actual) / Valor estimado	Sim	Sim	-	-	-	Sim	-
Amortizações	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Perdas por deterioração	Sim	Sim	Sim	-	-	Sim	-
Método da equivalência	Sim	Sim	-	-	-	Sim	-

Fonte: elaboração própria.



Introdução

EC países língua portuguesa

Enquadramento social

Objectivos informação financeira

Características qualitativas

Princípios contabilísticos

Classes de contas

Demonstrações contabilísticas

Critérios de valorimetria

Conclusões

Contribuições esperadas

Implicações

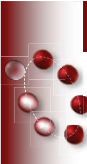
Limitações

Linhas de orientação

Conclusões



Luís LIMA SANTOS



Linha conceptual

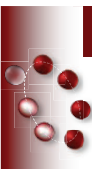
**Custo histórico
e
valor realizável**



**Custe corrente
e
justo valor**

Valor de mercado

**Valor actual
e
valor estimado**



Contribuições esperadas

- Avanços no domínio de uma linguagem empresarial comum.
- Cooperação no campo do ensino, da investigação científica e do desenvolvimento tecnológico em contabilidade.
- Reforço das relações comerciais e do desenvolvimento da cooperação económica e empresarial.



Introdução

EC países língua portuguesa

Enquadramento social

Objectivos informação financeira

Características qualitativas

Princípios contabilísticos

Classes de contas

Demonstrações contabilísticas

Critérios de valorimetria

Conclusões

Contribuições esperadas

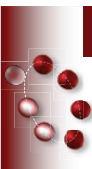
Implicações

Limitações

Linhas de orientação

Conclusões





Implicações empresas não financeiras e países estudados

- Participação na harmonização contabilística à escala mundial.
- Conciliação dos processos de normalização.
- Apresentação das contas numa linguagem comum e, logo, maior confiança dos investidores motivada pela comparabilidade.
- Actuação conjunta como base de uma influência mais significativa.



Introdução

EC países língua portuguesa

Enquadramento social

Objectivos informação financeira

Características qualitativas

Princípios contabilísticos

Classes de contas

Demonstrações contabilísticas

Critérios de valorimetria

Conclusões

Contribuições esperadas

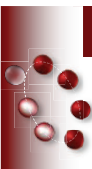
Implicações

Limitações

Linhas de orientação

Conclusões





Limitações do estudo

- A definição dos objectivos delimita o próprio objecto do estudo.
- A dificuldade na obtenção dos documentos.
- A extensão, a elevada complexidade e a dinâmica do objecto:
 - ⇒ seleccionar os aspectos técnicos e conceptuais
 - ⇒ estabelecer a amplitude temporal.



Introdução

EC países língua portuguesa

Enquadramento social

Objectivos informação financeira

Características qualitativas

Princípios contabilísticos

Classes de contas

Demonstrações contabilísticas

Critérios de valorimetria

Conclusões

Contribuições esperadas

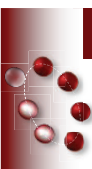
Implicações

Limitações

Linhas de orientação

Conclusões





Linhas de orientação para investigações futuras

- Países lusófonos:
 - contas consolidadas;
 - empresas financeiras;
 - sector da contabilidade pública;
 - influência do ambiente envolvente na contabilidade.

- Em geral, estudos no âmbito de outros países / regiões com traços de identidade.



Introdução

EC países língua portuguesa

Enquadramento social

Objectivos informação financeira

Características qualitativas

Princípios contabilísticos

Classes de contas

Demonstrações contabilísticas

Critérios de valorimetria

Conclusões

Contribuições esperadas

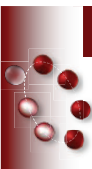
Implicações

Limitações

Linhas de orientação

Conclusões





Conclusões

EC para a contabilidade nos países de língua portuguesa

- Diversidade de utilizadores.
- Imagem fidedigna e adequada, conceito variável
- Relevância, fiabilidade, compreensibilidade e comparabilidade.
- Princípios contabilísticos sem matriz comum.
- Demonstrações contabilísticas de apresentação obrigatória, não harmonizadas.

- Custo histórico, como critério fundamental de valorimetria.



Introdução

EC países língua portuguesa

Enquadramento social

Objectivos informação financeira

Características qualitativas

Princípios contabilísticos

Classes de contas

Demonstrações contabilísticas

Critérios de valorimetria

Conclusões

Contribuições esperadas

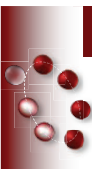
Implicações

Limitações

Linhas de orientação

Conclusões





Tuas Mãos

in "Histórias que não conteí", de José Marçal Souza Ramos.

As tuas mãos ebúrneas e formosas,
ungidas de luar e de alvorada,
que andam ocultas, pelas minhas estradas
desviando espínhos e espalhando rosas...

Serenas, líriais, meigas, piedosas,
as tuas mãos resumem, doce amada,
a suave carícia imaculada
do perfume das naves silenciosas.

As tuas lindas mãos, palmas de sonho,
quando, às vezes, aperto-as,
nessa infinita e divina ânsia de as beijar,
suponho numa ideal e mística ilusão,
Nossa Senhora, luminosa e linda,
ao céu, estás-me conduzindo, pela mão.



**PRÊMIO
INTERNACIONAL**
DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA CONTÁBIL
PROE DR. ANTÔNIO LOPES DE SÁ

A convergência contabilística nos países lusófonos

Luís LIMA SANTOS

Categoria Acadêmica e Profissional



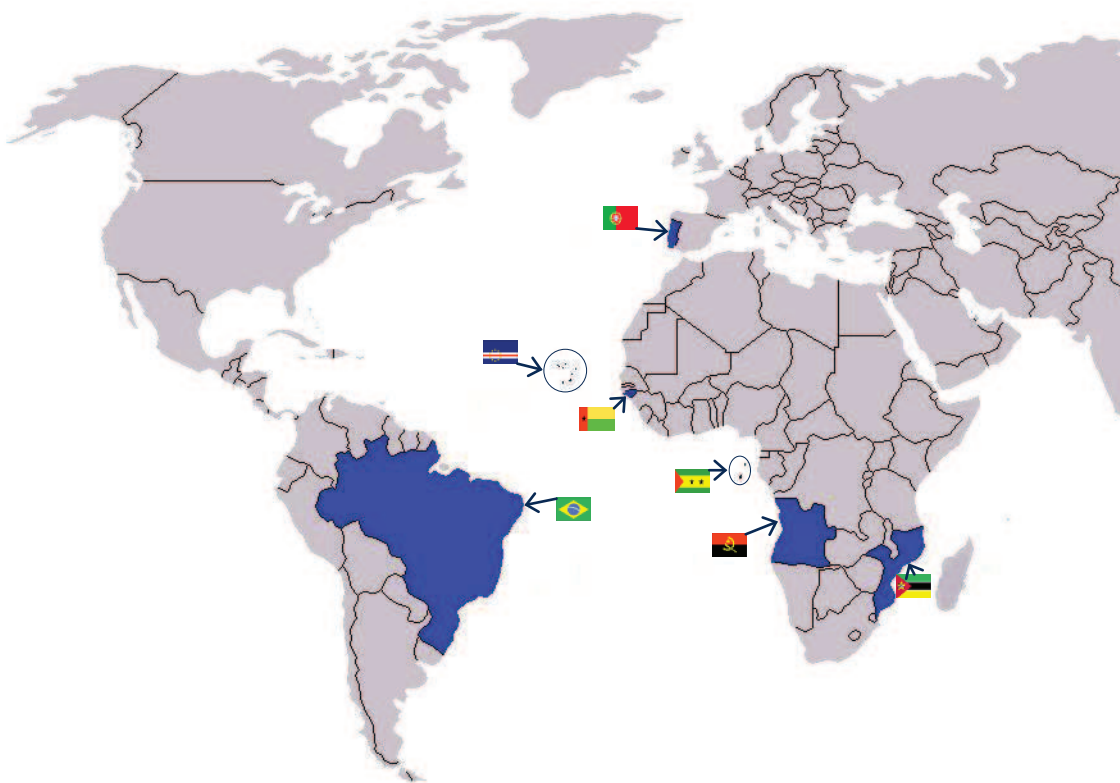
PRÉMIO INTERNACIONAL DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA CONTÁBIL

PROF. DR. ANTÔNIO LOPES DE SÁ – EDIÇÃO 2007

Tema – Normatização Contábil: fator de transparência e fidelidade da informação

Categoria III – Acadêmica

A convergência contabilística nos países lusófonos.



Pseudónimo: Peito de Ferro

Índice

Índice	II
Resumo	IV
1. Introdução	1
2. Enquadramento social da contabilidade nos países lusófonos	2
2.1. O plano geral de contabilidade, de Angola	3
2.2. O Código Civil e a Lei das sociedades por acções, no Brasil	3
2.2.1. A influência da CVM e do CFC	4
2.2.2. A regulamentação da CVM	5
2.2.3. A regulamentação do CFC	5
2.2.4. O projecto de Lei n.º 3741/2000	6
2.3. O plano nacional de contabilidade, de Cabo Verde	6
2.3.1. A proposta de revisão do plano nacional de contabilidade	7
2.4. O plano oficial de contabilidade, de Guiné-Bissau	7
2.5. O plano geral de contabilidade, em Moçambique	8
2.6. O plano oficial de contabilidade, em Portugal	8
2.6.1. As normas contabilísticas da CNC	9
2.6.2. Dois níveis de normalização subordinados a uma única estrutura conceptual	10
2.6.3. O Sistema de Normalização Contabilística	12
2.7. O plano de contabilidade geral das empresas, de São Tomé e Príncipe	13
3. Objectivos da informação financeira	13
3.1. Objectivos, em Angola	13
3.2. Objectivos, no Brasil	14
3.3. Objectivos, em Cabo Verde	14
3.4. Objectivos, na Guiné-Bissau	14
3.5. Objectivos, em Moçambique	15
3.6. Objectivos, em Portugal	15
3.7. Objectivos, em São Tomé e Príncipe	15
3.8. Análise comparativa	15
4. Características qualitativas da informação financeira	16
4.1. Características qualitativas, em Angola	16
4.2. Características qualitativas, no Brasil	16
4.3. Características qualitativas, em Cabo Verde	17
4.4. Características qualitativas, na Guiné-Bissau	18
4.5. Características qualitativas, em Moçambique	18
4.6. Características qualitativas, em Portugal	18
4.7. Características qualitativas, em São Tomé e Príncipe	19
4.8. Análise comparativa	19
5. Princípios contabilísticos	20
5.1. Princípios contabilísticos, em Angola	20
5.2. Princípios contabilísticos, no Brasil	20
5.3. Princípios contabilísticos, em Cabo Verde	21
5.4. Princípios contabilísticos, na Guiné-Bissau	21
5.5. Princípios contabilísticos, em Moçambique	21
5.6. Princípios contabilísticos, em Portugal	21

5.7. Princípios contabilísticos, em São Tomé e Príncipe	22
5.8. Análise comparativa	22
6. Classes de contas	23
6.1. Classes de contas, em Angola	23
6.2. Classes de contas, no Brasil	24
6.3. Classes de contas, em Cabo Verde	25
6.4. Classes de contas, na Guiné-Bissau	26
6.5. Classes de contas, em Moçambique	26
6.6. Classes de contas, em Portugal	26
6.7. Classes de contas, em São Tomé e Príncipe	27
6.8. Análise comparativa	27
7. Demonstrações contabilísticas	28
7.1. Demonstrações contabilísticas, em Angola	28
7.2. Demonstrações contabilísticas, no Brasil	28
7.3. Demonstrações contabilísticas, em Cabo Verde	29
7.4. Demonstrações contabilísticas, na Guiné-Bissau	30
7.5. Demonstrações contabilísticas, em Moçambique	30
7.6. Demonstrações contabilísticas, em Portugal	30
7.7. Demonstrações contabilísticas, em São Tomé e Príncipe	31
7.8. Análise comparativa	31
8. Critérios de valorização	32
8.1. Critérios de valorização, em Angola	32
8.2. Critérios de valorização, no Brasil	33
8.3. Critérios de valorização, em Cabo Verde	34
8.4. Critérios de valorização, na Guiné-Bissau	35
8.5. Critérios de valorização, em Moçambique	35
8.6. Critérios de valorização, em Portugal	35
8.7. Critérios de valorização, em São Tomé e Príncipe	36
8.8. Análise comparativa	37
9. Conclusões	38
9.1. Contributos	38
9.2. Implicações	38
9.3. Limitações	38
9.4. Conclusões	39
Apêndice de ilustrações e tabelas	I
Bibliografia	XVIII

Resumo:

Este trabalho tem como objectivo principal a identificação de linhas de convergência (e divergência) na contabilidade dos países de língua portuguesa, a partir da configuração das estruturas conceptuais para a contabilidade em cada um dos países, mesmo considerando a limitação que constitui, quer a obtenção de documentos sobre a contabilidade nos países africanos (escassos em recursos económicos e com estruturas políticas recentes ou debilitadas pelos sucessivos conflitos), quer a complexidade dos normativos de alguns países e a natural actualização normativa.

A análise limita-se às normas contabilísticas aplicáveis às sociedades não financeiras publicadas até ao final do ano de 2005; ficam de fora as normas aplicáveis às sociedades financeiras, (actividade bancária e seguradora), e as normas aplicáveis às instituições e às sociedades com actividades consideradas sectoriais.

Para atingir aquele objectivo principal, além da introdução e das conclusões, o trabalho desenvolve-se por sete capítulos:

- “O enquadramento social da contabilidade”.
- “Objectivos da informação contabilística”.
- “Características qualitativas da informação contabilística”.
- “Princípios contabilísticos”.
- “Classes de contas”.
- “Demonstrações contabilísticas”.
- “Critérios de valorização”.

São diversos os argumentos que justificam a validade da realização deste trabalho:

- a) A afirmação internacional de um espaço geograficamente descontínuo, identificado pelo idioma comum.
- b) A importância do crescimento das relações comerciais entre os países de língua portuguesa, para a criação de sinergias políticas, económicas e sociais.

- c) A possibilidade dos países mais atrasados no processo de normalização contabilística poderem acompanhar, por via da identidade linguística, os países que participam na harmonização contabilística à escala mundial.
- d) A maior confiança dos investidores, motivada pela transparência e fiabilidade das contas das empresas apresentadas numa linguagem comum.
- e) A consolidação das realidades culturais, resultantes de uma convivência plurissecular, que confere identidade própria aos países de língua portuguesa.
- f) No plano mundial, o alicerce que constitui uma actuação conjunta cada vez mais significativa e influente.

Espera-se, pois, que um trabalho desta natureza, para além da sua originalidade, firme contributos com base na utilidade de que o mesmo se possa vir a revestir nos domínios político, socio-económico e cultural. Sabendo que a história está feita de exemplos de como micro contributos podem estimular macro mudanças, espera-se que este estudo constitua um pequeno contributo no reforço dos laços entre os países lusófonos.

Este trabalho apresenta a análise comparativa entre os países lusófonos e procura estabelecer linhas de aproximação mas deixa perceber que existem, ainda, diferenças significativas ao nível dos conceitos e das práticas contabilísticas.

As conclusões do mesmo determinam que, para além do grande poder de influência dos governos, coexistem diversas soluções no que respeita: aos objectivos; às características qualitativas; aos pressupostos subjacentes, princípios contabilísticos e respectivas restrições; à utilização códigos de contas; à configuração e estruturas de apresentação das demonstrações contabilísticas¹ de apresentação obrigatória; e aos critérios de valorização.

¹ No sentido de orientar a leitura deste trabalho e prevenir eventuais confusões entre a expressão “demonstrações contabilísticas” – por nós usada – e a expressão “demonstrações financeiras”, parece importante sublinhar que a nossa opinião coincide com o entendimento de Lopes de Sá que prefere a primeira expressão à segunda; com efeito, Sá e Sá (1993: 135-6) explicam que “demonstrações financeiras” é uma expressão inadequada que se dá para referir as “demonstrações contabilísticas”, em virtude da tradução do termo “*financial statements*” da língua inglesa.

1. Introdução

O espaço lusófono objecto de estudo neste trabalho² é constituído por Angola, Brasil, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Moçambique, Portugal e São Tomé e Príncipe; representam três continentes, uma área geográfica de 10.726.599 km² e mais de 232,9 milhões de habitantes, assim distribuídos:

Tabela 1 – O espaço lusófono.

	Área Km ²	População	Língua oficial	Principais dialectos	Moeda
Angola	1.246.700	13,9 Milhões	Português.	Cuanhama. Mbunda. Quicongo. Quimbundo. Tchokwe. Umbundo.	Kwanza (KZ).
Brasil	8.547.403	186,8 Milhões	Português.	-	Real (BRL).
Cabo Verde	4.033	0,5 Milhões	Português.	Crioulo.	Escudo (CVE).
Guiné-Bissau	36.125	1,5 Milhões	Português.	Crioulo. Mandjaco. Mandinga.	Franco (CFA).
Moçambique	799.390	19,4 Milhões	Português.	Diversas.	Metical (MZM).
Portugal	91.947	10,6 Milhões	Português.	-	Euro (EUR).
São Tomé e Príncipe	1.001	0,2 Milhões	Português.	Crioulo.	Dobra (STD).
	10.726.599	232,9 Milhões			

Fonte: <http://www.cplp.org/>.

É um facto que a língua portuguesa encontra-se entre as mais faladas no mundo o que, por si só, pode constituir alavanca no crescimento das relações comerciais entre os países lusófonos, na criação de sinergias políticas, socio-económicas e culturais.

A contabilidade³, enquanto forma de cultura específica de carácter universal, pode constituir factor de cooperação entre os países lusófonos, no sentido de encontrar e promover vantagens comparativas, quer no contexto económico quer no âmbito mais vasto das formas de afirmação dos povos. Neste trabalho são analisados os principais aspectos dos documentos de normalização contabilística dos países lusófonos, normalmente textos longos e de elevada complexidade pelo que, apoiados na opinião de vários autores⁴,

² Ficou de fora Timor-Leste no qual, nesta data, decorre o processo de estabilidade política.

³ Entendida como ciência social aplicada, conforme Sá (1998b, 1998a, 1997: 224, 1994, 1992 e 1987: 75-76), Riahi-Belkaoui (2000 e 1996), García (1997: 25-26) Cañibano Calvo (1997: 34-40) e Carqueja (2002: 34), a contabilidade interage com organizações sociais (empresas) produzindo informação que é utilizada e influencia a sociedade.

⁴ Kieso e Weygandt (1992), Hoskin (1997), Branco e Rodrigues (2000: 200), Riahi-Belkaoui (2000) Rodrigues e Branco (2001: 165) e Kieso, Weygandt e Warfield (2004), segundo os quais, no actual processo de harmonização contabilística aqueles são aspectos que, de forma estruturada em três níveis, alicerçam a estrutura conceptual da contabilidade: Estratégico: Objectivos da informação contabilística. Intermediário: Características qualitativas da

elegemos os seguintes aspectos técnicos e conceptuais: objectivos e características qualitativas da informação contabilística; princípios contabilísticos; classes de contas e demonstrações contabilísticas; e critérios de valorização. A análise refere-se à harmonização “de jure” e não “de facto”⁵; para facilidade de leitura e análise comparativa dos aspectos técnicos e conceptuais dos documentos de normalização contabilística, que passam pela elaboração de tabelas comparativas, para cada país será utilizada uma abreviatura: AO – Angola; BR – Brasil; CV – Cabo Verde; GW – Guiné-Bissau; MZ – Moçambique; PT – Portugal; e ST – São Tomé e Príncipe.

2. Enquadramento social da contabilidade nos países lusófonos

Nos países em estudo, a regulamentação contabilística enquadra-se na índole pública e tem privilegiado uma linha de orientação jurídico-fiscal, ou seja, os documentos que regem a contabilidade são procedentes de órgãos do governo, deixando perceber uma forte influência da fiscalidade; a contabilidade sustenta a sua afirmação através de diplomas legais que funcionam como instrumento de política económica e fiscal. São, pois, países que não apresentam uma estrutura conceptual autónoma e cujas estruturas contabilísticas assentam em planos de contas aprovados pelos respectivos governos, com excepção para o Brasil, cuja estrutura contabilística inclui diversos artigos com referências às contas, através das quais é possível estabelecer um plano de contas.

Os países africanos em estudo adoptam o modelo que Enthoven, em 1977⁶, classificou de tendência da “África francófona” e Kinzonzi, em 1986, enquadrrou na área de influência “latino-francesa”, sub-área “ex-colónias portuguesas”, não ignorando que Angola e Moçambique tenham passado, por via da intervenção directa de especialistas das antigas República Democrática Alemã e União das Repúblicas Socialistas Soviéticas, pela área de influência “soviética”⁷. No entanto, em estudo mais recente da ONU, em 1990, já se aceita a independência dos referidos países, classificando o seu modelo contabilístico de tendência da “África lusófona”⁸.

informação contabilística e os elementos das demonstrações contabilísticas. Operacional: Regras e os critérios de reconhecimento e valorização dos elementos das demonstrações contabilísticas.

⁵ Garrido, León e Zorio (2002: 3).

⁶ Manuel (1988: 1326-1327).

⁷ Manuel (*op. cit.*, 1340).

⁸ Manuel (*op. cit.*, 1328).

Brasil e Portugal, adoptam um modelo misto, pois existem entidades privadas com intervenção no processo de normalização, para o qual terá contribuído o desenvolvimento do mercado de capitais e a necessidade de preparar e apresentar informação contabilística que cumpra, entre outros, o requisito da comparabilidade a nível mundial.

2.1. O plano geral de contabilidade, de Angola

Para fazer face à crescente globalização da economia mundial e à necessidade de harmonizar as práticas contabilísticas com as práticas internacionais, o Decreto n.º 82/01, de 16 de Novembro de 2001, aprovou o actual plano geral de contabilidade (PGC-AO).

O PGC-AO é obrigatoriamente aplicável às sociedades comerciais e às empresas públicas que exerçam actividade em Angola (desde que não a exerçam a título individual) e, ou, aí tenham sede ainda que exerçam actividades noutros países. Ficam de fora deste âmbito de aplicação, as entidades para cujas actividades esteja prevista a adopção de planos sectoriais de contabilidade, como é o caso da actividade bancária e da actividade seguradora.

É competência do Ministro das Finanças a alteração do PGC-AO, após consulta à Ordem dos Contabilistas e dos Peritos Contabilistas, a quem compete a defesa e o desenvolvimento da profissão em Angola; no entanto, é defensável⁹ a criação de um organismo que progressivamente fosse adaptando o PGC-AO ao normativo do *IASB*. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística em Angola, e seu âmbito, na Ilustração 1.

2.2. O Código Civil e a Lei das sociedades por acções, no Brasil

No Brasil, o actual Código Civil, aprovado pela Lei n.º 10.406, de 10 de Janeiro de 2002, distingue sociedades simples de sociedades empresárias e dispõe que sociedades empresárias são compostas por sociedades em nome colectivo, sociedades em comandita simples, sociedades limitadas, sociedades por acções e sociedades em comandita por acções. Nos termos do artigo 982.º do Código Civil, salvo as excepções expressas, é considerada empresária a sociedade que tem por objecto o exercício de actividade própria de empresário sujeito a registo, ou seja, quem exerce profissionalmente actividade económica

⁹ Magro (2004: 7).

organizada para a produção ou circulação de bens e serviços¹⁰; no entanto, independentemente do seu objecto, considera-se empresária a sociedade anónima, e simples a cooperativa. As restantes são consideradas sociedades simples.

Em termos contabilísticos, as referidas sociedades empresárias, com excepção para as sociedades anónimas e as sociedades em comandita por acções, regem-se pelas normas do Código Civil; é o que determina o artigo 1179.º daquele diploma¹¹ que dispõe que a sociedade empresária é obrigada a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme dos seus livros, em conformidade com a documentação respectiva, e a preparar e apresentar, anualmente, o “balanço de resultado económico” e o “balanço patrimonial”.

Para as sociedades anónimas e as sociedades em comandita por acções, a organização da contabilidade tem suporte na Lei n.º 6.404, de 15 de Dezembro de 1976¹², que dispõe sobre as sociedades por acções e, enquanto documento de normalização contabilística, é considerado¹³ um dos alicerces na afirmação da contabilidade brasileira contemporânea, sendo conhecido como lei das sociedades por acções (LSA-BR).

A LSA-BR é, portanto, obrigatoriamente aplicável às sociedades anónimas, às sociedades em comandita por acções e às sociedades limitadas – que representam a grande maioria das sociedades no Brasil – cujo contrato social admita a direcção supletiva da sociedade limitada pelas normas previstas para as sociedades anónimas, conforme artigo 1053.º e parágrafo único, do Código Civil.

Na opinião de especialistas¹⁴, as instituições subordinadas ao Banco Central do Brasil, à Superintendência de Seguros Privados, à Agência Nacional de Telecomunicações, à Agência Nacional de Energia Eléctrica e ao Departamento de Aviação Civil são subordinadas a regras contabilísticas próprias, em cumprimento, ou não, da LSA-BR.

2.2.1. A influência da CVM e do CFC

É competência do Congresso Nacional a alteração da LSA-BR, no entanto, a promoção e aplicação deste diploma base depende, em grande parte e como a prática o demonstra, dos estudos produzidos sob o nome

¹⁰ Iudicibus e Marion (2004: 35).

¹¹ *Ibid.*

¹² Este diploma legal sofreu várias alterações, sendo as últimas impostas pela Lei n.º 10.303, de 31 de Outubro de 2001.

¹³ Rosa (1999: 54) e Iudicibus, Martins e Gelbcke (2003: 23).

¹⁴ Iudicibus, Martins e Gelbcke (2003: 28) e Madeira, Silva e Almeida (2004b: 76-77 e 2004a: 306).

da CVM e do CFC; também o IBRACON tem produzido normas e procedimentos que, mesmo não tendo carácter vinculativo, são adoptados pela CVM através das suas deliberações.

2.2.2. A regulamentação da CVM

Enquanto organismo de normalização contabilística, a CVM assenta a sua actuação na Lei n.º 6.385, de 7 de Dezembro de 1976¹⁵, que cria a CVM e disciplina o actual mercado de valores mobiliários; de acordo com o disposto na sua deliberação n.º 1, de 23 de Fevereiro de 1978, promulga diversa regulamentação aplicável às sociedades anónimas e às sociedades em comandita por acções, cujas acções estejam cotadas na Bolsa de Valores, na qual se destacam: as deliberações, que concretizam todos os actos do Colegiado da CVM; as instruções, através das quais são regulamentadas as matérias previstas na Lei n.º 6.385 e na LSA-BR; os pareceres de orientação, através dos quais a CVM fornece orientações aos agentes do mercado e aos investidores, sobre matéria que cabe à CVM regulamentar, ou veicula as suas opiniões sobre a interpretação da Lei n.º 6.385 e da LSA-BR; os pareceres, através dos quais a CVM responde a consultas específicas formuladas por agentes do mercado e por investidores, sobre matéria que cabe à CVM regulamentar; e as notas explicativas, que tomam público, os motivos que levam a CVM a propor ao Conselho Monetário Nacional matéria objecto de sua decisão e, também, as razões pelas quais o Colegiado da CVM aprovou uma determinada instrução.

2.2.3. A regulamentação do CFC

Enquanto pessoa jurídica de direito privado que, por delegação, presta serviço público, o CFC orienta e fiscaliza o exercício da profissão contabilística, por intermédio dos vinte e sete Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC); o CFC tem, também, o poder oficial de regulamentação contabilística, aplicável a todas as sociedades e obrigatória¹⁶ para todos os “contadores” e “técnicos em contabilidade”.

A Resolução n.º 751/93, de 29 de Dezembro de 1993¹⁷, relativa às normas brasileiras de contabilidade (NBC), determina que estas normas estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos, a observar aquando da realização dos trabalhos do profissional de contabilidade, em acordo com os princípios

¹⁵ Este diploma legal sofreu alterações com a publicação de vários diplomas legais, até à Lei n.º 10.411, de 26 de Fevereiro de 2002.

¹⁶ Beuren et al. (2002: 11).

¹⁷ Alterada pela Resolução n.º 875/00, de 23 de Março de 2000, pela Resolução n.º 935/02, de 11 de Junho de 2002, pela Resolução n.º 980/03, de 24 de Outubro de 2003 e pela Resolução n.º 1028/05, de 9 de Maio de 2005.

fundamentais de contabilidade, aprovados pela Resolução 750/93, de 29 de Dezembro de 1993, que conta com esclarecimentos sobre conteúdo e abrangência na Resolução n.º 774/94, de 16 de Dezembro de 1994.

As NBC classificam-se em: normas profissionais, que estabelecem regras de exercício profissional; e normas técnicas, que estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de contabilidade.

As NBC podem ser detalhadas por interpretações técnicas que, se necessário, poderão incluir exemplos.

O CFC poderá emitir comunicados técnicos quando ocorrerem situações decorrentes de actos governamentais que afectem, transitoriamente, as NBC. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística no Brasil, e seu âmbito, na Ilustração 2.

2.2.4. O projecto de Lei n.º 3741/2000

Originalmente elaborado por uma comissão integrada por representantes de entidades do mercado e de órgãos profissionais e de ensino, em 5 de Julho de 1999 foi entregue o anteprojecto de reformulação da LSA-BR, que propõe alterar algumas das suas disposições, nomeadamente as que tratam da matéria contabilística. Este anteprojecto, entretanto submetido a processo formal de audiência pública e, ainda, objecto de análise e discussão prévias entre os órgãos de Governo, deu lugar ao projecto de Lei n.º 3741/2000 que, em 11 de Dezembro de 2002, foi alterado; não foi, ainda, aprovado.

O projecto aponta como justificação principal, processo de globalização da economia, da abertura dos mercados e dos expressivos fluxos de entrada e saídas capitais, realidade bem diferente da existente quando se começou a pensar na revisão da LSA-BR e, principalmente, quando a mesma foi aprovada. Pretende eliminar ou diminuir as dificuldades de interpretação e de aceitação da informação contabilística brasileira, principalmente quando existem dois conjuntos de demonstrações contabilísticas, um para fins internos (assente no Código Civil) e outro para fins externos (assente na LSA-BR), com valores bem diferentes.

2.3. O plano nacional de contabilidade, de Cabo Verde

Em Cabo Verde vigora o plano nacional de contabilidade (PNC-CV), aprovado pelo Decreto n.º 4/84, de 30 de Janeiro de 1984¹⁸.

¹⁸ Este diploma legal foi alterado pelo Decreto n.º 1/84, de 28 de Janeiro de 1984, pelo Decreto n.º 26/87, de 19 de Março de 1987 e, mais recentemente, pelo Decreto-Lei n.º 39/2003, de 20 de Outubro de 2003.

De acordo com o artigo 2.º do diploma que o aprovou, o PNC-CV é obrigatoriamente aplicável às empresas públicas, às empresas mistas e com capitais públicos, às empresas privadas e às cooperativas. As instituições de crédito, seguros e previdência social devem adoptar outros planos de contabilidade adequados às suas naturezas e formas específicas de organização.

É competência do Ministro das Finanças a alteração do PNC-CV, eventualmente após proposta da recém criada – pelo Decreto-Lei n.º 12/2000, de 28 de Fevereiro de 2000 – Ordem Profissional de Auditores e Contabilistas Certificados, a quem compete superintender e representar as profissões de auditor e de contabilista em Cabo Verde. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística em Cabo Verde, e seu âmbito, na Ilustração 3.

2.3.1. A proposta de revisão do plano nacional de contabilidade

Sob coordenação do Banco Mundial, o Governo de Cabo Verde apresentou, em Fevereiro de 1997, o projecto de revisão do PNC-CV que, a ser aprovado – passaram dez anos – promoverá alterações no sentido de acompanhar os recentes desenvolvimentos instituídos pelo quadro normativo internacional quanto à qualidade da informação financeira, da evolução do sistema fiscal de Cabo Verde e da transparência das relações nas participações de capital para fazer face à futura evolução do mercado financeiro e abertura da Bolsa de Valores, antecipando a eventual necessidade de preparar e apresentar contas consolidadas.

De acordo com o artigo 2.º do projecto de Decreto-Lei, o PNC-CV alterado será obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades: empresas nacionais e estrangeiras abrangidas pela lei comercial; empresas públicas; empresas mistas com capitais públicos; e cooperativas.

Portanto, o próximo PNC-CV será não aplicável aos bancos, outras entidades do sector financeiro e empresas de seguros, as quais devem adoptar planos de contabilidade específicos. Passaram vários anos após a proposta de revisão, tomando-se importante representar as futuras mudanças, em apêndice, na Ilustração 4.

2.4. O plano oficial de contabilidade, de Guiné-Bissau

Na Guiné-Bissau vigora o primeiro plano oficial de contabilidade (POC-GW), aprovado pelo Decreto n.º 18/94, de 16 de Maio de 1994; este diploma surge como resposta à crescente implementação da iniciativa

privada em vários sectores de actividade, visando a comparabilidade das informações e a sua utilização pelos diversos agentes económicos.

Nos termos do artigo 2.º do diploma que o aprovou, o POC-GW é obrigatoriamente aplicável às empresas públicas e mistas, às sociedades nacionais e estrangeiras, às empresas individuais, estabelecimentos individuais e outras entidades obrigadas a “dispor de contabilidade organizada” e às cooperativas. Não aplicam o POC-GW, as entidades para as quais esteja prevista a adopção de planos de contabilidade específicos, designadamente instituições de crédito e de seguros.

É competência do Ministro das Finanças a resolução de quaisquer dúvidas decorrentes da execução do POC-GW. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística na Guiné-Bissau, e seu âmbito, na Ilustração 5.

2.5. O plano geral de contabilidade, em Moçambique

Em Moçambique vigora o plano geral de contabilidade (PGC-MZ), aprovado pela Resolução n.º 13/84, de 14 de Dezembro de 1984¹⁹.

Nos termos dos artigos 2.º e 3.º do diploma que o aprovou, o PGC-MZ é aplicável a todas as unidades económicas, designadamente as empresas com “contabilidade organizada”. Após autorização do Ministro das Finanças, o PGC-MZ poderá ser adaptado, desde que se respeitem as suas linhas fundamentais, às características e necessidades das unidades económicas ou dos sectores de actividade; no entanto, o PGC-MZ não é aplicável às unidades económicas que exerçam actividades no ramo bancário ou de seguros.

Sendo o órgão com responsabilidade no desenvolvimento e organização da contabilidade a nível nacional, é competência do Ministro das Finanças a alteração e aperfeiçoamento de quaisquer elementos do PGC-MZ, bem como a regulamentação sobre aspectos relativos à sua interpretação e aplicação. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística em Moçambique, e seu âmbito, na Ilustração 6.

2.6. O plano oficial de contabilidade, em Portugal

O actual documento de normalização contabilística, em Portugal, é o plano oficial de contabilidade (POC-PT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro de 1989. A transposição para o direito

¹⁹ Este diploma legal foi alterado pelo Diploma Ministerial n.º 221/98, de 30 de Dezembro de 1998.

interno português das normas comunitárias sobre contas individuais foi a principal justificação para a aprovação do POC-PT; por outro lado, foram efectuados ajustamentos em matérias contabilísticas, aconselhados pela experiência e evolução técnica, nacional e internacional²⁰.

Nos termos do artigo 2.º do diploma que aprovou o POC-PT, este é aplicável a: sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais²¹ (CSC); empresas individuais reguladas pelo Código Comercial; estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada; empresas públicas; cooperativas; agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico; outras entidades que já se encontrem sujeitas à sua aplicação ou que o venham a estar. O POC-PT não é aplicável aos bancos, às empresas de seguros e a outras entidades do sector financeiro para as quais esteja prevista a aplicação de planos de contabilidade específicos.

É da competência do Ministro das Finanças e da tutela, ouvida a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a aprovação das normas regulamentares necessárias à aplicação do POC-PT.

2.6.1. As normas contabilísticas da CNC

A afirmação da CNC em Portugal é mais evidente a partir do Decreto-Lei n.º 367/99²², de 18 de Setembro de 1999, no qual são aprovadas alterações profundas; aquele Decreto-Lei sublinhou a independência técnica da CNC e a sua dependência administrativa e financeira do Ministério das Finanças; ficou, no entanto, determinado que o objectivo principal da CNC é emitir normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas comunitárias e internacionais.

As normas contabilísticas da CNC, classificam-se em: directrizes contabilísticas (DC) que, inicialmente, serviram para suprir lacunas do POC-PT ou para responder a questões derivadas da conjuntura económica e

²⁰ A actualização do POC-PT em conformidade com as normas comunitárias sobre contas consolidadas ocorre com o Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho de 1991, que adicionou os capítulos relativos às normas de consolidação de contas e às demonstrações contabilísticas consolidadas. Foram promovidas outras alterações através do Decreto-Lei n.º 127/95, de 1 de Junho de 1995, do Decreto-Lei n.º 29/93, de 12 de Fevereiro, do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro de 1999, do Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril de 2003, Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de Abril de 2004 e do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro de 2005.

²¹ As referidas sociedades nacionais e estrangeiras, abrangidas pelo n.º 2 do artigo 1.º do CSC, são as sociedades em nome colectivo, as sociedades por quotas, as sociedades anónimas, as sociedades em comanditas simples e as sociedades em comandita por acções.

²² Até à publicação deste diploma, a sua actividade foi mais discreta e assentou em sucessivos diplomas legais, Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro de 1977, que aprovou a sua institucionalização; Portaria n.º 819/80, de 13 de Outubro de 1980, que aprovou as suas atribuições, organização e funcionamento; Portaria n.º 262/87, de 3 de Abril de 1987, que aprovou alterações ligeiras; e Portaria n.º 513/90, de 6 de Junho de 1990, que aprovou alterações ligeiras. No meio deste processo legislativo, assume relevância a adesão de Portugal em 1986 à, então designada, Comunidade Económica Europeia (CEE).

financeira numa economia de mercado em permanente mudança e, actualmente, acompanham as alterações decorrentes do processo de normalização contabilística internacional; e interpretações técnicas (IT) para o esclarecimento de situações regulamentadas nas directrizes contabilísticas e no POC-PT. A estreita influência dos temas das *IAS* nas DC da CNC é demonstrada por diversos investigadores²³. Especial atenção para a DC n.º 18 – revista no ano de 2005 – que estabelece a coexistência de dois referenciais: o das normas internacionais de contabilidade²⁴ (*IAS*) e o do normativo contabilístico nacional; desde finais de 1993, a própria Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) apoia as iniciativas da CNC²⁵.

Em apêndice, o esquema da normalização contabilística em Portugal, e seu âmbito, na Ilustração 7.

2.6.2. Dois níveis de normalização subordinados a uma única estrutura conceptual

Consciente das insuficiências das directivas comunitárias sobre contabilidade das sociedades, a União Europeia (UE) promoveu a publicação: da Directiva n.º 2001/65/CE²⁶, do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia (PE-CUE), de 27 de Setembro de 2001, que altera as regras de valorização dos instrumentos financeiros; do Regulamento n.º 1606/2002 do PE-CUE, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das *IAS-IFRS*; e da Directiva n.º 2003/51/CE, de 18 de Junho de 2003²⁷, que alarga a utilização do conceito de “justo valor” para certos elementos do activo, para além dos instrumentos financeiros.

O Regulamento n.º 1606/2002, apresenta como linhas orientadoras: a adopção e a utilização das *IAS-IFRS*²⁸ e respectivas interpretações²⁹ (*SIC-IFRI*), na UE; a obrigação de preparação e apresentação de contas consolidadas em conformidade com as *IAS-IFRS*, a partir de 1 de Janeiro de 2005, para as sociedades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro³⁰.

²³ Azevedo (2002: 15-16), Góis (2000b: 43-45 e 2000a: 14-15) e Santos (2002: 11-12 e 1999: 21).

²⁴ *International Accounting Standards (IAS)*.

²⁵ Rodrigues (2002: 152).

²⁶ Norma transposta para a ordem jurídica portuguesa, pelo Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de Abril de 2004.

²⁷ Norma transposta para a ordem jurídica portuguesa, pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro de 2005.

²⁸ Após a transição do *IASC* para *IASB*, em 2001, este iniciou os seus trabalhos e decidiu que todas as normas emitidas pelo seu antecessor - as *IAS* e as *SIC* - seriam aplicáveis até serem retiradas; portanto, as normas emitidas pelo *IASB*, designadas *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, incluem as *IAS* e as respectivas *SIC*.

²⁹ Em 2002, o *Standing Interpretation Committee (SIC)* do *IASB* é reformulado e é mudada a designação para *International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)*, cujas interpretações a emitir designar-se-ão *International Financial Reporting Interpretations (IFRI)* em substituição das *Interpretations (SIC)*.

³⁰ Os Estados-Membros devem permitir ou exigir a preparação e apresentação de contas individuais em conformidade com as *IAS-IFRS*, a partir de 1 de Janeiro de 2005, para as sociedades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro; devem, igualmente, permitir ou exigir a preparação e apresentação de contas consolidadas e individuais em conformidade com as *IAS-IFRS*, a partir de 1 de Janeiro de 2005, para as sociedades cujos títulos não sejam negociados publicamente.

Mais tarde, com a aprovação do Regulamento n.º 1725/2003, em 21 de Setembro de 2003, a CE determinou a obrigação da adopção, com efeitos a partir de 16 de Outubro de 2003 em todos os Estados-Membros, das *IAS* vigentes à data de 14 de Setembro de 2002³¹. Até 21 de Dezembro de 2005, a CE fez publicar várias alterações ao Regulamento n.º 1725/2003, cujos efeitos práticos são a inclusão de *IAS-IFRS* e de *IFRI*, bem como das resultantes emendas e substituições às *IAS* e interpretações conexas vigentes³². A CE deu tratamento diferente à *EC IASB*, fazendo-a publicar como anexo às observações relativas a certas disposições do Regulamento n.º 1606/2002, ou seja, não lhe conferiu carácter obrigatório.

Estes factos descritos reflectem a adesão da UE ao processo de harmonização contabilística internacional liderado pelo *IASB*, cujo processo normalizador – apoiado pelo G4+1³³ – segue as orientações da *International Organisation of Securities Commissions (IOSCO)*³⁴, e que se materializa, no essencial, sob a forma de Directivas e Regulamentos.

No contexto da estratégia relativa ao processo de harmonização contabilística internacional e face à crescente aceitação das *IAS* do *IASB*³⁵ a CNC aprovou, em 15 de Janeiro de 2003, o documento “projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística” para Portugal, que pretende o cumprimento das Directivas e Regulamentos da UE e a aproximação ao padrão mais exigente patenteado pelas *IAS-IFRS*. Neste projecto a CNC optou por um modelo que mantém ligações à actual prática contabilística, em conexão com a legislação da UE e com as *IAS-IFRS*, e que compreende dois níveis de normalização subordinados a uma única estrutura conceptual, a do *IASB*:

O primeiro nível apresenta uma configuração europeia/internacional, é dirigido às entidades com maiores exigências de relato financeiro no âmbito nacional, europeu e internacional e é constituído por elementos de

³¹ Com excepção das *IAS* n.º 32 e n.º 39 e das interpretações conexas, *SIC* n.º 5, n.º 16 e n.º 17.

³² Regulamentos n.º 707/2004, de 6 de Abril, n.º 2086/2004, de 19 de Novembro, n.º 2236/2004, de 29 de Dezembro, n.º 2237/2004, de 29 de Dezembro, n.º 2238/2004, de 29 de Dezembro, n.º 211/2005, de 4 de Fevereiro, n.º 1073/2005, de 7 de Julho, n.º 1751/2005, de 25 de Outubro, n.º 1864/2005, de 15 de Novembro, n.º 1910/2005, de 8 de Novembro, n.º 2106/2005, de 21 de Dezembro e n.º 108/2006, de 11 de Janeiro.

³³ Em vários documentos como o de Zeff (1998), Jonhson e Lennard (1998). O G4+1 é uma organização cujos membros, para além do *IASB* e do *FASB*, são os seguintes organismos emissores de normas: Accounting Standards Board (ASB), Reino Unido; Canadian Accounting Standards Board (CASB), Canadá; Australian Accounting Standards Board (AASB), Austrália; e Financial Reporting Standards Board (FRSB), Nova Zelândia.

³⁴ De acordo com Zeff (1998: 94-96), Santos (1999: 11) e Street, Nichols e Gray (2000: 28), inicialmente expressas no “*core set of accounting standards*” definido pelo *IOSCO* em 1993 e levado a efeito pelo *IASB* – na altura *IASC* – entre 1995 e 1998.

³⁵ Este projecto segue de perto um outro de Alves (2002), intitulado “Proposta para um novo modelo de normalização contabilística nacional”, datado de 12 de Dezembro de 2002.

adopção obrigatória³⁶ e por elementos de adopção facultativa ou recomendados³⁷. O segundo nível apresenta uma configuração nacional, é dirigido às entidades que não tenham de aplicar o primeiro nível de normalização, e é constituído por elementos que têm em consideração critérios que vão desde o contexto económico nacional até à adaptabilidade ao primeiro nível de normalização³⁸. A ligação entre os dois níveis de normalização será assegurada pelo facto de se subordinarem à mesma estrutura conceptual, dos modelos de demonstrações contabilísticas serem idênticos ou compatíveis, do código de contas ser comum e das normas contabilísticas de relato financeiro e as normas interpretativas se basearem nas *IAS-IFRS* e nas *SIC-IFRI*. A concretização deste novo modelo será assegurada através dos Regulamentos³⁹ n.º 1606/2001 e n.º 1725/2003 e de diplomas legais, aprovados ou a aprovar, que determinem que a normalização contabilística em Portugal assenta num modelo que compreende dois níveis de normalização subordinados a uma única estrutura conceptual, a do *IASB*, e aos restantes elementos ora explicados. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística em Portugal, e seu âmbito, na Ilustração 8.

2.6.3. O Sistema de Normalização Contabilística

No seguimento do referido, a CNC tem vindo a preparar os instrumentos contabilísticos do novo modelo – o qual designou por Sistema de Normalização Contabilística (SNC) – para vigorar a partir do ano de 2008.

O SNC prefigura um modelo baseado em princípios e não em regras, como o modelo do *IASB* adoptado na UE, garantindo a flexibilidade para acolher as alterações às normas do *IASB* adoptadas na UE e a compatibilidade com as Directivas Comunitárias. O SNC deverá ser criado por diplomas legais: Decreto-Lei

³⁶ A tradução oficial para a língua portuguesa da estrutura conceptual do *IASB* (*EC IASB*); a tradução oficial para a língua portuguesa das *IAS-IFRS* e das *SIC-IFRI* (*IASB GAAP*); e as notas anexas adicionais (NAA), que venham a ser exigidas pela legislação nacional.

³⁷ Os modelos de demonstrações contabilísticas (MDC) para contas individuais e consolidadas, em conformidade com as *IASB GAAP*, e que incluem o balanço, a demonstração dos resultados por funções, a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração das alterações no capital próprio; o código de contas (CC) que, no essencial, é formado por um quadro síntese de contas e pelo respectivo código de contas.

³⁸ São elementos do segundo nível de normalização: a tradução oficial para a língua portuguesa da estrutura conceptual do *IASB* (*EC IASB*); as normas de carácter geral (NCG) que, em articulação e conjuntamente com a estrutura conceptual, fornecem orientações gerais – incluirão as matérias objecto dos actuais capítulos 1 a 5 e 13 do POC-PT, adequadamente revistas e actualizadas; as normas contabilísticas de relato financeiro (NCRF), que constituem a adaptação das *IAS-IFRS* às necessidades das entidades às quais se aplicam e que garantem, no essencial, os critérios de reconhecimento e de valorização; as normas interpretativas (NI), que servem para esclarecer e orientar sobre o conteúdo dos restantes elementos deste nível de normalização; os modelos de demonstrações contabilísticas (MDC) para contas individuais e consolidadas, que correspondem aos fixados para o primeiro nível e, ainda, o modelo para divulgação dos princípios contabilísticos e das notas anexas; estes modelos serão estabelecidos em duas versões, de aplicação geral (MDC-G) e de aplicação simplificada (MDC-S), compatíveis entre si e com os modelos do primeiro nível de normalização; o código de contas (CC) comum ao primeiro nível e que, no essencial, é formado por um quadro síntese de contas e pelo respectivo código de contas.

³⁹ Ou outros Regulamentos sobre normalização contabilística, que venham a ser aprovados.

e Portarias e inclui uma norma destinada a entidades de pequena dimensão e com reduzidas necessidades na preparação da informação contabilística.

2.7. O plano de contabilidade geral das empresas, de São Tomé e Príncipe

Ao considerar a contabilidade um elemento fundamental no apoio à gestão das unidades económicas e na elaboração de estatísticas nacionais, o Decreto-Lei n.º 16/94, de 30 de Junho de 1994, aprovou o actual documento de normalização contabilística em São Tomé e Príncipe, o plano OCAM⁴⁰ de contabilidade geral das empresas (PCGE-ST).

De acordo com o artigo 3.º do diploma que aprovou o PCGE-ST, este é aplicável a todas as empresas industriais, comerciais, agrícolas e de serviços, que exerçam actividade em São Tomé e Príncipe, independentemente das suas formas jurídicas. Ficam de fora deste âmbito de aplicação, as instituições bancárias e financeiras.

É competência do Ministro da Economia e Finanças as adaptações aos planos de contas específicos de cada profissão ou sector de actividade, em conformidade com o plano OCAM. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística em São Tomé e Príncipe, e seu âmbito, na Ilustração 9.

3. Objectivos da informação financeira

Apesar de nos países em estudo a normalização contabilística deixar perceber uma forte influência da fiscalidade – se não considerarmos as alterações em curso no Brasil e em Portugal – os objectivos da informação financeira não transparecem esta debilidade estrutural.

3.1. Objectivos, em Angola

Na parte do PGC-AO intitulada “demonstrações financeiras”, o ponto 2, relativo aos objectivos, determina que as demonstrações contabilísticas proporcionam aos seus utilizadores informação, de apoio à tomada de decisões, acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira de uma entidade; este objectivo pode não permitir, contudo, uma visão global do comportamento da entidade uma vez que as demonstrações contabilísticas relatam informação financeira – o que exclui a informação não financeira – relativa a acontecimentos passados.

⁴⁰ Organização Comum Africana Malgaxe e Mauriciana.

3.2. Objectivos, no Brasil

Os objectivos da informação financeira estão estabelecidos em dois documentos: a Resolução n.º 774/94 do CFC⁴¹ e a deliberação n.º 29 da CVM, que aprova e referenda o Pronunciamento do IBRACON sobre a estrutura conceptual básica da contabilidade.

De acordo com o ponto 1.4 da Resolução n.º 774/94 do CFC, não há qualquer dificuldade na delimitação dos objectivos da contabilidade (enquanto ciência) a partir do seu objecto, que é o património, por estarem concentrados na correcta apresentação deste e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Por outro lado, o objectivo da contabilidade (enquanto técnica) consiste em proporcionar, aos utilizadores, informações sobre aspectos de natureza económica, financeira e física do património das entidades e suas mutações, sob diversas formas.

Já o ponto 1 da estrutura conceptual básica da contabilidade, aprovada pela deliberação n.º 29 da CVM, determina que constituem o objectivo principal da contabilidade, a avaliação da situação económica e financeira da entidade, no sentido estático, e a determinação de tendências futuras; todavia, as demonstrações contabilísticas constituem elemento necessário, mas não suficiente.

3.3. Objectivos, em Cabo Verde

Não existem referências a objectivos no PNC-CV; apenas o ponto 4 do capítulo 1, refere a contabilidade patrimonial e financeira e a análise dos resultados quanto às naturezas dos custos e proveitos e do ponto de vista funcional. Também o projecto de revisão do PNC-CV nada refere quanto aos objectivos da informação financeira; de forma breve, e pouco precisa, o capítulo 3 indica que as demonstrações contabilísticas devem ser preparadas e apresentadas para responder às necessidades de informação dos utilizadores.

3.4. Objectivos, na Guiné-Bissau

Também no POC-GW não existem quaisquer referências a objectivos, contudo, o seu capítulo I menciona que, considerando os diversos interesses dos utilizadores, a informação proporcionada deve ser compreensível e dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da empresa e dos seus resultados.

⁴¹ Que aprova o apêndice à Resolução n.º 750/93 do CFC.

3.5. Objectivos, em Moçambique

Tal como nos documentos de normalização contabilística dos países africanos antes abordados, com excepção para Angola, o PGC-MZ é omissivo quanto aos objectivos da informação financeira; no entanto, no seu capítulo I, relativo às disposições gerais, refere que a contabilidade geral constitui o sistema de informação cujas funções são determinar a situação patrimonial e os resultados das empresas.

3.6. Objectivos, em Portugal

Os objectivos da informação contabilística estão consagrados no POC-PT e, também, na directriz contabilística n.º 18 da CNC, que ao adoptar uma perspectiva conceptual, determina os objectivos das demonstrações contabilísticas e os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Assim, o capítulo 3.1 do POC-PT refere que as demonstrações contabilísticas devem proporcionar informação compreensível, de suporte às decisões dos utilizadores, acerca da posição financeira, das alterações na posição financeira e dos resultados das operações.

Entendimento seguido de perto pela directriz contabilística n.º 18 que, no seu ponto 3, determina como objectivos das demonstrações contabilísticas, o proporcionar informações de forma verdadeira e apropriada, acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis a um vasto conjunto de utilizadores para a tomada de decisões.

3.7. Objectivos, em São Tomé e Príncipe

Os objectivos da informação contabilística estão expressos no capítulo I do PCGE-ST, e podem resumir-se à determinação dos movimentos patrimoniais, da situação patrimonial e dos resultados; acrescenta, o artigo 17.º do diploma que aprova o PCGE-ST, que as demonstrações contabilísticas anuais devem ser regulares, verdadeiras e dar uma imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados.

3.8. Análise comparativa

Parece razoável que os objectivos da informação financeira sejam adequados à percepção da mesma pelos utilizadores⁴² proporcionando utilidade no apoio à tomada de decisões económicas que determinam a avaliação da capacidade, tempestividade e certeza da empresa de gerar dinheiro e equivalentes de dinheiro.

⁴² Como defendem, entre outros, Cravo (1991) e Carqueja (2000 e 2002).

O desenvolvimento conceptual dos documentos de normalização contabilística dos países em estudo, não facilita a leitura estruturada e a análise comparativa dos objectivos da informação financeira; no entanto, é possível estabelecer os seguintes pontos comuns: Brasil e Portugal apresentam capítulos reservados aos objectivos, em ambos os casos duplicados em documentos distintos, com relativo desenvolvimento conceptual; Angola e São Tomé e Príncipe apresentam os objectivos, mas em capítulos com menor desenvolvimento conceptual; e Cabo Verde, Guiné-Bissau e Moçambique nada referem quanto aos objectivos, apresentando breves referências em capítulos dispersos, que enquadrámos como objectivos. Em apêndice, a comparação dos objectivos da informação financeira reconhecidos, directa ou indirectamente, nos diplomas que regulam a contabilidade nos países lusófonos, na Tabela 1.

4. Características qualitativas da informação financeira

As características qualitativas referem-se a atributos que tomam útil aos utilizadores a informação proporcionada nas demonstrações contabilísticas; esta percepção em tomo da utilidade não é, no entanto, acolhida por todos os países em estudo.

4.1. Características qualitativas, em Angola

Na parte do PGC-AO intitulada “políticas contabilísticas”, o ponto 3, relativo às características qualitativas da informação financeira, elege como características qualitativas: a relevância, porque a informação é necessária para fundamentar e ou influenciar a tomada de decisões e as avaliações; e a fiabilidade, quando a informação é isenta de erros materiais e de juízos de valor; portanto a informação deverá ser *neutra, prudente e completa*, representando a posição financeira e os resultados de uma entidade e reflectindo a substância económica das operações e não meramente a sua forma legal.

4.2. Características qualitativas, no Brasil

As características qualitativas da informação financeira são apresentadas na NBC T n.º 1, intitulada “características da informação contábil”, aprovada pela Resolução n.º 785/95, de 28 de Julho de 1995, que no seu ponto 1.3, relativo aos atributos da informação contabilística, determina que a informação contabilística deve ser verdadeira e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades de um grande número de diferentes utilizadores, sem privilegiar deliberadamente nenhum deles e considerado o facto de que os interesses destes

nem sempre são coincidentes; considera atributos indispensáveis: a confiabilidade, se a informação for aceite pelo utilizador como suporte à tomada de decisões; a confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, plenitude e pertinência do seu conteúdo; a *veracidade* exige que as informações não contenham erros ou desvios e sejam preparadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e as NBC; a *plenitude* refere-se ao facto da informação compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende divulgar; a *pertinência* determina que o seu conteúdo e título da informação estejam de acordo; a tempestividade, respeitando a periodicidade, se e só se a informação contabilística é apresentada ao utilizador em tempo adequado à sua utilização; a compreensibilidade, se a informação se apresenta ao utilizador na forma mais compreensível, isto é, com *clareza* e *objectividade*; e a comparabilidade, se a informação se permite ao utilizador a percepção da evolução, numa mesma entidade ou em diversas entidades, ao longo do tempo e das suas posições relativas; a manutenção deste atributo não deverá constituir elemento impeditivo da evolução qualitativa da informação contabilística.

De forma menos clara, a Resolução n.º 774/94 do CFC, no seu ponto 1.5, relativo às informações geradas pela contabilidade, refere-se à *precisão* e à *consistência* da informação; por outro lado, subentendem-se as referências à compreensibilidade e à comparabilidade, pois determina que as informações devem permitir ao utilizador a observação e avaliação do comportamento da entidade, e a sua comparação com outros períodos ou entidades.

A deliberação n.º 29 da CVM, que aprova e referenda o Pronunciamento do IBRACON sobre a estrutura conceptual básica da contabilidade, nada refere quanto às características qualitativas da informação contabilística; expõe, apenas, as naturezas da informação: financeira, económica, física e de produtividade.

4.3. Características qualitativas, em Cabo Verde

Não existem, no PNC-CV, quaisquer referências às características qualitativas da informação financeira.

Já o projecto de revisão do PNC-CV, precisamente no capítulo 3, refere-se às características qualitativas como atributos que conferem utilidade à informação que as demonstrações contabilísticas proporcionam aos utilizadores, e que são: a compreensibilidade, pois a informação deve ser compreensível pelos utilizadores; a relevância, se a informação influencia as decisões económicas dos utilizadores ao ajudá-los na avaliação dos

acontecimentos passados, presentes ou futuros; a materialidade que, tal como a natureza da informação, afecta o atributo relevância; a informação reveste-se de materialidade se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas dos utilizadores; a fiabilidade, pois a informação deve ser digna de confiança, ou seja, isenta de erros materiais; a representação fidedigna da informação que, em favor da fiabilidade, deve representar fidedignamente as operações e outros acontecimentos que pretende apresentar ou se espera que apresente; a neutralidade, isto é, informação livre de considerações que possam influenciar a tomada de decisão; a plenitude da informação, que deve ser completa dentro dos limites da materialidade e do custo; e a comparabilidade, adoptando regras de valorização consistentes no tempo; não deve confundir-se com a mera uniformidade e não deve impedir a introdução de políticas contabilísticas mais adequadas, se em desacordo com a relevância e a fiabilidade.

4.4. Características qualitativas, na Guiné-Bissau

O capítulo II do POC-GW, relativo às características da informação financeira, determina que esta deve ser entendida pelos diversos utilizadores e dar uma imagem verdadeira e apropriada do património da empresa e dos seus resultados, integrando: a relevância, enquanto qualidade da informação influenciar as decisões dos utilizadores, atendendo à sua *materialidade* e *divulgação* em tempo útil; a fiabilidade da informação, que deve ser neutra e isenta de erros materiais e juízos prévios; e a comparabilidade da informação, em anos diferentes, através da consistência dos registos e da divulgação, o que permite análises de evolução e previsões.

4.5. Características qualitativas, em Moçambique

Não existem, no PGC-MZ, quaisquer referências às características qualitativas da informação financeira.

4.6. Características qualitativas, em Portugal

O capítulo 3.2 do POC-PT, relativo às características da informação financeira, refere que a qualidade principal desta é ser compreensível aos utilizadores. A sua utilidade é determinada por características qualitativas, a seguir enunciadas, que juntamente com conceitos, princípios e normas contabilísticas, permitem a preparação de demonstrações contabilísticas que apresentem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa: a relevância, como a qualidade

que a informação tem de influenciar as decisões dos seus utilizadores, ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros ou a confirmar ou corrigir as suas avaliações; relaciona-se com a materialidade, pois esta estabelece o ponto a partir do qual a informação tem utilidade, isto é, a informação é de relevância material se a sua omissão ou erro forem susceptíveis de influenciar as decisões; por outras palavras, a relevância afere-se à natureza ou qualidade da informação, o que implica a sua divulgação tempestiva, e a materialidade depende da sua dimensão; a fiabilidade, como a qualidade que a informação tem de estar liberta de erros materiais e de juízos prévios, ao divulgar de forma neutra o que tem por finalidade apresentar ou se espera apresente, sendo necessário que os acontecimentos sejam apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não apenas com a sua forma legal; e a comparabilidade, suportada na consistência da divulgação e da quantificação dos acontecimentos, permitindo identificar tendências na posição financeira e resultados da empresa, sem impedir a adopção de conceitos, princípios e normas contabilísticas alternativas, quando relevantes e fiáveis.

4.7. Características qualitativas, em São Tomé e Príncipe

No PCGE-ST, não existem quaisquer referências às características qualitativas da informação financeira; no entanto, no texto da introdução encontram-se referências à utilidade da informação na tomada de decisões, bem como à sua objectividade e comparabilidade.

4.8. Análise comparativa

Do ora exposto, sobressai a dificuldade de obter uma estruturação das características qualitativas da informação financeira, no entanto, é possível estabelecer as seguintes linhas de orientação: as principais características qualitativas são a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade e a comparabilidade; existem atributos das características qualitativas que em certos países são considerados como tal; são os casos da divulgação tempestiva, no Brasil, e da materialidade, da fidedignidade, da neutralidade e da plenitude, em Cabo Verde; em regra, relevância está associada à natureza da informação, à sua materialidade e divulgação tempestiva; apenas Angola e Portugal referem que o registo das operações deve atender à substância económica e não apenas à forma legal; e Moçambique é omissivo quanto às características qualitativas, tal como São Tomé e Príncipe que apenas faz breves referências à objectividade e à comparabilidade.

Em apêndice, a comparação das características qualitativas da informação financeira reconhecidas, directa ou indirectamente, nos diplomas que regulam a contabilidade nos países lusófonos, na Tabela 2.

5. Princípios contabilísticos

A existência de princípios contabilísticos está relacionada com a necessidade, comum a qualquer profissional de contabilidade, de preparar as demonstrações contabilísticas de forma a obter a imagem adequada da situação económica e financeira e dos resultados das entidades.

Só desta forma é possível alcançar o atributo da comparabilidade e, assim, proporcionar informação útil no apoio à tomada de decisões.

5.1. Princípios contabilísticos, em Angola

No ponto 4 do PGC-AO, do capítulo relativo às políticas contabilísticas, são estabelecidas as bases de apresentação das demonstrações contabilísticas: continuidade; e acréscimo.

No ponto seguinte do PGC-AO, ainda do mesmo capítulo, são considerados os seguintes princípios contabilísticos: consistência; materialidade; não compensação de saldos; e comparabilidade.

5.2. Princípios contabilísticos, no Brasil

No Brasil, em acordo ao artigo 177.º da LSA-BR, a escrituração será mantida em registos permanentes, em obediência às regras da legislação comercial, da própria LSA-BR e aos princípios de contabilidade geralmente aceites. Estes princípios, designados princípios fundamentais da contabilidade, estão consagrados em dois documentos: a Resolução n.º 750/93 do CFC, de 29 de Dezembro de 1993, e o apêndice aprovado pela Resolução n.º 774/94 do CFC, de 16 de Dezembro de 1994, sobre os princípios fundamentais de contabilidade; e a deliberação n.º 29 da CVM, de 5 de Fevereiro de 1986, que aprova e referenda o Pronunciamento do IBRACON sobre a estrutura conceptual básica da contabilidade.

De acordo com o artigo 2.º da Resolução n.º 750/93 do CFC, os princípios fundamentais da contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da contabilidade e, nos termos do seu artigo 3.º, são os seguintes: entidade; continuidade; oportunidade; registo pelo valor original; actualização monetária; competência; e prudência. O esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência destes mesmos princípios consta da referida Resolução n.º 774/94 do CFC. Considerando as normas internacionais de

contabilidade, a Resolução n.º 900/01 do CFC, de 22 de Março de 2001, determinou regras de aplicação prática do princípio da actualização monetária.

Já o ponto 1 da estrutura conceptual básica da contabilidade, aprovada pela deliberação n.º 29 da CVM, classifica os princípios fundamentais da contabilidade em três categorias básicas: postulados ambientais (entidade contabilística; e continuidade da entidade); princípios contabilísticos propriamente ditos (custo como base de valor; denominador comum monetário; realização da receita; e confronto das despesas com as receitas e com os períodos contabilísticos); e convenções ou restrições aos princípios contabilísticos fundamentais (objectividade; materialidade; conservadorismo; e consistência). Acrescenta que numa enunciação axiomática da teoria da contabilidade, os postulados seriam os próprios axiomas, os princípios seriam os teoremas e as convenções (ou restrições) seriam os corolários.

5.3. Princípios contabilísticos, em Cabo Verde

Não existem quaisquer referências a princípios contabilísticos no PNC-CV; no entanto, o capítulo 4 do projecto de revisão do PNC-CV indica os seguintes princípios contabilísticos: continuidade; consistência; acréscimo ou especialização dos exercícios ou, ainda, efectividade das operações; prudência; substância sobre a forma; materialidade; e custo histórico.

5.4. Princípios contabilísticos, na Guiné-Bissau

Nos termos do capítulo III do POC-GW a preparação das demonstrações contabilísticas deve fundamentar-se nos seguintes princípios contabilísticos: continuidade; uniformidade; especialização dos exercícios; custo histórico; prudência; materialidade; não compensação de saldos; e correspondência de balanços sucessivos.

5.5. Princípios contabilísticos, em Moçambique

No capítulo I do PGC-MZ, relativo às disposições gerais, o ponto 1.º do título “critérios valorimétricos” determina que na valorização dos meios da empresa devam ser aplicados os seguintes princípios: consistência dos exercícios; custo histórico; efectivação das operações.

5.6. Princípios contabilísticos, em Portugal

Em Portugal, os princípios contabilísticos encontram-se dispersos nas normas internacionais de contabilidade do *IASB*, no POC-PT e nas directrizes contabilísticas da CNC.

Os princípios contabilísticos constantes do capítulo 4 do POC-PT – para os quais não se apontam preferências⁴³ – são considerados fundamentais: continuidade; consistência; especialização ou acréscimo; custo histórico; prudência; substância sobre a forma; e materialidade.

5.7. Princípios contabilísticos, em São Tomé e Príncipe

O artigo 20.º do diploma que aprova o PCGE-ST, refere que as demonstrações contabilísticas anuais devem respeitar o princípio da prudência e que a sua preparação supõe a continuidade das actividades normais da empresa.

Outras referências são encontradas na “introdução à primeira edição em francês” do PCGE-ST, que refere os seguintes princípios contabilísticos: consistência; prudência; e identidade.

5.8. Análise comparativa

Designar os princípios contabilísticos como “geralmente aceites”, significa que, devidamente enquadrados numa estrutura conceptual, são aceites por uma entidade normalizadora como de aplicação universalmente geral, ou seja, são válidos para todas as entidades, quaisquer que sejam as suas formas jurídicas, actividades e dimensões. O sentido amplo do conceito inclui⁴⁴ os fundamentos básicos da contabilidade, qualquer que seja a sua natureza conceptual, e as regras concretas aplicáveis a situações ou factos específicos. As diferentes expressões, significados e enquadramentos conceptuais dos princípios contabilísticos, nos países em estudo, dificultam a análise transversal dos mesmos. Contudo, se atendermos aos pressupostos subjacentes e às restrições aos princípios contabilísticos adoptados em alguns países, é possível estabelecer as subsequentes linhas de orientação: apenas em Angola e no Brasil são apresentados pressupostos subjacentes à preparação das demonstrações contabilísticas; actualmente, Cabo Verde não apresenta princípios contabilísticos; esta lacuna poderá ser preenchida com a aprovação do projecto de revisão do PNC-CV; o número de princípios contabilísticos adoptados, em Moçambique e em São Tomé e Príncipe é três; existe um conjunto heterogéneo de princípios contabilísticos que, nalguns casos, se consideram características qualitativas ou pressupostos subjacentes; é possível identificar um grupo de princípios contabilísticos que são adoptados em cinco países: acréscimo ou especialização dos exercícios, consistência, continuidade, custo histórico,

⁴³ Machado (2004: 8).

⁴⁴ Como entendem Cañibano Calvo, Tua Pereda e López Combarros (1985, in Tua Pereda, 1989: 72).

materialidade e prudência; admitindo a consistência como restrição no Brasil, este princípio é o único que reúne consenso, seguido de perto pelo princípio do acréscimo ou especialização dos exercícios; ainda no Brasil, parece pouco clara a relação entre prudência (princípio) e conservadorismo (restrição); a actualização monetária e outros cinco princípios contabilísticos são reconhecidos nessa qualidade, exclusivamente no Brasil; apenas Brasil e Portugal adoptam o princípio da substância sobre a forma; e apenas o Brasil admite restrições aos princípios contabilísticos.

Em apêndice, a comparação dos princípios contabilísticos reconhecidos nos países lusófonos, na Tabela 3, considerando que: no Brasil, o “princípio da competência” se refere ao “princípio do acréscimo / especialização dos exercícios”; e o “princípio do registo pelo valor original” e o “princípio do custo como base de valor” se referem ao “princípio do custo histórico”; no POC-GW, o “princípio da uniformidade” se refere ao “princípio da consistência”; no PGC-MZ, o “princípio da identidade” se refere ao “princípio do acréscimo / especialização dos exercícios”; e no PCGE-ST, o “princípio da identidade” se refere ao “princípio da correspondência de balanços sucessivos”.

6. Classes de contas

As classes de contas, enquanto meio para atingir o objectivo da preparação de informação, têm configuração própria em função da definição de elementos das demonstrações contabilísticas; nos países em estudo, com excepção do Brasil, torna-se evidente a opção por nomenclaturas comuns, através da imposição de códigos e de listas de contas.

6.1. Classes de contas, em Angola

No início do PGC-AO, a parte “principais alterações”, nos pontos 2.7 e 2.9, refere a ausência de normas internacionais relativas à utilização de quadro e lista de contas, entenda-se códigos de contas, e à forma de organização das classes de contas. Posteriormente, na parte “quadro e listas de contas”, o ponto 1 apresenta três justificações da sistematização e codificação das rubricas para efeitos de registo contabilístico: orientar o processo de reconhecimento das operações e outros acontecimentos; simplificar o controlo dos registos efectuados; e facilitar a consulta de saldos e quantias para efeitos de preparação das demonstrações contabilísticas.

As classes são divididas em três grandes grupos: classe 0 – contas de ordem; classes 1 a 8 – contabilidade geral; e classe 9 – contabilidade analítica.

Acrescenta que é obrigatória a utilização das classes relativas à contabilidade geral que, para auxiliar a sua interpretação e aplicação, conta com uma parte intitulada “notas explicativas”: classe 1 – meios fixos e investimentos; classe 2 – existências; classe 3 – terceiros; classe 4 – meios monetários; classe 5 – capital e reservas; classe 6 – proveitos e ganhos por natureza; classe 7 – custos e perdas por natureza; classe 8 – resultados. As notas explicativas, que contam com a transposição do conteúdo das normas internacionais existentes, restringem ao mínimo as regras de movimentação das contas, incluem definições de termos contabilísticos e orientações sobre o reconhecimento dos elementos nas demonstrações contabilísticas.

6.2. Classes de contas, no Brasil

Os documentos de normalização contabilística, no Brasil, não estabelecem códigos para as classes de contas. A análise efectuada determina que, no Brasil não existe uniformidade – pelo menos, com suporte em diploma legal – ao nível dos códigos e, conseqüentemente, da lista de contas; a informação encontra-se dispersa nos seguintes documentos: a LSA-BR refere, no seu artigo 176.º – Capítulo XV - secção II, relativa às demonstrações contabilísticas – que as contas semelhantes poderão ser agrupadas e os pequenos saldos poderão ser agregados sob determinadas condições e veda a utilização de designações genéricas – como "diversas contas" ou "contas correntes" – o que parece constituir a primeira aproximação à definição de classe de contas; a NBC T n.º 2.5, intitulada “contas de compensação”, aprovada pela Resolução n.º 612/85, de 17 de Dezembro de 1985, refere-se de forma linear às contas de ordem; o artigo 178.º da LSA-BR, determina que, no balanço as contas são classificadas em função dos elementos patrimoniais nelas registados e agrupadas de modo a proporcionar conhecimento ao utilizador; o § 1.º do artigo 178.º estabelece, para o activo, os seguintes grupos: activo circulante, activo realizável a longo prazo e activo permanente, este dividido em investimentos, activo imobilizado e activo diferido; o § 2.º do artigo 178.º estabelece, para o passivo, os seguintes grupos: passivo circulante, passivo exigível a longo prazo, resultados de exercícios futuros, património líquido, este dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados; o artigo 187.º estabelece, para a demonstração do

resultado do exercício, a discriminação dos seguintes itens (receita bruta das vendas e serviços, deduções das vendas, abatimentos e impostos; receita líquida das vendas e serviços, custo das mercadorias e serviços vendidos e lucro bruto; despesas com as vendas, despesas financeiras deduzidas das receitas, despesas gerais e administrativas e outras despesas operacionais; lucro ou prejuízo operacional e receitas e despesas não operacionais; resultado do exercício antes dos impostos – designado “imposto sobre a renda” – e provisão para os impostos; participações de obrigações – designadas “debêntures” – empregados, administradores e partes beneficiárias; contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados; e lucro ou prejuízo líquido do exercício e seu valor por acção do capital social); por último, e para as sociedades que aplicam o Código Civil, o parágrafo único do artigo 1183.º determina, de forma elementar, que é permitido o uso de códigos de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

Pelo exposto é possível estabelecer que no Brasil, ao nível da lista de contas, a secção II do capítulo XV da LSA-BR determina grupos de contas para os elementos do activo e do passivo e para os elementos que evidenciam a formação dos resultados.

As contas de ordem são referidas na NBC T n.º 2.5, aprovada pela Resolução n.º 612/85 do CFC.

6.3. Classes de contas, em Cabo Verde

O subcapítulo 1.3 do PNC-CV, intitulado “código de contas”, apresenta um quadro de contas que, de forma indirecta, são divididas em três grandes grupos: classe 0 – é omissa quanto à sua utilidade; classes 1 a 8 – contabilidade geral; e classe 9 – contabilidade analítica.

Para a contabilidade geral, também designada “financeira e patrimonial” e “externa”, prevê a utilização das seguintes classes que, no subcapítulo 1.4 e respectivos apêndices, contam com indicações técnicas sobre a compreensão, movimentação e valorização das respectivas contas: classe 1 – meios monetários; classe 2 – terceiros e antecipações; classe 3 – existências; classe 4 – imobilizações; classe 5 – capital, reservas e resultados transitados; classe 6 – custos por natureza; classe 7 – proveitos por natureza; classe 8 – resultados.

O projecto de revisão do PNC-CV, nas considerações técnicas relativas ao quadro e códigos de contas, sublinha a opção de uma estrutura próxima da existente, da qual resultam a alteração da designação de

algumas⁴⁵ classes – no caso da classe 3 é proposta uma nova estrutura, em sistema de inventário permanente e em sistema de inventário intermitente – e a criação e alteração de códigos de contas devido à introdução, no ordenamento fiscal de Cabo Verde, do imposto sobre o valor acrescentado, intenção já concretizada com a publicação do já referido Decreto-Lei n.º 39/2003, de 20 de Outubro de 2003.

6.4. Classes de contas, na Guiné-Bissau

Os capítulos VIII e IX do POC-GW, relativos ao quadro e códigos de contas, concebem a divisão das contas em três grandes grupos: classe 0 – outras informações; classes 1 a 8 – contabilidade geral; e classe 9 – contabilidade analítica.

Para a contabilidade geral são definidas as seguintes classes que, no capítulo X, contam com notas explicativas sobre o âmbito e movimentação de algumas contas: classe 1 – disponibilidades; classe 2 – terceiros; classe 3 – existências; classe 4 – imobilizações; classe 5 – capital, reservas e resultados transitados; classe 6 – custos e perdas; classe 7 – proveitos e ganhos; classe 8 – resultados.

6.5. Classes de contas, em Moçambique

O capítulo II do PGC-MZ, relativo ao quadro e códigos de contas, actualizado pelo Diploma Ministerial n.º 221/98, de 30 de Dezembro, subentende a divisão das contas em três grupos: classe 0 – contas de ordem; classes 1 a 8 – contabilidade geral; e classe 9 – contabilidade analítica.

Para a contabilidade geral são definidas as seguintes classes que, nos capítulos III e IV designados, respectivamente, “terminologia” e “modalidades de funcionamento”, contam com notas explicativas para algumas contas: classe 1 – meios circulantes financeiros; classe 2 – meios circulantes materiais; classe 3 – meios imobilizados; classe 4 – credores; classe 5 – fundos próprios; classe 6 – custos; classe 7 – proveitos; classe 8 – resultados.

6.6. Classes de contas, em Portugal

A conjugação das considerações técnicas e dos capítulos 10 e 11 do POC-PT, ambos relativos ao quadro e códigos de contas, relevam a divisão das contas em três grandes grupos: classe 0 – contas de ordem; classes 1 a 8 – contabilidade geral; e classe 9 – contabilidade analítica, também designada “interna” ou “de custos”.

⁴⁵ As classes a alterar designar-se-ão “classe 1 – disponibilidades”, “classe 2 – terceiros”, “classe 5 – situação líquida”, “classe 6 – custos e perdas”, “classe 7 – proveitos e ganhos” e “classe 8 – custos e proveitos não operacionais”.

Para a contabilidade geral são definidas as seguintes classes que, no capítulo 12, contam com notas explicativas para algumas contas: classe 1 – disponibilidades; classe 2 – terceiros; classe 3 – existências; classe 4 – imobilizações; classe 5 – capital, reservas e resultados transitados; classe 6 – custos e perdas; classe 7 – proveitos e ganhos; classe 8 – resultados.

6.7. Classes de contas, em São Tomé e Príncipe

A conjugação dos capítulos I e II do PCGE-ST, este relativo ao quadro e códigos de contas, relevam a divisão das contas em dois grandes grupos: classes 1 a 8 – contabilidade geral; e classe 9 – contabilidade analítica de exploração.

As contas relativas à contabilidade geral são, ainda, divididas em duas partes, uma relativa às contas de movimentos, patrimoniais e de gestão, e outra relativa às contas de situação patrimonial. Original, no mínimo, é a utilização da classe 0, que determina a existência de classes e contas precedidas do algarismo “0” indicando que as mesmas são contas de situação patrimonial ou contas de gestão extra-exploração, relativas a perdas e ganhos. Para a contabilidade geral são definidas as seguintes classes que, no capítulo III e IV, contam com algumas disposições gerais, terminologia e modalidades de funcionamento: Classes de contas patrimoniais (movimento patrimonial seguido, entre parêntesis, de situação patrimonial): classe 1 (01) – capitais permanentes; classe 2 (02) – valores imobilizados; classe 3 (03) – existências; classe 4 (04) – terceiros e regularizações; classe 5 (05) – contas financeiras; classe 8 (08) – contas patrimoniais especiais. Classes de contas de gestão (exploração seguido, entre parêntesis, de extra-exploração): classe 6 (06) – custos e perdas por natureza; classe 7 (07) – proveitos e ganhos por natureza; classe 8 (08) – saldos característicos de gestão.

6.8. Análise comparativa

A maioria dos países utiliza códigos de contas como meio para atingir um fim; apenas o Brasil não estabelece códigos de contas e, conseqüentemente, remete para alguns artigos da LSA-BR, os grupos de contas para os elementos do património e para os elementos que evidenciam a formação dos resultados. Nos restantes países, a estruturação das classes de contas permite perceber a divisão clara entre a contabilidade analítica (classe 9) e a contabilidade geral (classes 1 a 8); com excepção de São Tomé e Príncipe, as contas de

ordem apresentam classe própria (classe 0). As contas da contabilidade geral apresentam, em regra, a seguinte estrutura: classes 1 a 5, contas patrimoniais; classes 6 e 7, contas de custos e proveitos; e classe 8, apuramento dos resultados. Em apêndice, a comparação – com base na nomenclatura do POC-PT – das classes de contas que constam nos diplomas que regulam a contabilidade nos países lusófonos, na Tabela 4.

7. Demonstrações contabilísticas

A apresentação dos elementos nas demonstrações contabilísticas implica um processo de subclassificação dos mesmos, dependendo das suas naturezas ou funções, para que a informação a proporcionar seja útil no apoio à tomada de decisões.

7.1. Demonstrações contabilísticas, em Angola

No ponto 1 da parte do PGC-AO, relativa aos componentes das demonstrações contabilísticas, é estabelecido que são de preparação obrigatória as seguintes demonstrações contabilísticas: o «balanço»; a «demonstração de resultados (por natureza)» ou, em sua substituição, a «demonstração de resultados (por função)»; a «demonstração de fluxos de caixa (método directo)» ou, em sua substituição, a «demonstração de fluxos de caixa (método indirecto)»; e as «notas às contas». Em apêndice, uma síntese representativa modelos das demonstrações contabilísticas, com excepção para as notas às contas, na Ilustração 10.

7.2. Demonstrações contabilísticas, no Brasil

O capítulo XV da LSA-BR, no seu artigo 176.º da secção II, relativa às demonstrações contabilísticas, indica como demonstrações contabilísticas: o «balanço patrimonial»; a «demonstração de lucros ou prejuízos acumulados» que, de acordo com a parte final do § 2.º do artigo 186.º, pode ser incluída na «demonstração das mutações do património líquido»; a «demonstração do resultado do exercício»; e a «demonstração das origens e aplicações de recursos». Contudo, o § 6.º do artigo 176.º da LSA-BR, refere que a companhia fechada que, à data do balanço, apresente património líquido de valor não superior a um milhão de reais, não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos. Os § 4.º e 5.º do artigo 176.º e a NBC T n.º 6.2 determinam a preparação e apresentação de «notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações adicionais» o que compreende informações de natureza social, de produtividade e sobre os segmentos dos negócios.

Entretanto, quer o anteprojecto de reformulação da LSA-BR, quer o projecto de Lei n.º 3741/2000 e o respectivo substitutivo, consideram a substituição da «demonstração das origens e aplicações de recursos» pela «demonstração dos fluxos de caixa» – que indicará as alterações ocorridas durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações num mínimo de três fluxos: das operações, dos financiamentos e dos investimentos – e a adopção da «demonstração do valor adicionado», para as companhias abertas; todavia, o referido último documento recomenda a alteração do § 6.º do artigo 176.º da LSA-BR, para que a companhia fechada que, à data do balanço, apresente património líquido de valor inferior a três milhões de reais, não seja obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

Também a NBC T n.º 3 e 3.1 a 3.7, aprovadas pela Resolução n.º 686/90, de 14 de Dezembro de 1990 – e que regulamenta conceitos, conteúdos, estruturas e nomenclaturas das demonstrações contabilísticas – referem as mesmas demonstrações contabilísticas, excepto a demonstração dos fluxos de caixa.

Em apêndice, uma síntese representativa das disposições, da LSA-BR e das NBC T n.º 3 e 3.1 a 3.7, com excepção para as notas explicativas, nas Ilustrações 11 e 12, que apresentam semelhanças e esclarecem pequenas diferenças de pormenor, por exemplo: no «balanço patrimonial» da LSA-BR, o património líquido é incluído no passivo, o que não acontece na NBC T n.º 3.2; na «demonstração das origens e aplicações de recursos» da NBC T n.º 3.6, o valor resultante das operações da entidade é separado das restantes origens e aplicações de recursos; na «demonstração do resultado do exercício» da LSA-BR, é incluída informação sobre o lucro ou prejuízo por acção; na «demonstração de lucros ou prejuízos acumulados» da LSA-BR, é incluída informação sobre o dividendo por acção; a «demonstração das mutações do património líquido» da NBC T n.º 3.5, não estando prevista na LSA-BR, é obrigatória para as companhias abertas, conforme instrução n.º 59/86 da CVM, de 22 de Dezembro de 1986.

7.3. Demonstrações contabilísticas, em Cabo Verde

Os subcapítulos 1.1 e 1.2 do PNC-CV, determinam a elaboração das seguintes demonstrações contabilísticas, em versão integral e simplificada: o «balanço sintético» e o «balanço analítico»; a «demonstração dos resultados líquidos»; a «demonstração de resultados por funções»; o «mapa de origem e

aplicação de fundos»; a «demonstração dos resultados extraordinários do exercício» e a «demonstração dos resultados de exercícios anteriores»; e os «mapas de desenvolvimento» para as vendas, o custo das vendas, os custos industriais não incorporados, os custos de distribuição e os custos administrativos; o Decreto n.º 26/87, de 19 de Março de 1987, aprovou o «anexo ao balanço e à demonstração de resultados».

O projecto de revisão do PNC-CV, no capítulo relativo às demonstrações contabilísticas, não altera substancialmente este cenário uma vez que propõe a adopção de versões sintética e analítica do balanço e da demonstração dos resultados, para além do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados.

Em apêndice, uma síntese dos modelos das demonstrações contabilísticas, com excepção para o anexo e os vários mapas de desenvolvimento, na Ilustração 13.

7.4. Demonstrações contabilísticas, na Guiné-Bissau

Em observância do disposto no artigo 3.º do Decreto-Lei 18/94, os capítulos V, VI e VII do POC-GW, expressam as seguintes demonstrações contabilísticas: o «balanço sintético» e o «balanço analítico»; a «demonstração dos resultados»; e o «anexo ao balanço e demonstração de resultados».

Em apêndice, uma síntese dos modelos das demonstrações contabilísticas, com excepção para o anexo ao balanço e demonstração dos resultados, na Ilustração 14.

7.5. Demonstrações contabilísticas, em Moçambique

O final do capítulo I do PGC-MZ, refere-se às seguintes demonstrações contabilísticas: o «balanço»; a «demonstração de resultados»; e os «anexos ao balanço e demonstração de resultados».

Em apêndice, uma síntese dos modelos das demonstrações contabilísticas, com excepção para o anexo ao balanço e demonstração dos resultados, na Ilustração 15.

7.6. Demonstrações contabilísticas, em Portugal

O desenvolvimento do capítulo do POC-PT relativo às considerações técnicas, deixa perceber quais as opções relativas às demonstrações contabilísticas: o «balanço» que compreende dois modelos, um dos quais menos desenvolvido; a «demonstração dos resultados por naturezas» que compreende dois modelos, um dos quais menos desenvolvido, e a «demonstração dos resultados por funções»; a «demonstração dos fluxos de

caixa», que prevê os métodos directo e indirecto; o «anexo ao balanço e à demonstração dos resultados» e o «anexo à demonstração dos fluxos de caixa».

Em apêndice, uma síntese dos modelos das demonstrações contabilísticas, com excepção para o anexo ao balanço e à demonstração dos resultados e para o anexo à demonstração dos fluxos de caixa, na Ilustração 16.

7.7. Demonstrações contabilísticas, em São Tomé e Príncipe

O capítulo VI do PCGE-ST, intitulado “mapas”, enuncia as seguintes demonstrações contabilísticas: o «mapa de saldos característicos de gestão»; o «mapa de passagem aos saldos das contas patrimoniais»; o «balanço»; e o «anexo ao balanço».

Como se constata, as designações são diferentes das normalmente utilizadas nos restantes países em estudo o que, no entanto, não se revela no conteúdo pois: o «mapa de saldos característicos de gestão» é a demonstração dos resultados por naturezas, estruturada de forma a destacar os diversos resultados e alguns indicadores, como a margem bruta e o valor acrescentado; as origens e aplicações de recursos são apresentadas no «mapa de passagem aos saldos das contas patrimoniais»; e o «balanço» apresenta a situação patrimonial no final do período.

Em apêndice, uma síntese dos modelos das demonstrações contabilísticas, com excepção para o anexo ao balanço, na Ilustração 17.

7.8. Análise comparativa

Nos vários países em estudo não se verifica uma configuração harmonizada do conjunto das demonstrações contabilísticas de apresentação obrigatória; e quando há coincidência do objecto da demonstração, o mesmo não se pode afirmar para a estrutura da sua apresentação; não obstante, podemos estabelecer algumas linhas de orientação: o balanço, enquanto demonstração do património, é reconhecido em todos os países; os elementos relacionados com o balanço são o activo, o passivo e o capital próprio; no Brasil, o capital próprio é apresentado isolado ou integrado no passivo; em Moçambique e São Tomé e Príncipe, o capital próprio está integrado no passivo; apenas Angola e Portugal, aqui por via da *EC IASB*, apresentam as definições dos elementos relacionados com o balanço; nos restantes países podemos depreender as definições dos

elementos relacionados com o balanço, que são não coincidentes; Angola e Portugal adoptam a demonstração dos resultados por funções e por naturezas; Brasil e Cabo Verde, adoptam somente a demonstração dos resultados por funções; Guiné-Bissau, Moçambique e São Tomé e Príncipe, adoptam apenas a demonstração dos resultados por naturezas; os elementos relacionados com as demonstrações dos resultados são os proveitos e os custos; apenas Angola e Portugal, aqui por via da *EC IASB*, apresentam as definições dos elementos relacionados com as demonstrações dos resultados; nos restantes países podemos depreender as definições dos elementos relacionados com as demonstrações dos resultados que, tal como no balanço, são não coincidentes; apenas Angola e Portugal adoptam a demonstração dos fluxos de caixa, pelos métodos directo e indirecto; por outro lado, Brasil, Cabo Verde e São Tomé e Príncipe adoptam a demonstração das origens e aplicações de fundos; todos os países, com excepção para o Brasil, apresentam anexos às demonstrações contabilísticas; e a demonstração das alterações ao capital próprio é adoptada no Brasil e, indirectamente através dos respectivos anexos, em Angola, Cabo Verde, Guiné-Bissau e Portugal. Em apêndice, a comparação das demonstrações contabilísticas e seus elementos, reconhecidos nos países lusófonos, na Tabela 5.

8. Critérios de valorização

O valor, enquanto expressão quantitativa do processo contabilístico, assume importância capital na preparação da informação; no entanto, a relatividade do valor dos elementos das demonstrações contabilísticas obriga ao cumprimento rigoroso de critérios de valorização, comuns e perceptíveis, de forma a permitir análises e decisões suportadas em bases informativas comparáveis; parece ser a melhor forma quando se pretende proporcionar informação útil no apoio à tomada de decisões.

8.1. Critérios de valorização, em Angola

No ponto 7 da parte do PGC-AO, relativo à valorização, esta é entendida como o processo de determinação da quantia pela qual as operações e outros acontecimentos devem ser reconhecidos, registados e apresentados nas demonstrações contabilísticas; a valorização é apresentada em bases globais e específicas.

As bases de valorização globais, utilizadas em graus diferentes e em várias combinações, para concretização das valorizações específicas são o custo histórico, como valor original de entrada no património de uma

operação ou acontecimento, o custo corrente, como valor actualizado de aquisição de activos e de liquidação de passivos, o valor realizável (de liquidação), como valor de realização de activos e de liquidação de passivos, e o valor presente (actual), como valor descontado dos futuros fluxos de caixa; portanto, o custo histórico é a base de valorização global genericamente adoptada no PGC-AO, não sendo consideradas as variações no nível geral de preços e nos preços específicos dos activos.

8.2. Critérios de valorização, no Brasil

No Brasil, os critérios de valorização estão dispostos nas seguintes normas: artigos 183.º e 184.º da LSA-BR; Resolução n.º 732/92 do CFC, de 22 de Outubro de 1992 – alterada pela Resolução n.º 846/99, de 25 de Maio de 1999 – que aprova a NBC T n.º 4, relativa à avaliação patrimonial; e diversas normas da CVM, do CFC e do IBRACON que, de forma avulsa, complementam as matérias relativas à valorização. Esta dispersão de normas origina relativa complexidade na elaboração de uma síntese analítica.

Assim, o artigo 183.º da LSA-BR refere-se aos seguintes critérios de avaliação dos elementos do activo: custo histórico de aquisição, deduzido das respectivas depreciações; custo do capital aplicado, deduzido das respectivas amortizações; custo histórico de aquisição considerando, sob determinadas condições, provisões para eventuais perdas no valor de realização; custo histórico de aquisição, considerando provisões para eventuais perdas no valor de realização ou para corrigir o custo para o valor de mercado, se este for menor; custo histórico de aquisição ou de produção, considerando provisões para corrigir o custo para o valor de mercado (custo de reposição ou valor líquido de realização), se este for menor; custo histórico de aquisição, considerando provisões para corrigir o custo para o valor de mercado (valor provável de realização), se este for menor – é admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado. O artigo 184.º da LSA-BR refere-se aos critérios de avaliação dos elementos do passivo: valor actualizado até a data do balanço; taxa de câmbio em vigor na data do balanço; actualização até à data do balanço.

Por outro lado, a NBC T n.º 4 do CFC destaca que, para entidades em continuidade, existem as seguintes regras de avaliação patrimonial: custo histórico de aplicação actualizado monetariamente, deduzido das respectivas amortizações; valor nominal ou de mercado, o que for mais claramente identificado; custo histórico de aquisição ou de produção – designado “custo de construção – actualizado monetariamente,

deduzido das respectivas depreciações; custo histórico de negociação, actualizado monetariamente, deduzido das respectivas depreciações; custo histórico de aquisição, actualizado monetariamente, ou com base no valor do património líquido (equivalência patrimonial); custo histórico de aquisição ou de produção, actualizado monetariamente, ou valor de mercado (valor líquido de realização), se este for menor, admitindo o valor zero e a conseqüente retirada do património; valor de mercado; valor nominal e valor presente; valor nominal e posterior ajuste segundo condições estabelecidas ou contratadas; valor presente, sendo consideradas provisões para perdas ou riscos de créditos, constituídas com base em estimativas dos seus prováveis valores de realização; valor aplicado, actualizado monetariamente; valor de mercado; custo histórico de aquisição e, se aplicável, acrescidos da actualização monetária, juros e outros rendimentos auferidos; custo histórico acrescido dos rendimentos proporcionais auferidos até a data da avaliação; custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação; ajuste a valor presente; valor actualizado até a data da avaliação; taxa de câmbio da data da avaliação; e valor estimado.

8.3. Critérios de valorização, em Cabo Verde

No PNC-CV, as referências aos critérios de valorização estão incorporadas, de forma pouco clara, no subcapítulo 1.4, relativo às indicações técnicas sobre a compreensão, movimentação e valorização das contas: custo histórico de aquisição, deduzido das respectivas depreciações; custo histórico de aquisição ou de produção, deduzido das respectivas depreciações; custo histórico de aquisição – na data de balanço, verificando-se perda potencial, é possível constituir provisão que reflecta o valor nessa data; custo histórico de aquisição ou de produção; custo histórico de aquisição, aplicando a taxa de câmbio na data da operação – na data de balanço, verificando-se perda estimada, é possível constituir provisão que reflecta o valor aplicando a taxa de câmbio nessa data; custo histórico de aquisição, ou ao câmbio à data do balanço, se resultar valor inferior.

Já o capítulo 5 do projecto de revisão do PNC-CV determina que podem ser utilizados diferentes critérios de valorização, definindo os que considera mais relevantes: custo histórico de aquisição ou de produção, deduzido das respectivas depreciações; se, na data do balanço, tiverem valor inferior, considerado permanente, deve ser deduzida a depreciação extraordinária; custo histórico de aquisição e se, na data do

balanço, tiverem valor inferior, deve ser constituída provisão; custo histórico de aquisição ou de produção, ou valor de mercado (valor realizável líquido ou custo de reposição) se este for menor; em alternativa ao custo de produção é permitida a adopção do valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro e o método da percentagem de acabamento; câmbio fixado, ou ao custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação ou ao câmbio à data do balanço; custo histórico de aquisição e, verificando-se valor de mercado inferior, deve ser constituída provisão que reflecta o valor nessa data; custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação, ou ao câmbio à data do balanço.

8.4. Critérios de valorização, na Guiné-Bissau

No POC-GW, os critérios de valorização são apresentados no capítulo IV: custo histórico de aquisição ou de produção, deduzido das respectivas depreciações; custo histórico de aquisição ou de produção, ou preço de mercado (valor de realização – designado “preço de venda – ou custo de reposição) se este for menor, através da constituição de provisão; preço de venda deduzido da margem normal de lucro ou de acordo com valorizações especiais (método da percentagem de acabamento ou método do diferimento para o final da execução dos trabalhos); câmbio fixado ou ao custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação ou ao câmbio à data do balanço, não existindo expectativas da variação ser reversível – se, na data do balanço, tiverem valor inferior, prevê-se a constituição de provisão; custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação, ou ao câmbio à data do balanço.

8.5. Critérios de valorização, em Moçambique

No capítulo I do PGC-MZ, relativo às disposições gerais, os pontos 2.º a 4.º do título “critérios valorimétricos” determinam, de forma algo incipiente, as seguintes regras de valorização: custo histórico de aquisição ou de produção, ou ao preço de mercado; custo histórico de aquisição ou de produção (prevê o custo padrão); custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação; custo histórico de aquisição ou, na sua ausência, ao câmbio à data do balanço.

8.6. Critérios de valorização, em Portugal

Em Portugal, para além das normas internacionais de contabilidade do *IASB*, que permitem a utilização do justo valor, os critérios de valorização encontram-se no capítulo 5 do POC-PT e nas directrizes contabilísticas

da CNC: custo histórico de aquisição ou de produção, deduzido das respectivas depreciações – se, na data do balanço, tiverem valor inferior ao registado, deve ser deduzida a depreciação extraordinária; custo histórico de aquisição (valor contabilístico), sem quaisquer alterações ou adoptando o método da equivalência patrimonial - se o preço de mercado for menor, deve ser constituído ajustamento (a DC n.º 9, assume o método da equivalência patrimonial e, excepcionalmente, o do custo); custo histórico de aquisição ou ao preço de mercado (ou de recuperação) se este for menor, através da constituição de ajustamento ou dedução das respectivas depreciações; custo histórico de aquisição ou de produção, ou ao preço de mercado (valor realizável líquido ou custo de reposição) se este for menor, através da constituição de ajustamento; custo padrão; valor realizável líquido; valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro; preço ilíquido de venda deduzido da margem normal de lucro; método da percentagem de acabamento; método da manutenção dos custos até ao acabamento; quantidade e valor fixos; custo histórico, à data da operação ou à data do balanço (pelo valor esperado de realização), neste caso através da constituição de ajustamento; custo histórico, à data da operação; câmbio fixado ou ao custo histórico, à taxa de câmbio da data da operação ou ao câmbio à data do balanço; custo histórico de aquisição ou ao preço de mercado (valor de cotação para títulos e aplicações cotadas) se este for menor, através da constituição de ajustamento; custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação, ou ao câmbio à data do balanço.

8.7. Critérios de valorização, em São Tomé e Príncipe

O capítulo IV do PCGE-ST, intitulado “Terminologia. Modalidades de funcionamento. Princípios de valorização”, nos comentários às classes determina os seguintes critérios de valorização: custo histórico (preço real de compra ou custo real de produção) deduzido das respectivas depreciações; câmbio praticado no país (ou no estrangeiro, se os títulos forem apenas aí cotados); custo histórico de compra ou de produção, ou ao valor económico real, se este for menor, através da constituição de provisão, ou ao valor provável de venda; custo histórico (preço real de compra); última taxa oficial de câmbio, conhecida na data do balanço.

As regras para os elementos do activo e do passivo cujo valor depende das flutuações das moedas estrangeiras, estão definidas no ponto 9 do capítulo VII do PCGE-ST, intitulado “Disposições particulares”:

custo histórico, à taxa de câmbio da data da operação, deduzido das respectivas depreciações, ou ao câmbio

da data do balanço, se este for menor, através da constituição de provisão; custo histórico, à taxa de câmbio da data da operação (ou taxas teóricas, como medida de simplificação) ou ao último câmbio oficial conhecido à data do balanço.

8.8. Análise comparativa

As diferentes expressões, significados e enquadramentos conceptuais dos critérios de valorização nos países em estudo, dificultam a análise comparativa dos mesmos. Contudo, se atendermos que todos os países adoptam o custo histórico de aquisição, ou de produção, como o critério fundamental de valorização, e que, embora com pequenas diferenças, todos aceitam as depreciações dos elementos do activo imobilizado – a depreciação extraordinária é aceite em Angola, no Brasil, em Cabo Verde e em Portugal – e as provisões (ajustamentos em Portugal), estas para ajustar os valores de diversos elementos do activo para o valor de mercado, o processo parece facilitado; com efeito: apenas Angola e Portugal, apresentam e explicam vários métodos de cálculo do custo, nomeadamente para as existências; os métodos da percentagem de acabamento e do contrato completado são aceites em Angola, na Guiné-Bissau e em Portugal; o projecto de revisão do PNC-CV já inclui o método da percentagem de acabamento; para as operações em moeda estrangeira, todos os países reconhecem o câmbio da data da operação e o câmbio da data do balanço; apenas Moçambique e São Tomé e Príncipe não adoptam o câmbio fixado; estranho é o facto de São Tomé e Príncipe permitir o câmbio teórico, como medida de simplificação; o valor de mercado é admitido como critério válido em todos os países, com maior ou menor desenvolvimento; aliás, Moçambique não esclarece este critério e apenas Portugal refere o valor de cotação; em regra o valor de mercado é entendido como valor de realização ou de liquidação e como custo de reposição; apenas Angola e Portugal, assumem a adopção do custo corrente e do justo valor; apesar de estarem implícitos em algumas valorizações específicas, os critérios do valor presente (actual ou descontado) e do valor estimado são referidos, apenas, em Angola, no Brasil e em Portugal; e o método da equivalência patrimonial é adoptado em Angola, no Brasil e em Portugal.

Em apêndice, a comparação dos critérios de valorização, reconhecidos nos diplomas que regulam a contabilidade nos países lusófonos, na Tabela 6, considerando que, no PGC-AO o critério “método do retalho” se refere ao “preço ilíquido de venda – margem lucro”.

9. Conclusões

O entendimento dos resultados deste trabalho divide-se em contributos, implicações, limitações e conclusões.

9.1. Contributos

Organizações como a Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP), o Instituto Camões (IC) ou o Centro de Estudos Africanos (CEA), podem beneficiar com a iniciativa dos países cujo processo de normalização contabilística se mostrou mais avançado, Brasil e Portugal, e incentivar a harmonização no âmbito dos organismos emissores de normas nacionais, reforçando a cooperação universitária e politécnica no domínio do ensino da contabilidade, da investigação científica e do desenvolvimento tecnológico em contabilidade.

Por outro lado, a transparência e melhor comparabilidade das contas das empresas nos países lusófonos, potenciará as relações comerciais e o desenvolvimento da cooperação económica e empresarial, em benefício da consolidação de sinergias políticas e sociais, nomeadamente através da concretização de projectos de interesse comum, quer no interesse público, quer no interesse privado.

9.2. Implicações

Com os resultados do presente trabalho, abre-se uma possibilidade para os países mais atrasados no processo de normalização contabilística de poderem acompanhar, por via da identidade linguística, os países que participam na harmonização contabilística à escala mundial.

Esta abertura permitirá estabelecer bases para a enunciação de propostas, no seio dos países de língua portuguesa, tendentes à conciliação dos processos de normalização.

Da conciliação resultará a apresentação das contas das empresas numa linguagem comum e, daqui, maior confiança dos investidores, motivada pela transparência e comparabilidade.

9.3. Limitações

Desde logo, a definição dos objectivos delimitou o próprio objecto do estudo, que incluiu os documentos de normalização contabilística de cada um dos países envolvidos. Superamos a dificuldade na obtenção dos documentos do objecto de estudo em alguns países do continente africano. Eis que nos deparamos com nova limitação: a extensão, a elevada complexidade e a dinâmica do objecto, esta intrínseca ao trabalho; a opção

foi seleccionar os aspectos técnicos e conceptuais a investigar e estabelecer a amplitude temporal até ao final do ano de 2005.

Um estudo desta natureza não pode, e não deve, contemplar todas as situações e testar todas as hipóteses; ficam traçadas linhas de orientação para estudos futuros, mesmo no âmbito dos países lusófonos, por exemplo, para assuntos e aspectos não abordados; ao nível das contas consolidadas; para as empresas financeiras, ao nível das contas individuais e consolidadas; e para o sector da contabilidade pública.

Do mesmo modo, ficam em aberto os estudos no âmbito de outros países com traços de identidade geográfica, linguística ou outra, em função das *IAS-IFRS* ou das *US GAAP*.

9.4. Conclusões

Quanto à convergência da contabilidade nos países lusófonos, concluímos que:

- É aceite a diversidade de utilizadores, mas a origem dos documentos de normalização contabilística denúncia uma grande influência dos governos e, naturalmente, das políticas fiscais.
- A enunciação dos objectivos da informação financeira não parece revelar aquela influência, apesar da estruturação em Cabo Verde, Guiné-Bissau e Moçambique, não facilitar a análise.
- Dos objectivos da informação financeira reconhecidos, directa ou indirectamente, sobressai a imagem fidedigna e adequada – variável em função da natureza da própria informação, do modelo contabilístico e das limitações inerentes à diversidade de utilizadores.
- São características qualitativas predominantes, a relevância – associada à natureza da informação, à materialidade e à divulgação tempestiva – a fiabilidade – associada à fidedignidade, à neutralidade, à prudência, à plenitude, à pertinência e à substância económica sobre a forma legal – a compreensibilidade – associada à clareza e à objectividade – e a comparabilidade – associada à consistência.
- Não existe uma matriz comum quanto às expressões, significados e enquadramentos conceptuais para os pressupostos subjacentes, os princípios contabilísticos e respectivas restrições, pois só Angola e Brasil expressam pressupostos subjacentes e apenas este último admite restrições.

- Existe um conjunto heterogéneo de princípios contabilísticos – que nalguns casos são considerados características qualitativas ou pressupostos subjacentes – sendo possível identificar um grupo de princípios contabilísticos que são adoptados em, pelo menos, cinco países: acréscimo ou especialização dos exercícios, consistência, continuidade, custo histórico, materialidade e prudência; por outro lado, em Cabo Verde não há princípios contabilísticos.
- É comum, excepto no Brasil, a utilização códigos de contas como meio para atingir um fim, sendo possível caracterizar uma estrutura tripartida em contas de ordem ou extra patrimoniais, contas patrimoniais e contas de resultados, onde se incluem contas de custos e proveitos, contas de apuramento dos resultados e contas de análise de custos e proveitos e dos resultados.
- Não há uma configuração harmonizada do conjunto das demonstrações contabilísticas de apresentação obrigatória e, quando há coincidência do objecto da demonstração, o mesmo não se pode afirmar para a estrutura da sua apresentação, facto que se revela preocupante pela relação inversa entre a quantidade de informação e a percepção ou compreensibilidade da mesma para os utilizadores.
- É possível estabelecer uma configuração adequada para a informação a preparar e apresentar: balanço, enquanto demonstração do património, constituído por elementos do activo, do passivo e do capital próprio; demonstração dos resultados, por naturezas e por funções, constituída por elementos dos custos e dos proveitos; demonstração dos fluxos de caixa; demonstração das alterações no capital próprio; e o anexo às demonstrações contabilísticas.
- Diferentes expressões, significados e enquadramentos conceptuais dos critérios de valorização, dificultam a análise comparativa dos mesmos; no entanto, todos os países adoptam o custo histórico, de aquisição ou de produção, como o critério fundamental de valorização; parece exequível representar a linha conceptual dos critérios de valorização, adoptados nos diplomas que regulam a contabilidade nos países em estudo: custo histórico e valor realizável; custo corrente e justo valor; valor de mercado; e valor actual e valor estimado.

Apêndice de ilustrações e tabelas

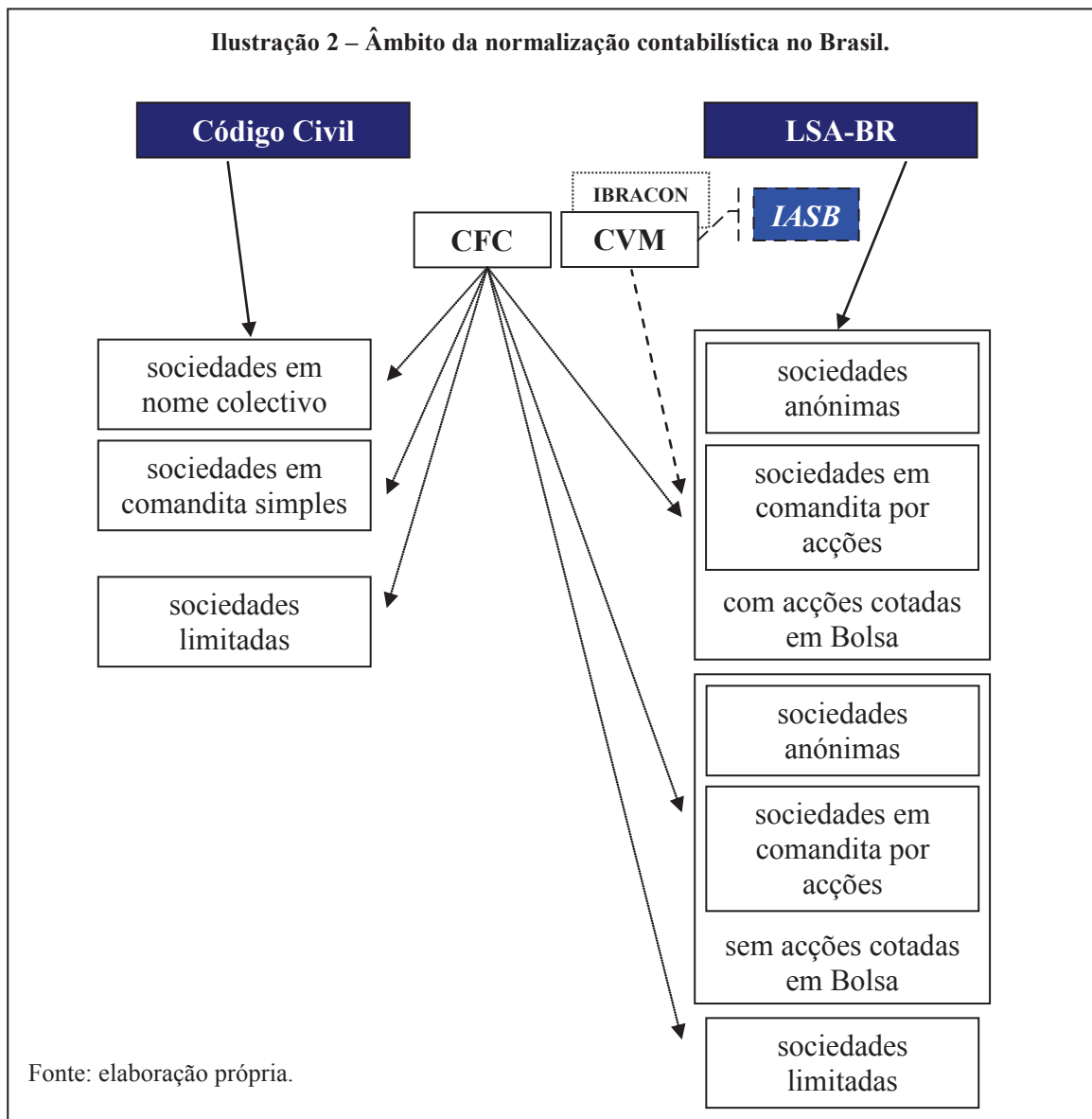
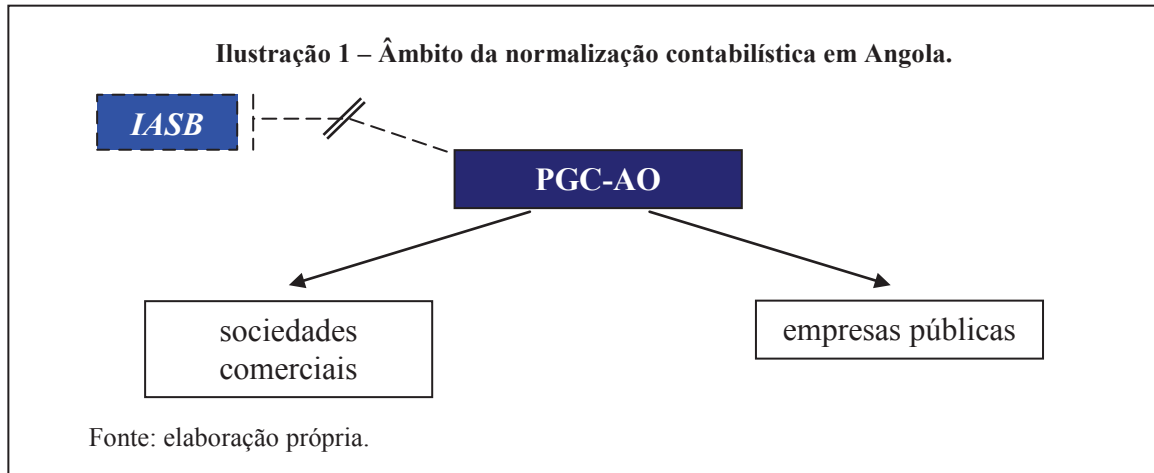
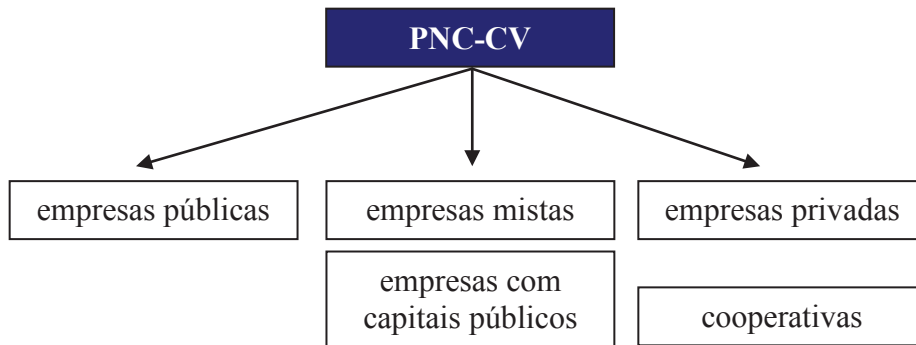
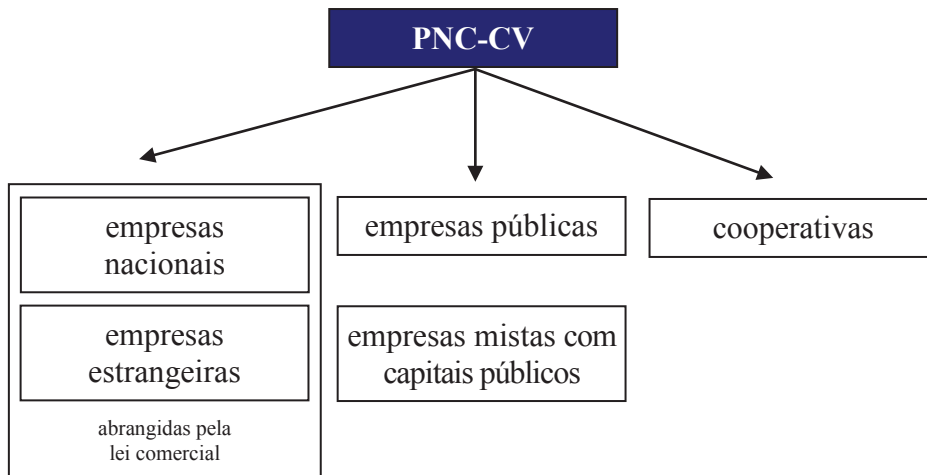


Ilustração 3 – Âmbito da normalização contabilística em Cabo Verde.



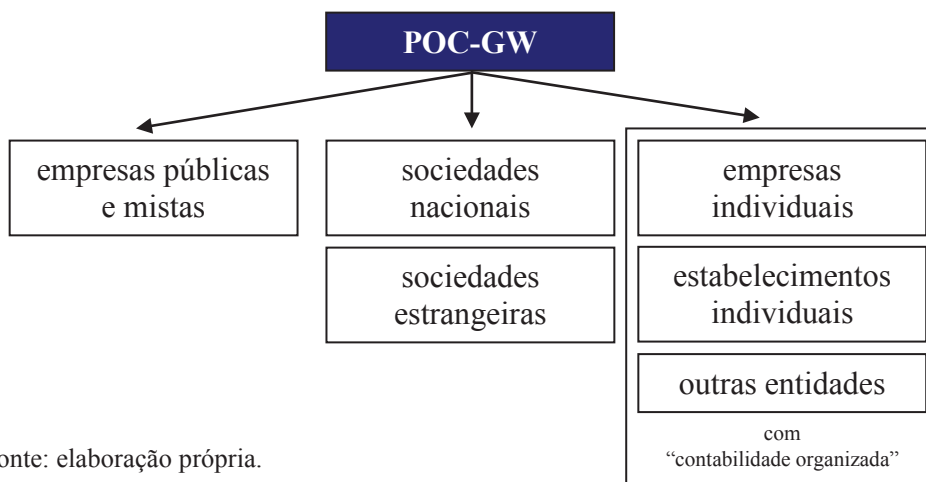
Fonte: elaboração própria.

Ilustração 4 – Âmbito da normalização contabilística em Cabo Verde, após alterações.



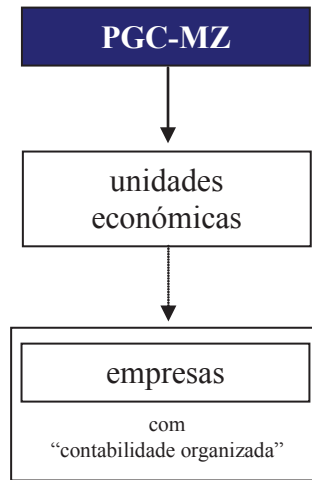
Fonte: elaboração própria.

Ilustração 5 – Âmbito da normalização contabilística na Guiné-Bissau.



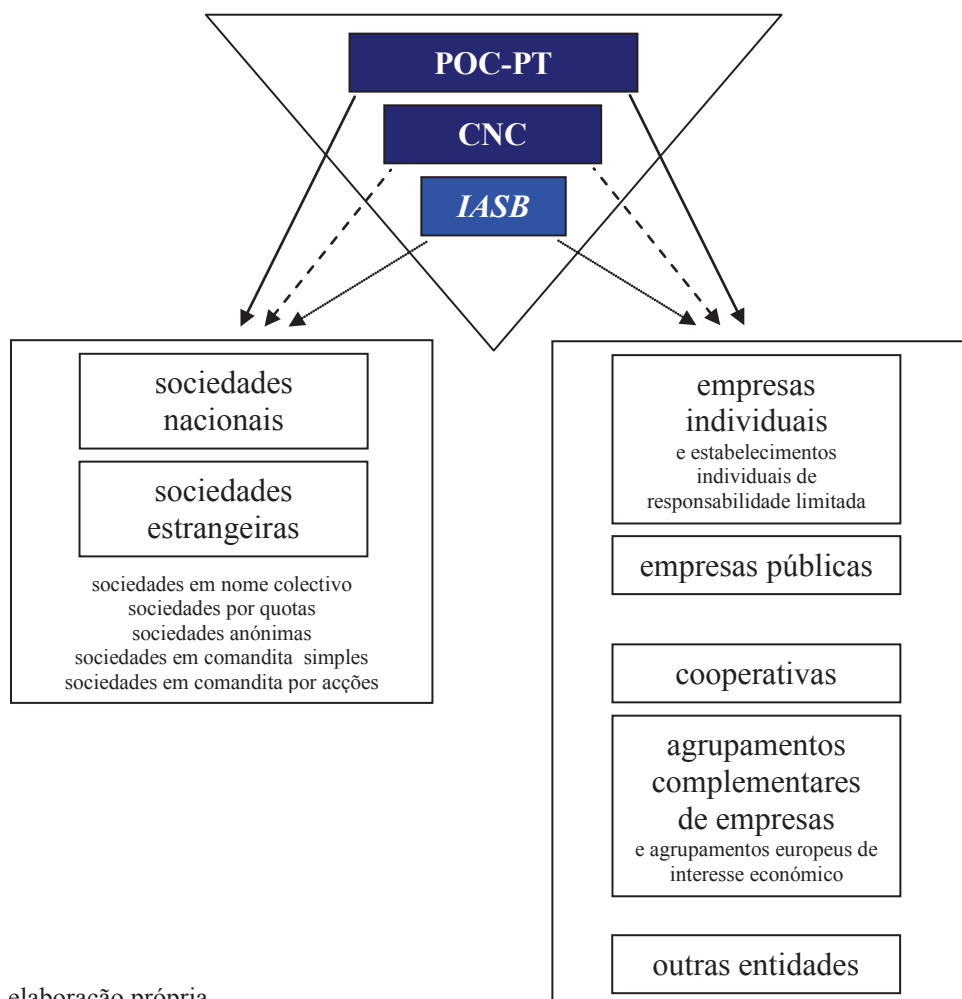
Fonte: elaboração própria.

Ilustração 6 – Âmbito da normalização contabilística em Moçambique.



Fonte: elaboração própria.

Ilustração 7 – Âmbito da normalização contabilística em Portugal.



Fonte: elaboração própria.

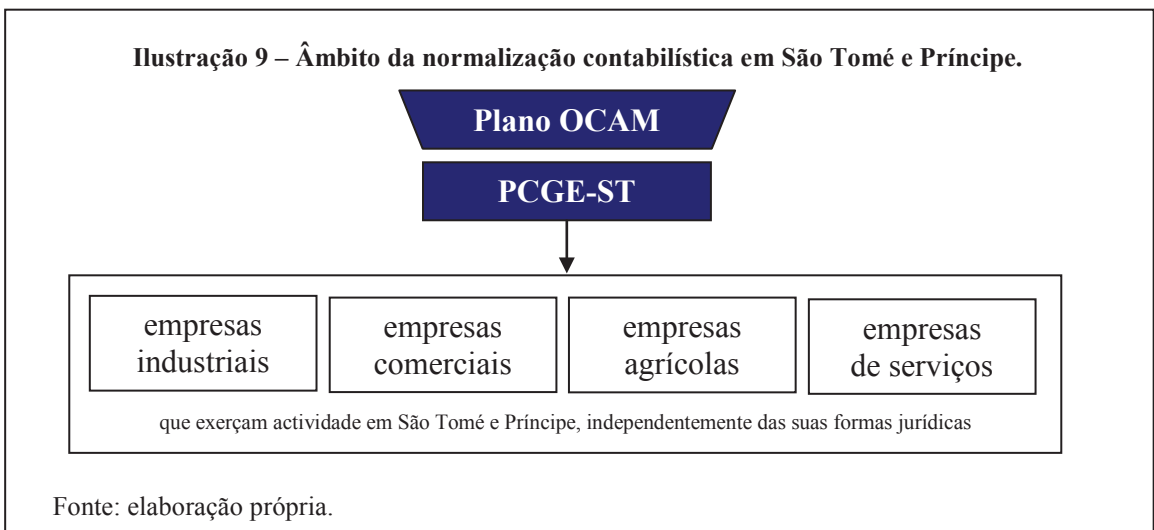
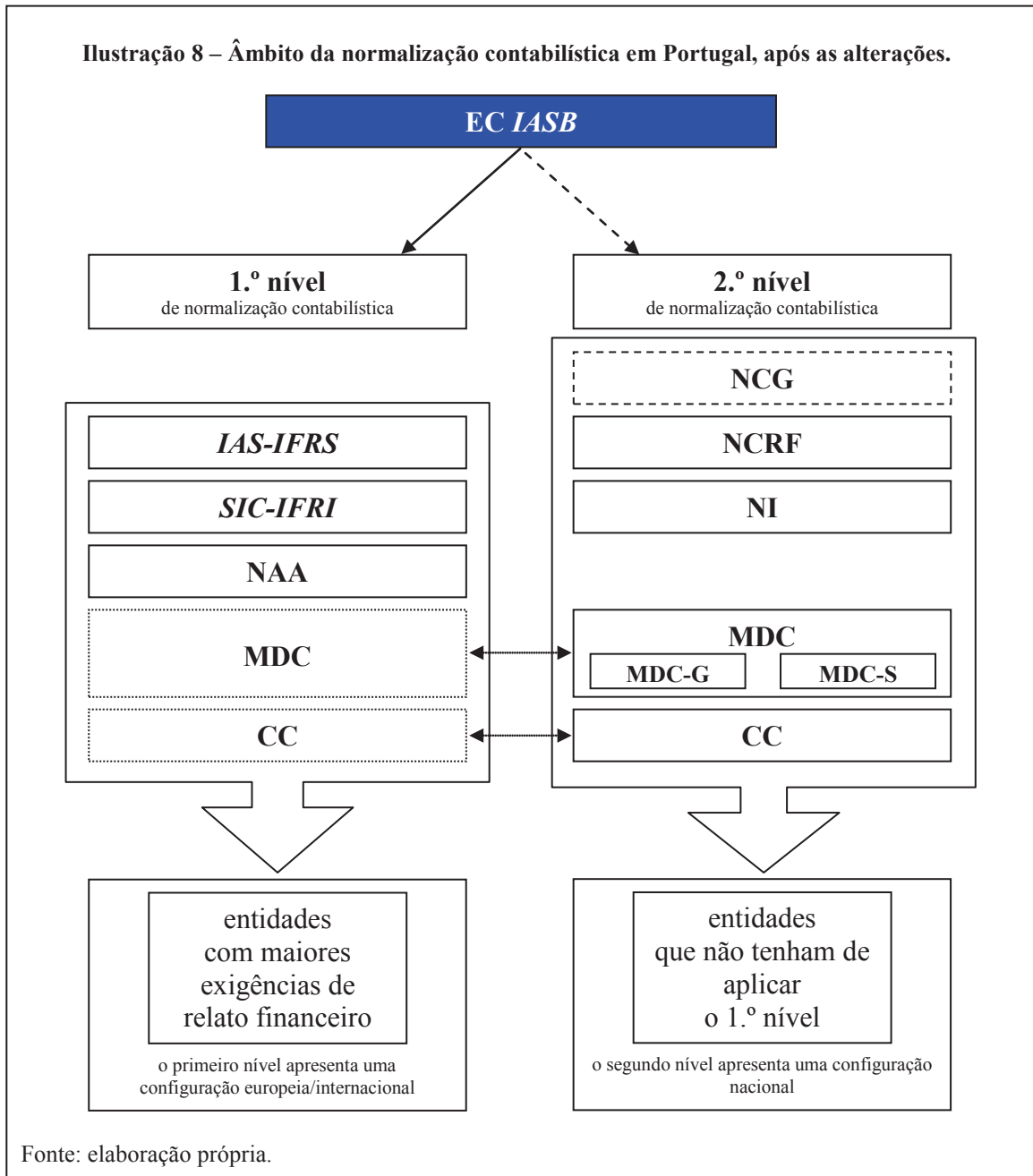


Tabela 1							
Comparação dos objectivos da informação financeira nos países lusófonos.							
Objectivos \ Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Posição ou situação financeira	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	Sim
Situação económica e financeira	-	Sim	-	-	-	-	-
Património	-	Sim	Sim	-	Sim	-	Sim
Desempenho	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Resultados	-	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim
Alterações na posição financeira	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Imagem verdadeira e apropriada	-	-	-	Sim	-	Sim	Sim
Limitações da contabilidade	Sim	Sim	-	-	-	-	-

Fonte: elaboração própria.

Tabela 2							
Comparação das características qualitativas da informação financeira nos países lusófonos.							
Características \ Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Relevância	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	-
Natureza da informação	-	-	Sim	-	-	Sim	-
Divulgação tempestiva	-	C. Q.	-	Sim	-	Sim	-
Materialidade	-	-	C. Q.	Sim	-	Sim	-
Fiabilidade	Sim	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
Fidedignidade / Verdade	-	Sim	C. Q.	-	-	-	-
Neutralidade	Sim	-	C. Q.	Sim	-	Sim	-
Prudência	Sim	-	-	-	-	-	-
Plenitude	Sim	Sim	C. Q.	-	-	-	-
Pertinência	-	Sim	-	-	-	-	-
Substância económica sobre forma legal	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Compreensibilidade	-	Sim	Sim	-	-	Sim	-
Clareza	-	Sim	-	-	-	-	-
Objectividade	-	Sim	-	-	-	-	B. R.
Comparabilidade	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	B. R.
Consistência	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-

Legendas: C. Q. Característica qualitativa.
B. R. Breve referência.

Fonte: elaboração própria.

Tabela 3
Comparação dos princípios contabilísticos nos países lusófonos.

Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Pressupostos subjacentes							
Acréscimo	Sim	-	-	-	-	-	-
Continuidade	Sim	Sim	-	-	-	-	-
Entidade	-	Sim	-	-	-	-	-
Princípios contabilísticos							
Acréscimo / especialização dos exercícios	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	-
Atualização monetária	-	Sim	-	-	-	-	-
Comparabilidade	Sim	-	-	-	-	-	-
Confronto das despesas com as receitas	-	Sim	-	-	-	-	-
Consistência	Sim	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Continuidade	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
Correspondência de balanços sucessivos	-	-	-	Sim	-	-	Sim
Custo histórico	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	-
Denominador comum monetário	-	Sim	-	-	-	-	-
Entidade	-	Sim	-	-	-	-	-
Materialidade	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	-
Não compensação de saldos	Sim	-	-	Sim	-	-	-
Oportunidade	-	Sim	-	-	-	-	-
Prudência	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	Sim
Realização da receita	-	Sim	-	-	-	-	-
Substância sobre a forma	-	-	Sim	-	-	Sim	-
Restrições aos princípios contabilísticos							
Conservadorismo	-	Sim	-	-	-	-	-
Consistência	-	Sim	-	-	-	-	-
Materialidade	-	Sim	-	-	-	-	-
Objectividade	-	Sim	-	-	-	-	-

Fonte: elaboração própria.

Tabela 4
Comparação das classes de contas da informação financeira nos países lusófonos.

Classes de contas \ Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Contas de ordem	0	-	0	0	0	0	Nota
Disponibilidades	4	-	1	1	1	1	5
Terceiros	3	-	2	2	1 e 4	2	1, 4 e 5
Existências	2	-	3	3	2	3	3
Imobilizações	1	-	4	4	3	4	2
Capital, reservas e resultados transitados	5	-	5	5	5	5	1
Custos por naturezas	7	-	6	6	6	6	6
Proveitos por naturezas	6	-	7	7	7	7	7
Apuramento dos resultados	8	-	8	8	8	8	8
Contabilidade analítica	9	-	9	9	9	9	9

Nota: No PCGE-ST, a classe 0 destina-se a contas de situação patrimonial e de gestão extra-exploração.

Fonte: elaboração própria.

Ilustração 10

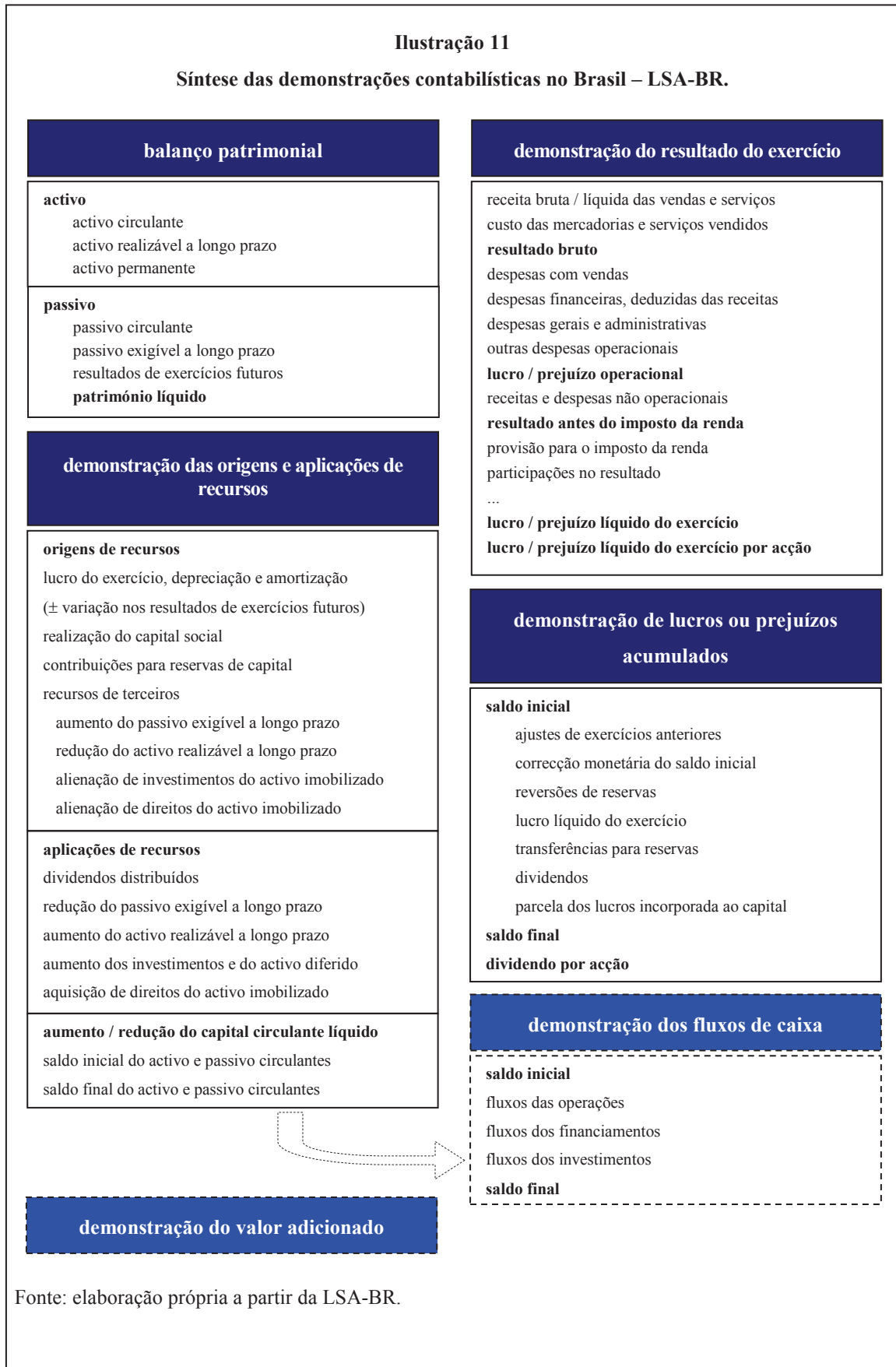
Síntese das demonstrações contabilísticas em Angola.

balanço		demonstração de fluxos de caixa (método directo)	
activo	activos não correntes activos correntes	recebimentos de clientes pagamentos a fornecedores e empregados caixa gerada pelas operações juros pagos e imposto sobre o rendimento rubricas extraordinárias caixa líquido - actividades operacionais recebimentos provenientes de investimento pagamentos respeitantes ao investimento caixa líquido - actividades de investimento recebimentos provenientes de financiamento pagamentos respeitantes ao financiamento caixa líquido - actividades de financiamento aumento líquido de caixa e seus equivalentes caixa e equivalentes no início do período caixa e equivalentes no fim período	
capital próprio e passivo	capital próprio passivo não corrente passivo corrente		
demonstração de resultados (por natureza)		demonstração de fluxos de caixa (método indirecto)	
proveitos operacionais custos operacionais resultados operacionais resultados financeiros resultados antes de impostos imposto sobre o rendimento resultados líquidos das actividades correntes resultados extraordinárias e imposto s/ rendimento resultados líquidos do exercício		resultado líquido do exercício ajustamentos e alterações no capital circulante caixa gerada pelas operações juros pagos e imposto sobre o rendimento rubricas extraordinárias caixa líquido - actividades operacionais recebimentos provenientes de investimento pagamentos respeitantes ao investimento caixa líquido - actividades de investimento recebimentos provenientes de financiamento pagamentos respeitantes ao financiamento caixa líquido - actividades de financiamento aumento líquido de caixa e seus equivalentes caixa e equivalentes no início do período caixa e equivalentes no fim período	
demonstração de resultados (por função)			
vendas e prestações de serviço custo das vendas margem bruta outros proveitos e custos operacionais custos de distribuição e administrativos resultados operacionais resultados financeiros resultados antes de impostos imposto sobre o rendimento resultados líquidos das actividades correntes resultados de operações descontinuadas efeitos das alterações de políticas contabilísticas resultados extraordinárias e imposto s/rendimento resultados líquidos do exercício			

Fonte: elaboração própria a partir do PGC-AO.

Ilustração 11

Síntese das demonstrações contabilísticas no Brasil – LSA-BR.



Fonte: elaboração própria a partir da LSA-BR.

Ilustração 12

Síntese das demonstrações contabilísticas no Brasil – CFC.

balanço patrimonial		demonstração do resultado	
activo activo circulante activo realizável a longo prazo activo permanente		receita bruta / líquida das vendas e serviços custo produtos / mercadorias / serviços vendidos resultado bruto ganhos e perdas operacionais despesas administrativas, com vendas e outras despesas e receitas financeiras resultado operacional receitas e despesas não operacionais resultado antes do imposto da renda provisão para o imposto da renda participações no resultado resultado líquido do exercício	
passivo passivo circulante passivo exigível a longo prazo		demonstração de lucros ou prejuízos acumulados saldo inicial ajustes de exercícios anteriores reversões de reservas parcela de reavaliação realizada resultado líquido do exercício compensações de prejuízos aplicações do lucro líquido do período lucros distribuídos parcela do lucro incorporada ao capital saldo final	
património líquido capital reservas lucros ou prejuízos acumulados			
demonstração das origens e aplicações de recursos		demonstração das mutações do património líquido	
operações da entidade resultado líquido do período ± rectificações (operações que não afectaram capital circulante) = origens ou aplicações de recursos		saldo inicial ajustes de exercícios anteriores reversões e transferências de reservas reversões e transferências de lucros aumentos de capital redução de capital aplicações do lucro líquido do período reavaliação de activos e sua realização resultado líquido do período compensações de prejuízos lucros distribuídos saldo final	
origens de recursos aumentos de capital realização de activos de longo prazo / permanentes aumento do capital de terceiros de longo prazo			
aplicações de recursos participações nos lucros (sócios ou accionistas) aquisição do permanente aumentos dos activos a longo prazo redução das obrigações de longo prazo reembolsos de capital		demonstração do valor adicionado Receitas - Insumos adquiridos de terceiros - Retenções Valor adicionado líquido produzido pela entidade Valor adicionado recebido em transferência Valor adicionado total a distribuir Distribuição do valor adicionado	
variação do capital circulante líquido saldo inicial do activo e passivo circulantes variações líquidas do período saldo final do activo e passivo circulantes			

Fonte: elaboração própria a partir das NBC T n.º 3 e 3.1 a 3.6. e n.º 3.7.

Ilustração 13

Síntese das demonstrações contabilísticas em Cabo Verde.

balanço	
<p>activo</p> <ul style="list-style-type: none"> disponibilidades créditos a curto prazo existências créditos a médio e longo prazo imobilizações custos antecipados 	<p>passivo</p> <ul style="list-style-type: none"> débitos a curto prazo débitos a médio e longo prazo proveitos antecipados <hr/> <p>situação líquida</p> <ul style="list-style-type: none"> capital, reservas e resultados transitados resultados apurados no exercício resultados aplicados

demonstração dos resultados líquidos	
<ul style="list-style-type: none"> existências iniciais + compras ± regularização de existências – existências finais custo das existências vendidas e consumidas subcontratos fornecimentos e serviços de terceiros impostos despesas com o pessoal outras despesas e encargos amortizações e reintegrações do exercício provisões do exercício <p style="text-align: right;">(A)</p> <ul style="list-style-type: none"> perdas extraordinárias do exercício perdas de exercícios anteriores provisões para impostos sobre os lucros resultados líquidos 	<ul style="list-style-type: none"> vendas de mercadorias e produtos aumento / redução dos produtos subsídios destinados à exploração receitas suplementares receitas financeiras correntes receitas de aplicações financeiras outras receitas utilização de provisões <p style="text-align: right;">(B)</p> <ul style="list-style-type: none"> ganhos extraordinários do exercício ganhos de exercícios anteriores

demonstração de resultados (por funções)	mapa de origem e aplicação de fundos
<ul style="list-style-type: none"> vendas líquidas – custo das vendas resultados operacionais brutos – custos industriais não incorporados resultados industriais – custos de distribuição resultados depois da distribuição – custos administrativos resultados operacionais líquidos ± proveitos financeiros e custos financeiros resultados depois da função financeira ± outros proveitos e outros custos resultados antes de impostos provisões para impostos sobre os lucros resultados líquidos 	<p style="text-align: center;">origem dos fundos</p> <ul style="list-style-type: none"> internas externas movimentos financeiros a médio e longo prazo desinvestimentos redução dos fundos circulantes <hr/> <p style="text-align: center;">aplicação dos fundos</p> <ul style="list-style-type: none"> distribuições reduções da situação líquida movimentos financeiros a médio e longo prazo investimentos aumentos dos fundos circulantes

Fonte: elaboração própria a partir do PNC-CV.

Ilustração 14
Síntese das demonstrações contabilísticas na Guiné-Bissau.

balanço	
<p>activo</p> <p style="padding-left: 20px;">imobilizado</p> <p style="padding-left: 20px;">circulante</p> <p style="padding-left: 40px;">existências</p> <p style="padding-left: 40px;">dívidas de terceiros</p> <p style="padding-left: 20px;">depósitos bancários e caixa</p> <p style="padding-left: 20px;">acrêscimos e diferimentos</p>	<p>capital próprio</p> <p style="padding-left: 20px;">capital</p> <p style="padding-left: 20px;">acções (quotas) próprias</p> <p style="padding-left: 20px;">prestações suplementares</p> <p style="padding-left: 20px;">reservas legais e estatutárias</p> <p style="padding-left: 20px;">reservas de reavaliação</p> <p style="padding-left: 20px;">reservas livres</p> <p style="padding-left: 20px;">resultados transitados</p> <p style="padding-left: 20px;">resultado líquido do exercício</p> <p style="padding-left: 20px;">lucros antecipados</p> <hr/> <p>passivo</p> <p style="padding-left: 20px;">provisões para riscos e encargos</p> <p style="padding-left: 20px;">dívidas a terceiros – médio e longo prazo</p> <p style="padding-left: 20px;">dívidas a terceiros – curto prazo</p> <p style="padding-left: 20px;">acrêscimos e diferimentos</p>
demonstração dos resultados	
<p style="text-align: center;">custos e perdas</p> <p>custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas</p> <p>subcontratos</p> <p>fornecimentos e serviços externos</p> <p>custos com o pessoal</p> <p>amortizações do imobilizado corpóreo e incorpóreo</p> <p>provisões</p> <p>impostos</p> <p style="text-align: right;">(A)</p> <p>custos e perdas financeiras</p> <p style="text-align: right;">(C)</p> <p>custos e perdas extraordinárias</p> <p style="text-align: right;">(E)</p> <p>impostos sobre os lucros</p> <p style="text-align: right;">(G)</p> <p>resultado líquido do exercício</p>	<p style="text-align: center;">proveitos e ganhos</p> <p>vendas</p> <p>prestações de serviços</p> <p>variação da produção</p> <p>proveitos suplementares</p> <p>subsídios à exploração</p> <p>trabalhos para a própria empresa</p> <p>outros proveitos e ganhos operacionais</p> <p style="text-align: right;">(B)</p> <p>proveitos e ganhos financeiros</p> <p style="text-align: right;">(D)</p> <p>proveitos e ganhos extraordinários</p> <p style="text-align: right;">(F)</p>

Fonte: elaboração própria a partir do POC-GW.

Ilustração 15

Síntese das demonstrações contabilísticas em Moçambique.

balanço	
activo meios circulantes financeiros meios circulantes materiais meios imobilizados	passivo credores fundos próprios

demonstração de resultados	
custo dos meios circulantes materiais vendidos ou consumidos remunerações aos trabalhadores fornecimentos de terceiros serviços de terceiros encargos financeiros impostos e taxas amortizações do exercício outros custos perdas extraordinárias do exercício perdas imputáveis a exercícios anteriores	vendas de meios circulantes materiais vendas de serviços meios circulantes materiais produzidos investimentos realizados pela própria empresa receitas financeiras subsídios estatais aos preços outros proveitos ganhos extraordinários do exercício resultados imputáveis a exercícios anteriores

Fonte: elaboração própria a partir do PGC-MZ.

Ilustração 16

Síntese das demonstrações contabilísticas em Portugal.

balanço	
activo imobilizado imobilizações incorpóreas imobilizações corpóreas investimentos financeiros circulante existências dívidas de terceiros – médio e longo prazo dívidas de terceiros – curto prazo títulos negociáveis depósitos bancários e caixa acréscimos e diferimentos	capital próprio capital acções (quotas) próprias prestações suplementares prémios de emissão de acções (quotas) reservas de reavaliação reservas legais, estatutárias, contratuais e outras resultados transitados resultado líquido do exercício dividendos antecipados passivo provisões para riscos e encargos dívidas a terceiros – médio e longo prazo dívidas a terceiros – curto prazo acréscimos e diferimentos

continua...

continuação...

demonstração dos resultados por naturezas

custos e perdas	
custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	
fornecimentos e serviços externos	
custos com pessoal (remunerações e encargos sociais)	
ajustamentos e amortizações	
provisões	
outros custos e perdas operacionais	(A)
amortizações e provisões de aplicações e investimentos financeiros	
juros e custos similares	(C)
custos e perdas extraordinários	(E)
imposto sobre o rendimento do exercício	(G)
resultado líquido do exercício	
proveitos e ganhos	
vendas e prestações de serviços	
variação da produção	
trabalhos para a própria empresa	
subsídios à exploração	
reversões de amortizações e ajustamentos	
outros proveitos e ganhos operacionais	(B)
rendimentos de participação de capital	
rendimentos de títulos negociáveis e de outras aplicações financeiras	
outros juros e proveitos similares	(D)
proveitos e ganhos extraordinários	(F)

demonstração dos resultados por funções

vendas e prestações de serviços
custo das vendas e das prestações de serviços
resultados brutos
outros proveitos e ganhos operacionais
custos de distribuição
custos administrativos
outros custos e perdas operacionais
resultados operacionais
custo líquido de financiamento
ganhos (perdas) em filiais e associadas
ganhos (perdas) em outros investimentos
resultados correntes
impostos sobre os resultados correntes
resultados correntes após impostos
resultados extraordinários
impostos sobre os resultados extraordinários
resultados líquidos
resultados por acção

demonstração de fluxos de caixa

(método directo)

recebimentos de clientes
pagamentos a fornecedores
pagamentos ao pessoal
fluxo gerado pelas operações
pagamento / recebimento de imposto sobre o rendimento
outros recebimentos / pagamentos da actividade operacional
fluxos gerados antes das rubricas extraordinárias
recebimentos relativos a rubricas extraordinárias
pagamentos relativos a rubricas extraordinárias
fluxo das actividades operacionais
recebimentos provenientes de investimento
pagamentos respeitantes ao investimento
fluxo das actividades de investimento
recebimentos provenientes de financiamento
pagamentos respeitantes ao financiamento
fluxo das actividades de financiamento
variações de caixa e seus equivalentes
efeitos das diferenças de câmbio
caixa e seus equivalentes no início do período
caixa e seus equivalentes no fim período

demonstração de fluxos de caixa

(método indirecto)

resultado líquido do exercício
ajustamentos
amortizações
provisões
resultados financeiros
variações em contas de terceiros
variações em existências
variações em acréscimos e diferimentos
ganhos / perdas na alienação de imobilizações
fluxo das actividades operacionais
recebimentos provenientes de investimento
pagamentos respeitantes ao investimento
fluxo das actividades de investimento
recebimentos provenientes de financiamento
pagamentos respeitantes ao financiamento
fluxo das actividades de financiamento
variações de caixa e seus equivalentes
efeitos das diferenças de câmbio
caixa e seus equivalentes no início do período
caixa e seus equivalentes no fim período

Fonte: elaboração própria a partir do POC-PT.

Ilustração 17

Síntese das demonstrações contabilísticas em São Tomé e Príncipe.

mapa de saldos característicos de gestão

débitos	créditos
margem bruta custo das mercadorias vendidas saldo da margem bruta valor acrescentado matérias e fornecimentos consumidos transportes consumidos outros serviços consumidos produtos e serviços recebidos de outros estabelecimentos saldo do valor acrescentado resultados de exploração e de extra-exploração custos e perdas diversos custos com o pessoal impostos e taxas juros suportados amortizações e provisões do período saldo credor do resultado de exploração saldo credor do resultado de extra-exploração resultados sobre alienação de valores imobilizados valores de entrada dos elementos alienados despesas adicionais de alienação transferidas mais-valias de alienação resultado líquido antes do imposto sobre o rendimento saldo devedor do resultado de exploração saldo devedor do resultado de extra-exploração menos-valias de alienação resultado líquido antes do imposto (lucro) imposto sobre o rendimento adiantamentos provisionais (ou mínimo fiscal) remanescente devido resultado líquido do período a aplicar resultado líquido antes do imposto (prejuízo) imposto sobre o rendimento resultado líquido a aplicar (lucro)	margem bruta vendas de mercadorias valor acrescentado saldo da margem bruta produção vendida produção armazenada produção para a própria empresa despesas a imobilizar ou a transferir produtos e serviços cedidos a outros estabelecimentos resultados de exploração e de extra-exploração saldo do valor acrescentado proveitos e ganhos diversos subsídios à exploração e extra-exploração juros e dividendos obtidos reduções das amortizações e provisões saldo devedor do resultado de exploração saldo devedor do resultado de extra-exploração resultados sobre alienação de valores imobilizados preço de alienação (ou indemnização) amortizações relativas aos elementos alienados menos-valias de alienação resultado líquido antes do imposto sobre o rendimento saldo credor do resultado de exploração saldo credor do resultado de extra-exploração mais-valias de alienação resultado líquido antes do imposto (prejuízo) imposto sobre o rendimento excesso pago imposto sobre o rendimento resultado líquido do período a aplicar resultado líquido antes do imposto (lucro) resultado líquido a aplicar (prejuízo)

mapa de passagem aos saldos de contas patrimoniais

aplicações fluxos físicos longo prazo – imobilizações curto prazo – existências fluxos financeiros longo prazo – outros valores imobilizados curto prazo – valores realizáveis a curto prazo curto prazo – disponível regularização da gestão – movimentos devedores	recursos de gestão resultados líquidos amortizações provisões a longo prazo capitais próprios dívidas a longo e médio prazo a curto prazo dívidas a curto prazo regularização da gestão – movimentos credores
---	--

continua...

continuação...

balanço

activo	passivo
valores imobilizados	capital a longo e médio prazo
despesas e valores incorpóreos imobilizados	capital
imobilizações corpóreas	reservas
outros valores imobilizados	resultados transitados
existências	subsídios para investimentos
valores de exploração	empréstimos a longo e médio prazo
terceiros devedores	provisões para riscos e encargos
valores realizáveis e disponíveis	terceiros credores
saldo financeiro devedores	dívidas a curto prazo
	saldo financeiro credores
	resultado líquido

Fonte: elaboração própria a partir do PCGE-ST.

Tabela 5**Comparação das demonstrações contabilísticas e seus elementos nos países lusófonos.**

Demonstrações contabilísticas e elementos \ Países		AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Balanço		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
- Activo		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
- Passivo		Sim	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
- Passivo (incluindo o capital próprio)		-	Sim	-	-	Sim	-	Sim
- Capital próprio		Sim	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
Demonstração dos resultados por funções		Sim	Sim	Sim	-	-	Sim	-
Demonstração dos resultados por naturezas		Sim	-	-	Sim	Sim	Sim	Sim
- Proveitos		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
- Custos		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Demonstração dos fluxos de caixa, método directo		Sim	-	-	-	-	Sim	-
Demonstração dos fluxos de caixa, método indirecto		Sim	-	-	-	-	Sim	-
Demonstração das origens e aplicações de fundos		-	Sim	Sim	-	-	-	Sim
Demonstração das variações dos fundos circulantes		-	-	Sim	-	-	-	-
Anexo	ao balanço	Sim	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	às demonstrações dos resultados	Sim	-	Sim	Sim	Sim	Sim	-
Anexo à demonstração dos fluxos de caixa		Sim	-	-	-	-	Sim	-
Demonstração das alterações ao capital próprio		Anexo nota 12	Sim	Anexo nota 19	Anexo nota 10	-	Anexo notas 35-40	-
Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados		Anexo nota 14	Sim	-	-	-	-	-

Fonte: elaboração própria.

Tabela 6

Comparação dos critérios de valorização nos países lusófonos.

Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Critérios valorização							
Custo histórico de aquisição / produção	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
método dos custos padrões	Sim	-	-	-	Sim	Sim	-
valor realizável líquido	Sim	-	-	-	-	Sim	-
valor realizável líquido – margem lucro	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	-
preço ilíquido de venda – margem lucro	Sim	-	-	-	-	Sim	-
percentagem de acabamento	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	-
contrato completado	Sim	-	-	Sim	-	Sim	-
quantidade e valor fixos	-	-	-	-	-	Sim	-
Justo valor / Custo corrente	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Justo valor / Valor realizável (de liquidação)	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Operações em moeda estrangeira:							
– câmbio data operação	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
– câmbio fixado	Sim	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
– câmbio teórico	-	-	-	-	-	-	Sim
– câmbio data balanço	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Valor de mercado	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
– valor de cotação	-	-	-	-	-	Sim	-
– valor de realização	Sim	Sim	Sim	Sim	-	Sim	Sim
– custo de reposição	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
Valor presente (actual) / Valor estimado	Sim	Sim	-	-	-	Sim	-
Depreciações	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Depreciação extraordinária	Sim	Sim	Sim	-	-	Sim	-
Equivalência patrimonial	Sim	Sim	-	-	-	Sim	-

Fonte: elaboração própria.

Ilustração 18
Configuração das características qualitativas nos países lusófonos.

característica qualitativa	característica qualitativa	característica qualitativa	característica qualitativa
relevância	fiabilidade	compreensibilidade	comparabilidade
<ul style="list-style-type: none"> — natureza da informação — materialidade — tempestividade 	<ul style="list-style-type: none"> — fidedignidade — neutralidade — prudência — plenitude 	<ul style="list-style-type: none"> — clareza — objectividade 	<ul style="list-style-type: none"> — consistência

Fonte: elaboração própria.

Ilustração 19
Configuração dos princípios contabilísticos nos países lusófonos.

pressuposto subjacente	pressuposto subjacente	pressuposto subjacente	
entidade	continuidade	periodicidade	
		<ul style="list-style-type: none"> — correspondência de balanços sucessivos — não compensação de saldos 	
princípio contabilístico	princípio contabilístico	princípio contabilístico	princípio contabilístico
custo histórico	consistência	materialidade	acréscimo
<ul style="list-style-type: none"> — actualização monetária 			
princípio contabilístico	princípio contabilístico	princípio contabilístico	princípio contabilístico
substância sobre a forma	associação entre custos e proveitos	reconhecimento do rédito	prudência
			↓
	restrição	restrição	restrição
	tempestividade	custo versus benefício	prudência

Fonte: elaboração própria.

Bibliografia

- ALVES, Leopoldo Assunção (2002) *Proposta para um novo modelo de normalização contabilística nacional*. Lisboa. [Documento cedido pelo autor].
- AZEVEDO, Graça Carmo (2002). *A estratégia da União Europeia face a 2005*. in «IX Congresso de Contabilidade: a dinâmica do mundo e a contabilidade», 20/22 Nov. 2002. Actas. Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. [Disponível em CD multimédia].
- BEUREN, Ilse Maria et al. (2002). Considerações sobre as divergências nas demonstrações contábeis no âmbito do Mercosul. in «IX Congresso de Contabilidade: a dinâmica do mundo e a contabilidade», 20/22 Nov. 2002. Actas. Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. [Disponível em CD multimédia].
- BRANCO, Manuel Castelo e RODRIGUES, Lúcia Lima (2000). Estruturas conceptuais da informação financeira: uma análise comparativa I. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 418, ano 33.º. Jul. 2000. Lisboa. p. 198-207.
- CANIBANO CALVO, Leandro (1997). *Teoría actual de la contabilidad: técnicas analíticas y problemas metodológicos*. (2.ª Ed.) Madrid, [ICAC] Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.
- CARQUEJA, Hernâni O. (2000). A contabilidade como sistema de informação. Extracto de apontamentos para apoio de aulas de teoria da contabilidade na Faculdade de Economia do Porto em 1969/70. Porto. [Impressão oferecida pelo autor]
- CARQUEJA, Hernâni O. (2002). Contabilidade e saber académico. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 230, vol. LVIII. Jan. 2002. Porto. p. 321-353.
- CCE [Comissão das Comunidades Europeias] <http://europa.eu.int/comm/>.
- CFC [Conselho Federal de Contabilidade] <http://cfcspw.cfc.org.br/>.
- CNC [Comissão de Normalização Contabilística] <http://www.cnc.min-financas.pt/>.
- CPLP [Comunidade dos Países de Língua Portuguesa] <http://www.cplp.org/>.
- Conselho de Ministros da República de Cabo Verde (1984). Decreto n.º 4/84, 30 Jan. 1984, que aprova o Plano Nacional de Contabilidade. Praia, suplemento ao Boletim Oficial n.º 4.
- Conselho de Ministros da República de Cabo Verde (1987). Decreto n.º 26/87, 19 Mar. 1987, que aprova o modelo de anexo ao balanço e à demonstração de resultados das empresas. Praia, 2.º suplemento ao Boletim Oficial n.º 11.
- Conselho de Ministros da República de Cabo Verde (2003). Decreto-Lei n.º 39/2003, 20 Out. 2003, que altera o Plano Nacional de Contabilidade. Praia, suplemento ao Boletim Oficial, I Série – n.º 35.
- Conselho de Ministros da República de Moçambique (1984). Resolução n.º 13/84, 14 Dez. 1984, que aprova o Plano Geral de Contabilidade. Maputo, Boletim da República, I Série – n.º 50.
- Conselho de Ministros da República Democrática de São Tomé e Príncipe (1994). Decreto-Lei n.º 16/94, 30 Jun. 1994, que adopta o Plano OCAM de Contabilidade Geral das Empresas. São Tomé, 1.º suplemento ao Boletim da República, I Série – n.º 52.
- CRAVO, Domingos Silva (1991). Considerações em torno do paradigma da utilidade. in «IV Jornadas de Contabilidade», 17/19 Out. 1991. Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro. p. 303-322.
- CVM [Comissão de Valores Mobiliários] <http://www.cvm.gov.br/>.
- GARCÍA, Moisés (1997). *Ensayos sobre teoría de la contabilidad: origen, desarrollo y contenido actual del análisis circulatorio*. Madrid, [ICAC] Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.
- GARRIDO, Pascual, LEÓN, Ángel e ZORIO, Ana (2002). Measurement of formal harmonization progress: the IASC experience. *The International Journal of Accounting*, vol. 37. p. 1-26. Disponível em <http://www.elsevier.com/>.
- GÓIS, Cristina Gonçalves (2000a). A influência das normas do IASC sobre a normalização contabilística portuguesa. in «VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria: A contabilidade na viragem do milénio – da informação histórica, à informação on-line», 17/20 Maio 2000. Actas. Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro. [Disponível em CD multimédia].
- GÓIS, Cristina Gonçalves (2000b). A influência das normas do IASC sobre a normalização contabilística portuguesa. *Revisores & Empresas*, 9, ano 3. Abr./Jun. 2000. Lisboa. p. 36-49.
- Governo da República de Guiné-Bissau (1994). Decreto n.º 18/94, 16 Maio 1994, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade. Bissau, Boletim Oficial n.º 20.
- HOSKIN, Robert E. (1997). *Financial accounting: a user perspective*. (2nd ed.). New York, John Wiley & Sons.
- IASB [International Accounting Standards Board] <http://www.iasb.org>.
- IBRACON [Instituto dos Auditores Independentes do Brasil] <http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/>.

- IUDÍCIBUS, Sérgio e MARION, José Carlos (2004). Contabilidade comercial (actualizado conforme o novo Código Civil). (6.ª ed.). São Paulo, Atlas.
- IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu, e GELBCKE, Ernesto Rubens (2003). Manual de contabilidade das sociedades por acções (aplicável às demais sociedades). (6.ª ed.). São Paulo, Atlas.
- JOHNSON, L. Todd e LENNARD, Andrew (1998). Reporting financial performance: current developments and future directions. Norwalk, Financial Accounting Standards Board
- KIESO, Donald E. e WEYGANDT, Jerry J. (1992). Intermediate accounting. (7th ed.). New York, John Wiley & Sons.
- KIESO, Donald E., WEYGANDT, Jerry J. e WARFIELD, Terry D. (2004). Intermediate accounting. (11th ed.). New York, John Wiley & Sons.
- MACHADO, A. J. Cardão (2004). Normas internacionais de contabilidade: marco conceptual. *Jornal de Contabilidade*, 322, ano XXVIII. Jan. 2004. Lisboa. p. 6-10.
- MADEIRA, Geová José, SILVA, Cátia Beatriz e ALMEIDA, Fabiana Lucas (2004a). Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. in «17.º Congresso Brasileiro de Contabilidade: Contabilidade, instrumento de cidadania», 24/28 Out. 2004. Trabalhos. Santos, Conselho Federal de Contabilidade. p. 302-319. Disponível em <http://www.cfc.org.br/>.
- MADEIRA, Geová José, SILVA, Cátia Beatriz e ALMEIDA, Fabiana Lucas (2004b). Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 150, ano XXXIII. Nov./Dez. 2004. Brasília. p. 74-83.
- MAGRO, J. L. (2004). Comparação entre o plano geral de contabilidade de Angola e alguns planos da união europeia. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 33, II série, ano IX. Jan./Mar. 2004. Lisboa. p. 6-7.
- MANUEL, Ntalani Mesa-Emeyi (1998). O processo de normalização contabilística em África. in «VII Jornadas de Contabilidade e Auditoria: Século XXI – os novos contextos da globalização», 19/21 Nov. 1998. Actas, tomo II. Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. p. 1321-1343.
- Ministério da Coordenação Económica da República de Cabo Verde (1997). Projecto de diploma legal, Fev. 1997, para revisão do Plano Nacional de Contabilidade. Praia.
- Ministério da Justiça da República Portuguesa (1986) Decreto-Lei n.º 262/86, 2 Set. 1986, que aprova o Código das Sociedades Comerciais. [Actualizado até alterações do Decreto-Lei n.º 88/2004, 20 Abr. 2004]. Lisboa, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. [Disponível em CD multimédia].
- Ministério das Finanças da República Portuguesa (1989). Decreto-Lei n.º 410/89, 21 Nov. 1989, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade. [Em linha, actualizado até alterações do Decreto-Lei n.º 79/2003, 23 Abr. 2003]. Lisboa. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/>.
- Ministério das Finanças da República Portuguesa (1999). Decreto-Lei n.º 367/99, 18 Set. 1999, que estabelece as regras relativas à organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística. [Em linha]. Lisboa. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/>.
- Ministério das Finanças da República Portuguesa (2004). Decreto-Lei n.º 88/2004, 20 Abr. 2004, que transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2001/65/CE. [Em linha]. Lisboa. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/>.
- Ministério das Finanças da República Portuguesa (2005). Decreto-Lei n.º 35/2005, 17 Fev. 2005, que transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE. [Em linha]. Lisboa. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/>.
- Ministério do Plano e Finanças da República de Moçambique (1998). Diploma Ministerial n.º 221/98, 30 Dez. 1998, que aprova alterações ao Plano Geral de Contabilidade. Maputo, 1.º suplemento ao Boletim da República, I Série – n.º 52.
- Ministro da Fazenda da República Federativa do Brasil (1976). Lei n.º 6.404/76, 15 Dez. 1976, que dispõe sobre sociedades por acções. [Em linha, actualizada até alterações da Lei n.º 10303, 31 Out. 2001]. Brasília. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/>.
- Ministro da Fazenda da República Federativa do Brasil (2002). Projecto de Lei n.º 3.741/2000, após substitutivo de 11 Dez. 2002, que altera e revoga dispositivos da Lei n.º 6404/76, de 15 de Dezembro de 1976 e da Lei n.º 6385/76, de 7 de Dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. [Em linha]. Brasília. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/>.
- Ministro da Justiça da República Federativa do Brasil (2002). Lei n.º 10406/02, 10 Jan. 2002, que institui o Código Civil. [Em linha, actualizada até alterações da Lei n.º 10931, 2 Ago. 2004]. Brasília. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/>.
- Ministro das Finanças da República Popular de Angola (2001). Decreto n.º 82/01, 16 Nov. 2001, que aprova o Plano Geral de Contabilidade. Luanda, Imprensa Nacional.
- OCAM [Organização da Comunidade Africana Malgache e Mauriciana] (1993). Plano de Contabilidade Geral das Empresas. São Tomé, edição da UNIDO [Organização das Nações Unidas para o Desenvolvimento Industrial] para o Governo da República Democrática de São Tomé e Príncipe.

- PE-CUE [Parlamento Europeu e Conselho da União Europeia] <http://europa.eu.int/eur-lex/pt/>.
- RIAHI-BELKAOUI, Ahmed (2000). *Accounting theory*. (4th ed.). London, Thomson Learning.
- RIAHI-BELKAOUI, Ahmed (1996). *Accounting, a multi-paradigmatic science*. London, Quorum Books.
- RODRIGUES, Lúcia Lima e BRANCO, Manuel Castelo (2001). Sobre a necessidade de um quadro conceptual da informação financeira em Portugal: um estudo empírico. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 229, vol. LVIII. Out. 2001. Porto. p. 161-188.
- RODRIGUES, Rogério Pereira (2002). A propósito das IAS. *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*, 15. Dez. 2002. Lisboa. p. 147-152. Disponível em <http://www.cmvm.pt/>.
- ROSA, Paulo Moreira da (1999). *A contabilidade no Mercosul*. São Paulo, Atlas.
- SÁ, António Lopes (1987). *Introdução à ciência da contabilidade*. Rio de Janeiro, Ediouro.
- SÁ, António Lopes (1992). *Teoria geral do conhecimento contábil*. Belo Horizonte, IPAT-UNA.
- SÁ, António Lopes (1994). *Teoria da contabilidade superior*. Belo Horizonte, IPAT-UNA.
- SÁ, António Lopes (1997). *Princípios fundamentais de contabilidade*. São Paulo, Atlas.
- SÁ, António Lopes (1998a). *História geral e das doutrinas da contabilidade*. (2.ª Ed.) Lisboa, Vislis.
- SÁ, António Lopes (1998b). *Teoria da contabilidade*. São Paulo, Atlas.
- SÁ, António Lopes e SÁ, Ana M.ª Lopes (1993). *Dicionário de contabilidade*, 8.ª edição. São Paulo. Atlas.
- SANTOS, Luís Lima (1999). A contabilidade no século XXI. in «II Simpósio Internacional: Contabilidade de gestão», 18/20 Nov. 1999. Porto, Universidade Fernando Pessoa e Associação Portuguesa de Contabilistas. p. 113-142.
- SANTOS, Luís Lima (2002). A estrutura conceptual da contabilidade em Portugal. in «IX Congresso de Contabilidade: A dinâmica do mundo e da contabilidade», 20/22 Nov. 2002. Actas. Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. [Disponível em CD multimédia].
- STREET, Donna L., NICHOLS, Nancy B. e GRAY, Sidney J. (2000). Assessing the acceptability of international accounting standards in the US: an empirical study of the materiality of the US GAAP reconciliations by non-US companies complying with IASC standards. *The International Journal of Accounting*, vol. 35, 1. p. 27-63. Disponível em <http://www.elsevier.com/>.
- TUA PEREDA, Jorge (1989). Los principios contables en el ordenamiento jurídico. in CEA GARCÍA, José L. (ed.) *Lecturas sobre principios contables*. Monografías AECA, 13. Madrid. p. 57-93.
- ZEFF, Stephen A. (1998). The coming confrontation on international accounting standards. *Irish Accounting Review*, 2, vol. 5. Ireland. p. 89-117. [Artigo cedido pelo autor].