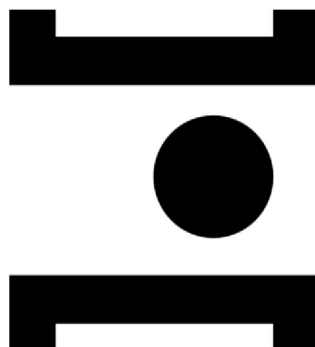


INSTITUTO POLITÉCNICO DE SANTARÉM
Escola Superior de Gestão e Tecnologias de Santarém



**POLITÉCNICO
DE SANTARÉM**

**O Sistema de Regulamentação Contabilística e o Relato Financeiro na
Guiné-Bissau**

Dissertação

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Mamadú Candé

Orientação:

**Professora Doutora Maria Leonor Romão Carreiro Fernandes Ferreira da
Silva**

Professora Doutora Ana Fialho Silva

Dezembro, 2022

Agradecimentos

Antes de mais agradeço a Alláh (Deus), por esta oportunidade de vida e saúde para que posso estar aqui e comemorar esta conquista, apesar das dificuldades ao longo de todo o percurso, acompanhado de noites sem dormir e de dias sem motivação para prosseguir, distante de tudo e de todos, principalmente da minha família. Hoje sinto-me abençoado e honrado por poder comemorar com todos aqueles que estão comigo desde sempre.

Agradeço a meu pai e a minha mãe, aos meus irmãos, primos (as), amigos e colegas de turma, às pessoas que sempre acreditarem em mim, e ao meu irmão mais novo por ter me apoiado bastante nos meus momentos mais difíceis.

Agradeço também à minha namorada, que já considero esposa, pelo apoio, coragem e aconselhamento, sempre ao meu lado nos bons e nos piores momentos da minha vida.

Agradeço aos meus manos que sempre me orientaram com a sapiência, todo o meu sucesso académico e profissional devo a vocês. A ORNATOC-GB e todos entrevistados envolvidos, reforço a minha gratidão pelo tempo disponibilizado e prontidão demonstrada.

Finalmente, agradeço à Orientadora Professora Leonor Ferreira e Coorientadora Professora Ana Fialho, por terem acreditado em mim, dando todo apoio necessário sem nunca hesitarem, mostrando sempre profissionalismo e dedicação em todo o processo de desenvolvimento do trabalho da dissertação, suportando horas e horas de leituras e correções, mantendo sempre energia positiva, mesmo nos momentos mais constrangidos. Partilho o mérito deste trabalho convosco.

Resumo

Esta dissertação analisa a evolução do sistema contabilístico da Guiné-Bissau, nomeadamente o processo de convergência do Sistema de Contabilidade da Organização para Harmonização do Direito dos Negócios em África (SYSCOHADA) com as normas internacionais de relato financeiro (NIRF). Pretende-se perceber em que medida os laços políticos e culturais influenciaram este processo de convergência no país, e ainda as ligações entre as dimensões culturais, sociais, económicas e financeiras, assim como as respetivas influências na fiscalidade, no ensino e na formação profissional, na organização da profissão contabilística, com base na classificação dos sistemas contabilísticos de Nobes (1998). A Guiné-Bissau é um país membro da Organização para Harmonização dos Negócios em África (OHADA), entidade responsável por edificar e oficializar as normas contabilísticas, que são aprovados através de ato uniforme que envolve dezassete países africanos, o que explica que seja influenciado ou influencie outros países membros daquela organização.

Esta investigação contribui para a literatura no domínio da contabilidade e relato financeiro no continente africano, em geral, área ainda pouco explorada e pouco conhecida da comunidade académica, e da Guiné-Bissau, em particular, país independente desde 1973, depois de um período de vários séculos de existência como antiga colónia portuguesa.

Palavras-chaves: Contabilidade, Técnicos Oficiais de Contas, SYSCOHADA, SYSCOA, Sistema contabilístico, Guiné-Bissau, Relato financeiro, ORNATOC.

Abstract

This dissertation aims to analyse the evolution of the accounting system in Guinea-Bissau, namely the convergence process of SYSCOHADA with the International Financial Reporting Standards (IFRS). It is intended to understand to what extent political and cultural ties have influenced this convergence process in the country, and the links between the cultural, social, economic and financial dimensions, as well as their respective influences on taxation, education and vocational training, the organization of the accounting profession, based on the classification of accounting systems of Nobes (1998). Guinea-Bissau is a member country of the Organization for the Harmonization of Business in Africa (OHADA), an entity responsible for building and officialising accounting standards, which are approved through a uniform act involving seventeen African countries, which explains that it is influenced or influences other member countries of that organization.

This research contributes to the literature in the field of accounting and financial reporting in the African continent, in general, an area still little explored and little known by the academic community, and Guinea-Bissau an independent country since 1973, after a period of several centuries of existence as a former Portuguese colony.

Keywords: Accounting, Accountants, SYSCOHADA, SYSCOA, Accounting system, Guinea-Bissau, Financial reporting, ORNATOC

Lista de Abreviaturas, Siglas e Acrónimos

ACC	Conselho Africano de Contabilidade
AUDICF	Ato Uniforme dos Direitos da Informação Contabilística e Financeira
AUSCGIE	Ato Uniforme do Direito das Sociedades Comerciais e dos Agrupamentos de Interesse Económico
AUCE	Ato Uniforme da Contabilidade das Empresas
AUSCOOP	Ato Uniforme das Sociedades Cooperativas
AUDCG	Ato Uniforme do Direito Comercial Geral
BCEAO	Banco Central dos Estados de África Ocidental
BAO	Banco da África Ocidental
BRVM	Bolsa Regional de Valores Imobiliários
EAGB	Eletricidade e Água da Guiné-Bissau
CA	Contabilistas Acreditados
CENFA	Centro de Formação Administrativa
CEMAC	Comunidade Económica e Monetária da África Central
CNC	Conselho de Normalização Contabilístico
CEDEAO	Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental
COMESA	Mercado Comum da África Oriental e Austral
CPLP	Comunidade dos Países da Língua Oficial Portuguesa
DECOFI	Diploma de Especialista em Contabilidade
DGCI	Direção Geral de Contribuição e Impostos
DGA	Direção Geral das Alfândegas
ENA	Escola Nacional de Administração
FMI	Fundo Monetário Internacional
GB	Guiné-Bissau
GUN	Governo de Unidade Nacional
IAS	International Accounting Standard
IASC	International Accounting Standards Committee
INAFOR	Instituto Técnico de Formação Profissional
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
NIRF	Normas Internacional de Relato Financeiro
MF	Ministério das Finanças
NIRF	Normas Internacionais de Relato Financeiro
OHADA	Organização para Harmonização do Direito dos Negócios em África
OGE	Orçamento Geral do Estado
ONG	Organização Não Governamental
ORNATOC-GB	Ordem Nacional dos Técnicos Oficiais de Contas da Guiné-Bissau

OUA	Organização da Unidade Africana
PNUD	Programa de Nações Unidas para o Desenvolvimento
PALOP	Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa
POC-GW	Plano Oficial de Contabilidade da Guiné-Bissau
POC-PT	Plano Oficial de Contabilidade de Portugal
PETROMAR	Sociedade de Abastecimento de Combustíveis
PVM	Parallel Virtual Machine
ROC	Revisores Oficiais de Contas
SYSCOA	Sistema de Contabilidade da África Ocidental
SYSCOHADA	Sistema de Contabilidade da OHADA
SEOAF	Secretaria de Estado do Orçamento e Assuntos Fiscais
TOC	Técnico Oficial de Contas
UA	União Africana
UEMOA	União Económica e Monetária da África Ocidental
UMA	União do Magrebe Árabe

Índice Sistemático

Agradecimentos	II
Resumo	III
Abstract	IV
Lista de Abreviaturas, Siglas e Acrónimos	V
Índice Sistemático	VII
Índice de Tabelas	IX
Índice de Figuras	X
1. Introdução	11
2. Revisão de Literatura: Classificação de Sistemas Contabilísticos	13
2.1. Modelo de Mueller	13
2.2. Modelo de Nobes	14
2.3. Modelo de Elad	15
3. Estudo do Caso da Guiné-Bissau	19
3.1. Caraterização do Sistema Contabilístico	19
3.2. Questões de Investigação, Variáveis e Níveis de Análise	31
3.3. Metodologia	32
<i>Entrevistas</i>	32
<i>Dados Secundários</i>	34
4. Resultados por Níveis de Análise	35
4.1. Política e Economia	36

4.2. Ensino e Formação	40
4.3. Fiscal	44
4.4. Organização da Profissão.....	49
4.5. Modelo Global do Sistema de Regulamentação Contabilística e de Relato Financeiro.....	54
5. Conclusões, Limitações e Desenvolvimentos Futuros.....	57
Referências Bibliográficas	60

Índice de Tabelas

Tabela 1: Cronologia dos Atos Uniformes da OHADA.....	19
Tabela 2: Balanço Patrimonial do SYSCOHADA.....	23
Tabela 3: Correspondência entre os Quadros de Contas do POC-PT e POC-GW..	25
Tabela 4: Correspondência entre os Quadros de Contas do POC-GW e SYSCOHADA.....	27
Tabela 5: Perfil dos Entrevistados Guineenses.....	32
Tabela 6: Características das Entrevistas Realizadas.....	33
Tabela 7: Critério de Interação dos Elementos Contextuais em Nobes (1983)....	35
Tabela 8: Profissão Contabilista (ORNATOC-GB).....	51

Índice de Figuras

Figura 1: Classificação dos Sistemas Contabilísticos de Nobes (2008)	14
Figura 2: Sistemas de Contabilidade dos Países Africanos.....	16
Figura 3: Estrutura Fiscal da Guiné-Bissau.....	45
Figura 4: A Tutela e a Estrutura da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contabilistas.....	49
Figura 5: Entidades Intervenientes na Regulamentação Contabilísticas e de Relato Financeiro da Guiné-Bissau.....	54
Figura 6: Modelo Global do Sistema de Regulamentação Contabilísticas e de Relato Financeiro da Guiné-Bissau.....	55

1. Introdução

A investigação sobre contabilidade em África é um tema pouco explorado (Lassou, Hopper & Ntim, 2021; Tawiah & Boolaky, 2020; Konan et al., 2021). Esta dissertação descreve a evolução do sistema contabilístico e o relato financeiro da Guiné-Bissau, com especial enfoque no processo de convergência do SYSCOHADA e na transição para as IFRS. Identificam-se os atores, as necessidades económicas e os fatores políticos, sociais e culturais que pressionaram a mudança. A análise foi desenvolvida a partir do modelo de classificação dos sistemas contabilísticos de Nobes (1998). Este trabalho vem colmatar a lacuna existente na literatura permitindo aos investidores conhecerem e compreenderem a realidade de um país com elevado potencial de investimento. A investigação contribui ainda para o desenvolvimento da literatura na área dos sistemas contabilísticos, revelando informações e opiniões dos técnicos oficiais de contas (TOC), sobre diferentes temáticas e aplicabilidade das regulamentações, sendo útil ao desenvolvimento das atividades comerciais e empresariais principalmente as informações relacionadas as obrigações fiscais, legais e declarativas, consequentemente conhecendo o seu impacto no desenvolvimento económico da Guiné-Bissau. A caracterização do sistema contabilístico da Guiné-Bissau permite proceder à sua classificação de acordo com os modelos propostos pelos diferentes autores de referência. O estudo foi desenvolvido com base na metodologia do estudo de caso (Yin, 2015). Esta metodologia foi selecionada pela sua capacidade descritiva e de produzir uma compreensão em primeira mão de pessoas e eventos e apoia-se numa análise qualitativa e descritiva, com recurso a método analítico e crítico. Os dados primários foram recolhidos através de entrevistas semiestruturadas, enquanto os dados secundários se obtiveram em pesquisas de relatórios diversos, regulamentação, e leis publicadas, sendo depois trianguladas com a informação colhida com dados primários.

Sendo a contabilidade uma ferramenta importante para alcançar o objetivo do desenvolvimento, pode ajudar a melhorar o desempenho governamental, empresarial, fornecendo informações precisas e em tempo real, transparentes e verificáveis, aos *stakeholders* interessados, sejam eles o Estado, acionistas, membros de sociedade civil ou outros. Assim como é essencial no combate à corrupção e à má gestão dos recursos públicos (Hopper, M., & Wickramasinghe, 2012).

Este estudo preenche o vazio observado em relação a escassez de informação contabilística sobre a Guiné-Bissau, acrescentando mais um país africano à escassa literatura sobre sistemas de regulamentação da contabilidade em África e contribuindo com informação relevante para aqueles que pretendem investir naquele país. O estudo verifica se o modelo de regulamentação contabilística e de relato financeiro da Guiné-Bissau valida ou refuta a classificação de (Nobes & Parker, 2000), e em que grupo desta classificação encontra enquadramento.

A estrutura de dissertação é a seguinte: inicia-se com a Secção 1 - *Introdução*, onde brevemente se faz uma apresentação sobre a Guiné-Bissau, zona económica, sistema contabilístico e respetiva evolução, acompanhado com um breve resumo do enquadramento teórico das normas que influenciaram o sistema vigente. A Secção 2 - *Revisão de Literatura: Classificação de Sistemas Contabilísticos* refere-se aos conceitos e à revisão dos estudos relevantes sobre sistemas contabilísticos e de relato financeiro e respetiva classificação. A Secção 3 – *Estudo do Caso da Guiné-Bissau* cobre a caracterização do sistema contabilístico da Guiné-Bissau, consequentemente dos membros da OHADA e as diferentes fases metodológicas do estudo de caso: definição das variáveis e níveis de análise, métodos usados na recolha e análise dos dados, entrevista (questionários), fontes de dados secundários, tais como artigos, relatórios e informações disponibilizados em sites académicos, científicos e de organizações. Secção 4 *Resultados por Níveis de Análise* apresenta os resultados de entrevistas, discute-os e confronta-os com a literatura, enfatizando as suas influências em diferentes temáticas no contexto político, económico, educacional, fiscal e de organização da profissão contabilística da Guiné-Bissau. A Secção 5 *Conclusões, Limitações e Desenvolvimentos Futuros*, resume o trabalho desenvolvido, possibilitando uma perceção global de quais são as principais normas contabilísticas e de relato financeiro da Guiné-Bissau, como interagem os principais atores do sistema contabilístico e de relato financeiro no país e quais os fatores que o influenciam, salienta as limitações do estudo e apresenta sugestões de possível desenvolvimento deste estudo em estudos futuros.

2. Revisão de Literatura: Classificação de Sistemas Contabilísticos

Existem vários modelos de classificação dos sistemas de regulamentação contabilística e de relato financeiro na literatura. Nesta seção são revistos três modelos tendo em vista as suas proximidades com sistema de regulamentação contabilística da Guiné-Bissau, entre os estudos mais citados: (i) modelo de Mueller; (ii) modelo de Nobes; (iii) modelo de Elad.

2.1. Modelo de Mueller

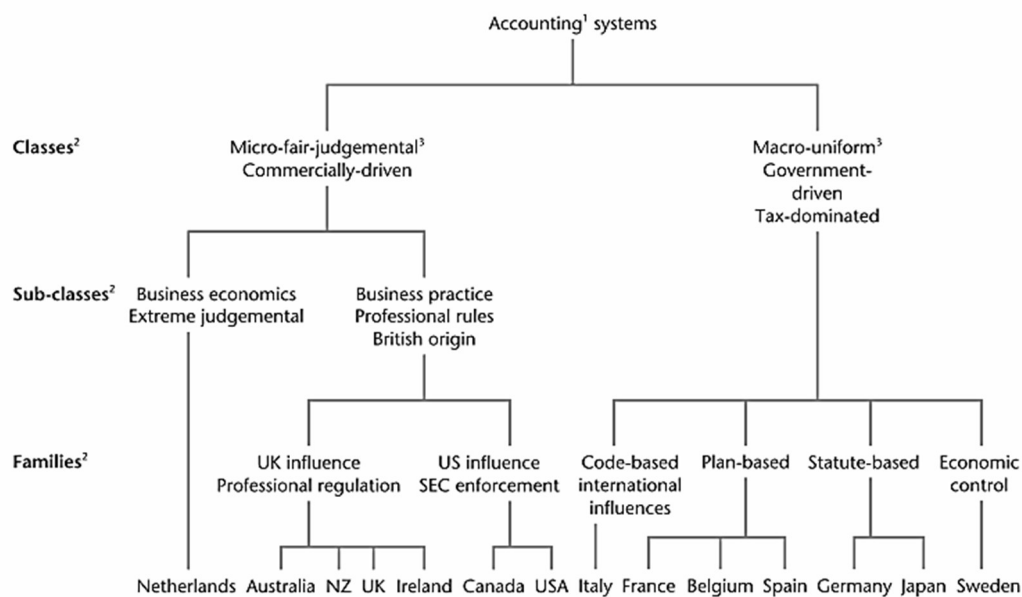
Nem todos os países apresentaram um passado colonial comum sendo colónias com diferenças de cultura, história, instituições e recursos económicos. E eram muito vulneráveis aos riscos e ameaças de ordem política e à volatilidade dos preços o que pode conduzir a várias inquietações a nível institucional, isso constitui um trabalho árduo para uniformização das normas contabilísticas. A procura de melhor compreensão, leva-nos às classificações dos finais dos anos sessenta, quando Mueller (1967) sugeriu uma nova forma de classificação internacional dos sistemas de contabilidade em quatro padrões de desenvolvimento, apontando uma simples orientação que não é acompanhada por uma explicação do método utilizado. Muller salienta que as regras para obtenção de uma classificação transparente do sistema contabilístico num determinado país se baseiam no produto que resulta do ambiente económico, político e outros, que determinaram a natureza do sistema. Também sugere que as regras de um país não seriam adequadas a outro país e que as regras devem ser escolhidas de acordo com as necessidades de cada país (Muller1967 & 2005). Os quatro grupos de Muller foram resumidos de forma útil num trabalho posterior (Choi & Meek, 2005), são: (i) a contabilidade dentro do quadro macroeconómico, neste contexto a contabilidade desenvolve-se com base na política económica nacional, apresentando-se como exemplo a Suécia;(ii) abordagem macroeconómica da contabilidade, grupo cuja progressão pode ser alcançada quando o mercado é orientado por uma economia diversificada onde negócios privados proliferam no centro dos assuntos económicos; essa abordagem é comum em países como os Estados Unidos e o Reino Unido; (iii) a contabilidade como uma disciplina independente, onde o sistema contabilístico se desenvolve de modo independente do governo ou das teorias económicas; essa abordagem é ilustrada por países como a Alemanha e Japão;(iv) a contabilidade desenvolve-se com as empresas, enfrentando problemas e

procurando soluções para a respetiva resolução. Essa abordagem é comum em países como a Austrália e a Nova Zelândia.

2.2. Modelo de Nobes

Uma outra classificação relevante dos sistemas contabilísticos foi proposta por (Nobes, 1983). Nobes referenciou que os sistemas contabilísticos podem classificar-se em dois grupos: (i) o modelo anglo-saxónico ou anglo-americano, grupo da "abordagem contabilística crítica" e (ii) o modelo franco-alemão, grupo da "contabilidade uniforme" ou dita da Europa Continental. A Figura 1 mostra o resultado desta classificação dos sistemas contabilísticos na Europa, segundo Nobes (2008).

Figura 1: Classificação dos Sistemas Contabilísticos de Nobes (2008)



Fonte: Nobes e Parker (2008, p.65)

A maioria dos países africanos adaptaram simplesmente um destes modelos dominantes, geralmente o que tiver sido imposto durante a era colonial, ou que tenha sido transmitido através do comércio e do investimento direto estrangeiro por empresas multinacionais (Elad, 2015). Portugal e a França são os dois países cujos sistemas contabilísticos influenciaram o sistema contabilístico adotado pela Guiné-Bissau, em períodos sucessivos. Primeiro Portugal, com o POC-GW depois a França, com o

SYSCOHADA. Estes dois países enquadram-se no grupo da contabilidade uniforme (ou da Europa continental).

A contabilidade em toda a África mostra-se muito influenciada pelas normas e práticas dos países colonizadores, assim como o são as línguas oficiais destes países. Por exemplo, os sistemas jurídico, administrativo e contabilístico do Quênia permanecem baseados no sistema em vigor no Reino Unido e a França ainda hoje influência o sistema de relato financeiro do Benim (Lassou, Hopper, Tsamenyi, & Murinde, 2019). A harmonização contabilística facilita a interpretação das informações financeiras, com o objetivo de reduzir as diferenças nas práticas em uso nos diversos países, e assim, torná-las comparáveis (Nobes & Parker, 2006). A flexibilidade das normas permite uma variedade de práticas e, ao precisar de estabelecer equivalência entre as práticas em uso nos vários países, constitui um obstáculo à harmonização contabilística e à normalização contabilística, padronização que vem depois (Collase, 2005).

2.3. Modelo de Elad

Mais recentemente, Elad (2015) estendeu a análise dos sistemas contabilísticos aos países africanos. No cenário das ex-colónias, a história da contabilidade em África pode, em termos gerais, ser enquadrada em três fases: (i) era colonial; (ii) período pós-colonial inicial (1967-1998); (iii) era da globalização (após 1998 e na atualidade).

Durante a era colonial, os sistemas contabilísticos utilizados em África eram essencialmente os das potências imperiais que dividiram e colonizaram o continente (Elad, 2015).

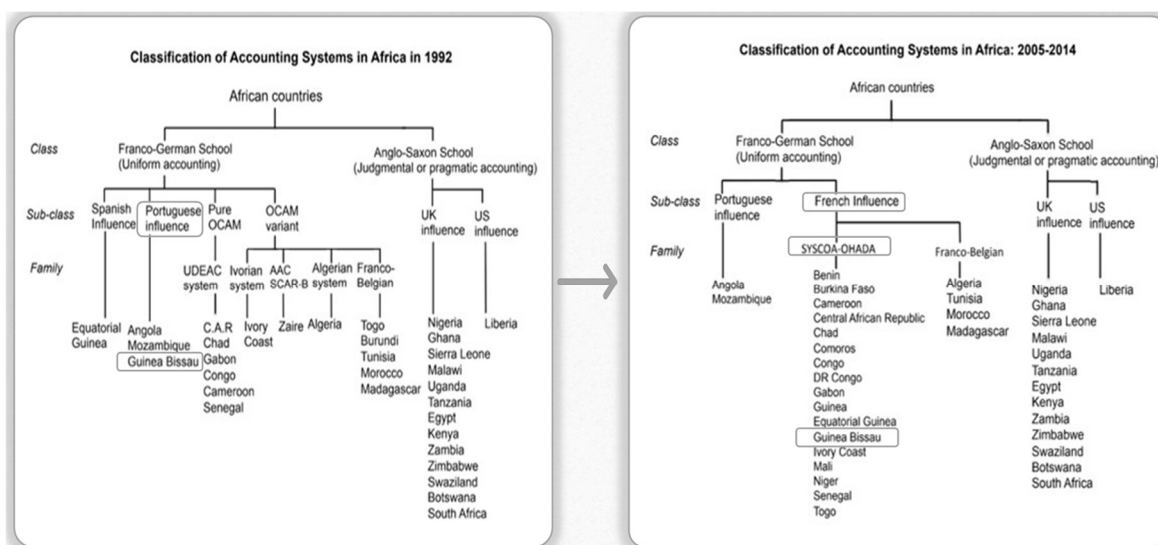
Para perceber a similitude entre o sistema da contabilidade das ex-colónias africanas e dos antigos países colonizadores podem invocar-se duas razões fundamentais: a ligação forte com o colonizador, devido a terem uma história comum, e a necessidade de manter a ligação administrativa.

Nos finais de ano 90, muitos países africanos começaram a passar por várias crises económicas e foram obrigados a implementar programas de ajustamento estrutural exigidos por organismos internacionais (por exemplo FMI em 1999, 2000 e 2003; Banco Mundial em

2005), o que teve várias implicações ao nível do sistema de regulamentação contabilística e de relato financeiro. Consequentemente, o Banco Mundial e o FMI foram os principais impulsionadores para a convergência desses sistemas com as normas internacionais.

A Figura 2 mostra as classificações propostas por Elad (2015) para os sistemas de contabilidade dos países africanos, considerando duas fases de desenvolvimento dos mesmos.

Figura 2: Sistemas de Contabilidade dos Países Africanos



Fonte: Elad (2015)

Por um lado, o Banco Mundial reconheceu as IAS/IFRS como as normas internacionais de relato financeiro que promovem a boa governação, a transparência e a responsabilidade pública no âmbito do seu programa de reforma orientado para o mercado e envolvendo privatizações, a desregulamentação e liberalização do comércio (FMI,2003; Banco Mundial, 2005, 2010a, 2010b). Esta aliança entre o IASB e o Banco Mundial não confere apenas legitimidade ao IASB, órgão emissor das IAS/IFRS, mas também desempenha um papel ideológico no reforço dos interesses seccionais dos investidores capitalistas e privados, uma vez que enfrenta os interesses públicos (Elad, 2007, p.757).

Outra consequência das reformas estabelecidas pelo Banco Mundial foi a modernização das variantes antiquadas dos planos contabilísticos francês, espanhol e

português em alguns países africanos (Nações Unidas, 1991), iniciativa que motivou a modernização contabilística na zona francófona, e levou à introdução de dois novos sistemas: o SYSCOA (*Système Comptable Ouest Africain*) como plano contabilístico para os países da zona franca ocidental, e o Plano contabilístico OHADA para a zona franca dos países da África Central (Ollier, 1999; Gouadain, 2000; Pintaux, 2002; Elad, 2004). Os signatários deste tratado pertencem a 14 Estados africanos francófonos nomeadamente Benim, Burkina Faso, Comores, Congo, Costa do Marfim, Gabão, Guiné-Conacri, Mali, Níger, República Centro Africana, República Democrática do Congo, Senegal e Tchad, um país de língua espanhola (Guiné-Equatorial), um país de língua portuguesa (Guiné-Bissau) e um país bilingue, os Camarões onde se utiliza tanto o inglês como o francês como língua oficial.

Mais tarde, o sistema contabilístico da OHADA foi uniformizado, tornando-se então o sistema contabilístico de todos os países membros da OHADA (Regulamento n.º 07/2001/CM/UEMOA). De um modo geral, o sistema contabilístico da OHADA tenta combinar o sistema anglo-americano com o modelo contabilístico uniforme francês, codificando algumas das disposições das IAS/IFRS e incorporando-as como artigos numerados no seu quadro, em conformidade com as normas civis, respeitando a tradição jurídica observada nos códigos e estatutos altamente estruturados e sistematizados (Elad & Tumnde, 2009).

Antes da adoção do sistema de contabilidade da OHADA, um dos motivos que levou a Guiné-Bissau a fazer parte desta organização prende-se com as várias limitações em termos da regulamentação contabilística. Havia uma falta quase total de informação ou as informações existentes eram desarticuladas e incompletas para apoiar a política económica e financeira, paralelamente às exigências do mercado regional e dos internacionais. Vários países africanos são testemunho de tais factos, no contexto do emanar das normas contabilísticas nos países africanos francófonos no período (1960-2010). Esses países tornaram-se independentes em 1960, houve uma consciencialização sobre a importância da contabilidade na gestão financeira e no controle dos recursos públicos, originou o primeiro sistema contabilístico dos estados da África Ocidental (SYSCOA), posteriormente contribuiu para a adoção das normas internacionais de contabilidade, as IAS/IFRS, depois da criação

da Bolsa Regional de Valores Mobiliários (BRVM). Mas não é facilmente examinado, pois os registos escritos públicos são difíceis de encontrar, por razões de confidencialidade ou mesmo de inexistência, e não é fácil para os académicos acederem a informações sobre a contabilidade nos países de África (Lassou & Hopper, 2016).

Entretanto, a Guiné-Bissau assinou o tratado da OHADA em 1993 e tornou-se membro da União Económica Monetária da África Ocidental (UEMOA) em 1997, automaticamente mudando o sistema contabilístico para o sistema contabilístico da UEMOA e posteriormente da OHADA, o qual é influenciado pelo sistema contabilístico francês.

Para a reforma do sistema contabilístico das antigas colónias, contribuiu a instituição do Conselho Africano de Contabilidade (AAC) em 1979, garantido pelo estatuto de Organização da Unidade Africana (OUA), agora Unidade Africana (UA). Este organismo incentivou os países membros a desenvolverem os seus sistemas contabilísticos, através de um processo denominado Base de Referência do Sistema Contabilístico Africano (SCAR-B), projeto que era uma réplica do sistema contabilístico do país colonizador. Em 1994, a Guiné-Bissau acabaria por estabelecer um sistema com base no projeto SCAR-B, o Plano Oficial da Contabilidade da Guiné-Bissau (POC-GW). Este primeiro sistema contabilístico da Guiné-Bissau baseia-se na codificação tradicional europeia e, mais especificamente, no Plano Oficial de Contabilidade português (POC-PT) vigente à data.

Na altura da independência da Guiné-Bissau, havia dez contabilistas públicos qualificados na África Subsariana, todos formados em França (Degos, Yves, & Philipe, 2019). A solução assertiva para vários países africanos resume-se na adoção das legislações dos antigos colonizadores. O sistema jurídico e a fiscalidade da maioria dos países africanos baseiam-se no sistema jurídico e na arquitetura fiscal do país colonizador. Também a moeda local, o idioma utilizado oficialmente e o sistema de educação, incluindo a educação contabilística, mostram-se semelhantes com as do país colonizador. A África subsaariana francófona permaneceu durante muito tempo "um repositório da legislação francesa desde o início da década de 1960" (Gouadain, 1995, pp. 233-248).

3. Estudo do Caso da Guiné-Bissau

3.1. Caracterização do Sistema Contabilístico

Atualmente, a regulamentação contabilística da Guiné-Bissau é estabelecida pela OHADA (SYSCOHADA). O SYSCOHADA abrange 17 países, entre eles, a Benim, Burkina Faso, Camerão, Comores, Congo, Costa do Marfim, Gabão, Guiné-Conacri, Guiné-Bissau, Guiné-Equatorial, Mali, Níger, República Centro Africana, República Democrática do Congo, Senegal e Tchad. Também a OHADA inclui na sua estrutura os membros dos blocos económicos da África central e ocidental, nomeadamente a Comunidade Económica da Monetária da África Central (CEMAC), União Económica Monetária da África Ocidental (UEMOA) assim com os membros da Federação Pan-Africana de Contabilistas (PAFA).

O tratado sobre a Harmonização de Negócios em África (OHADA) foi assinado em Port Louis em 17 de outubro de 1993 e foi ratificado pela Guiné-Bissau no dia 15 de janeiro de 1994, tendo os respetivos instrumentos da adesão sido depositados em 26/12/1995 no Senegal, país depositário do Tratado. O OHADA entrou em vigor na Guiné-Bissau em 20 de fevereiro de 1996. Mais tarde, foi revisto na cidade de Quebeque, no Canadá, em 17 de outubro de 2008. Na Tabela 1 apresenta-se uma lista com os atos uniformes da OHADA e a respetiva cronologia.

Tabela 1: Cronologia dos Atos Uniformes da OHADA

1996	O Sistema de Contabilidade da África Ocidental (SYSCOA) foi estabelecida pelo regulamento 04/96/CM/UEMOA de 21/12/1996, entrou em vigor em diversos países desde 1 de janeiro de 1998.
1997	Aprovação do ato uniforme n.º 2/1997, de 17/04/1997, publicado no jornal de OHADA em 01/10/1997, relativo ao direito das sociedades comerciais e do agrupamento de interesses económico (AUSCGIE-OHADA).
1997	Aprovação do ato uniforme n.º 1/1997, de 17/04/1997, publicado no jornal de OHADA em 01/10/1997, relativo ao direito comercial geral (AUDCG-OHADA)
2000	Aprovação do ato uniforme n.º 10/2000, de 24/03/2000, publicado no jornal de OHADA em 15/05/2000 relativo a Contabilidade das Empresas, Lei da contabilidade. O ato uniforme relativo à contabilidade, após a SYSCOA, entrou em vigor em 1 de janeiro de 2001, como consta no regulamento 7/2001/CM/UEMOA, com objetivo de harmonizar o sistema contabilístico aplicada nos países da OHADA. (AUCE-SYSCOHADA)

-
- | | |
|------|--|
| 2010 | Ato Uniforme n.º 23/2010, publicado no jornal oficial da OHADA em 15/02/2011, relativo ao direito das sociedades cooperativas (AUSCOOP-OHADA). |
| 2010 | Revisão do Ato Uniforme n.º 1/1997, relativo ao direito comercial geral, aprovado novo ato uniforme n.º 21/2010, de 15/12/2010, publicado 15/02/2011. (AUDCG-OHADA) |
| 2014 | Revisão do Ato Uniforme n.º 2/1997, relativo ao direito das sociedades comerciais e do agrupamento de interesses económico, aprovado novo ato uniforme n.º especial, de 30/01/2014, publicado 04/02/2014. (AUSCGIE-OHADA). |
| 2017 | Revisão do Ato Uniforme n.º 10/2000, relativo a contabilidade das empresas, Lei da contabilidade. Aprovado novo ato uniforme n.º especial de 26/01/2017, publicado 15/02/2017 sobre direito da contabilidade e da informação financeira (AUDCIF-SYSCOHADA) |
-

Atualmente, os países membros da OHADA são regidos por dois grupos de normas contabilísticas que se encontram atualmente em vigor: a SYSCOHADA e as IAS/ IFRS. O plano contabilístico da OHADA, o SYSCOHADA, assim como as demonstrações financeiras (conhecidos por *quadros contabilísticos*, em resultado da tradução do francês, *cadres comptables*) das contas consolidadas e combinadas são regularmente atualizadas segundo decisão e aconselhamento da Comissão da Normalização Contabilística da OHADA (CNC-OHADA), em conformidade com o Regulamento n.º 2/2009 relativo ao funcionamento desta comissão. Esta comissão tem a incumbência de elaborar as normas de prática contabilística nos estados-membros da OHADA.

Nos dias 26 e 27 de janeiro de 2017, o Conselho de Ministros da OHADA reuniu-se em Brazzaville, no Congo, e aprovou uma nova lei: o Ato Uniforme sobre Direito Contabilístico e Informação Financeira (AUDCIF). No ato de assinatura do vigente ato uniforme, a Guiné-Bissau fez-se representar pelo Ministério das Finanças, sendo este o órgão que tutela a ORNATOC-GB, assim como também a instituição responsável pela aplicabilidade das regras contabilísticas internamente.

O AUDCIF foi estabelecido no âmbito da revisão da SYSCOHADA, cujo artigo 8.º obriga todas as empresas cotadas a publicarem as demonstrações financeiras em conformidade com as normas internacionais, tal como ficou estabelecido, em francês:

“Les entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent établir et présenter les états financiers annuels selon les normes internationales d'informations financières, appelées normes IFRS, en sus des états financiers visés aux alinéas précédents. Les états financiers annuels établis selon les normes IFRS sont destinés exclusivement aux marchés financiers. Ils ne peuvent servir de support de base pour la détermination du bénéfice distribuable visé par l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.”

O AUDCIF entrou em vigor a 1 de janeiro de 2018 para as contas das entidades comerciais. Mais tarde, em 1 de janeiro de 2019, passou a aplicar-se também às contas consolidadas e combinadas. No entanto, a elaboração das demonstrações financeiras das empresas com títulos admitidos à cotação deve fazer-se com base nas normas internacionais de relato financeiro (IAS/IFRS).

De acordo com o AUDCIF, todas as entidades que desenvolvam atividade em territórios membros da OHADA estão sujeitas às disposições do ato uniforme relativo a direito comercial geral, quer sejam sociedades comerciais e grupos de interesse económico, quer cooperativas, sejam financeiras, semipúblicas, produtores de bens e serviços ou comerciantes, Excetuam-se as entidades que estejam sujeitas às regras de contabilidade pública e as instituições de crédito, microfinanças, agentes do mercado financeiro, companhias de seguros, instituições de previdência e ONGs sem fins lucrativos também não se encontram sujeitos a SYSCOHADA, conforme o artigo 5.º (OHADA, 2017).

Da mesma forma que se encontra estatuído no artigo 20.º e 23.º da Contribuição Industrial da Guiné-Bissau, estabelece as seguintes taxas de tributação:

- As empresas com um volume de negócios anual a 100 milhões de francos CFA, são tributadas à taxa de 3% sobre o volume de negócios;
- As empresas com um volume de negócios anual de 10 a 100 milhões de francos CFA, são tributadas à taxa de 2,5% sobre o volume de negócios;
- As empresas com um volume de negócios anual inferior a 10 milhões de francos CFA, são tributadas à taxa de 2% sobre o volume de negócios.

A SYSCOHADA define a dimensão das empresas com base no respetivo volume de negócios, a variável que permite decidir em que grupo se inserem com vista a estipular a respetiva tributação. De acordo com essa classificação, os limites de volume de negócios estabelecidos são os seguintes:

- 60 milhões FCFA para entidades comerciais¹;
- 40 milhões FCFA para entidades artesanais e similares;
- 30 milhões FCFA para entidades serviços.

As entidades mais pequenas, cujo volume de negócios seja igual ou inferior a 30 milhões FCFA, estão aliviadas de obrigações de relato financeiro, estando sujeitas a um relato de fluxos de caixa mínimo e à elaboração das demonstrações financeiras das pequenas entidades, simplesmente o balanço, a demonstração dos resultados e as notas.

Por seu lado, todas as entidades que apresentem um volume de negócio igual ou superior a 60 milhões FCFA devem elaborar as demonstrações financeiras com base no sistema dito normal de acordo com o disposto no artigo 26.º da SYSCOHADA, o qual exige as seguintes demonstrações financeiras:

- Balanço;
- Demonstração do Resultado de Exercício;
- Demonstração de Fluxos de Caixa;
- Notas.

As demonstrações financeiras da SYSCOHADA devem ser elaboradas de modo a permitir a comparação entre dois anos comerciais sucessivos, tal como se indica no AUDCIF (AUDCIF, artigos 25.º e 34.º). As entidades cotadas inscritas na Bolsa Regional de Valores Imobiliários (BRVM), ou aquelas que participarem em ofertas públicas de ações devem preparar as demonstrações financeiras anuais de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IAS/IFRS), mas esse relato é destinado exclusivamente ao mercado financeiro. De acordo com o último ato uniforme (AUDCIF), as demonstrações financeiras

¹ Franco CFA (BCEAO), cerca de 91 500 €.

das empresas cotadas em bolsa regional de valores mobiliários (BRVM), devem ser elaboradas e divulgadas de acordo com as normas IAS/IFRS, e incluir pelo menos a informação de dois exercícios sucessivos:

- Balanço Patrimonial (Demonstração da Posição Financeira);
- Demonstração dos Rendimentos e Gastos reconhecidos no período;
- Demonstração de Alteração de Capital Próprio;
- Demonstração de Fluxos de Caixa;
- Notas Explicativas (Anexo).

A verdade é que não existe nenhuma empresa cotada a exercer atividade no território da Guiné-Bissau, apenas existem sucursais de algumas empresas cotadas na bolsa regional. As demonstrações financeiras consolidadas são da inteira responsabilidade do órgão de administração das empresas.

O balanço patrimonial do SYSCOHADA apresenta as seguintes especificações de ordem de acordo com a Tabela 2.

Tabela 2: Balanço Patrimonial do SYSCOHADA

Contas de Gestão			
Classe das Contas	Ativo	Classe das Contas	Passivo
2	Ativo Imobilizado	1	Recursos Estáveis
3	Existências		
4	Terceiros (Devedores)	4	Terceiros (Credores)
5	Tesouraria	5	Tesouraria (Negativa)
Contas do Resultado			
6	Despesas das Atividades Ordinárias	7	Receita das Atividades Ordinárias
8	Outros Encargos	8	Outras Receitas
9	Representa a contabilidade analítica		

Fonte: Guide d' Application du SYSCOHADA (2017)

Em relação às contas combinadas, as entidades que formam uma única unidade económica na zona OHADA têm de apresentar as demonstrações financeiras combinadas como que de uma única empresa se tratasse. A diferença é que as demonstrações financeiras consolidadas são elaboradas por uma empresa participante controladora que detém a maioria das ações, e inclui as demonstrações financeiras das participadas sob seu controlo, enquanto

nas demonstrações financeiras combinadas não existe controlo acionista, mas sim um grupo de entidades que apresentam controlo comum e que não passaram pelo processo de reestruturação societária, e apresentam o mesmo interesse fiscal.

O Ministério das Finanças, através da Direção Geral de Contribuição e Impostos (DGCI), regula as atividades contabilísticas das entidades comerciais e industriais na Guiné-Bissau. A Direção Geral de Tesouro e Contabilidade Pública (DGTCP), sendo um departamento do Ministério das Finanças, é o responsável pela regulamentação da contabilidade pública. O Banco Central dos Estados da África Ocidental (BCEAO) regula e supervisiona as atividades bancárias. Por sua vez, a Conferência de Mercado Intra-Africano de Seguros (CIMA), responsabiliza-se pelo regulamento das companhias de seguros africanas.

Antecedentes

O sistema contabilístico adotado na Guiné-Bissau depois da independência foi primeiramente o Plano Oficial de Contas da Guiné-Bissau (POC-GW), que tinha por base o sistema contabilístico português. Atualmente, é o SYSCOHADA, sistema a que aderiram dezassete países da África Ocidental e Central. Como já foi referido, a Guiné-Bissau é membro das organizações regionais que influenciaram este movimento de harmonização, nomeadamente a CEDEAO e a UEMOA.

Em 17 de Outubro de 1993, o tratado sobre a Organização para a Harmonização do Direito de Negócios na África (OHADA) foi assinado em Port Louis (Ilhas Maurícias), encerrando as incertezas associadas às obsoletas leis comerciais existentes (Degos, Levant, & Touron, 2019; (Boka, 2010). Este tratado foi assinado na generalidade por 17 países, a saber: Benim, Burkina Faso, Camarões, República Centro Africano, Chade, Comores, República do Congo, Guiné-Equatorial, Gabão, Guiné-Conacri, Guiné-Bissau, Costa do Marfim, Mali, Níger, Senegal e Togo.

Sendo na maioria deles ex-colónias, começaram a normalização contabilística utilizando os padrões contabilísticos dos colonizadores (Alesina & Dollar, 2000); (Khouatra, 2018) Muitos estudos afirmam que os países africanos não dispunham de uma normalização

própria na época colonial. Por exemplo, antes da independência os países francófonos utilizavam os planos de contas, princípios contabilísticos e todas as técnicas contabilísticas e teorias relacionadas a França (Bampoky, 2019); (Causse, 1999).

O sistema contabilístico da Guiné-Bissau antes da adesão do país à UEMOA, em 1997, incluía o Plano Oficial de Contabilidade da Guiné-Bissau (POC-GW), que foi 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 atividade, visando a comparabilidade da informação financeira e a sua utilização pelos diversos agentes económicos, de aplicação obrigatória para empresas individuais, públicas e mistas, para sociedades nacionais e estrangeiras, estabelecimentos individuais, cooperativas, créditos, seguros e de outras entidades obrigado a dispor de contabilidade organizada (Lima Santos, 2007). Apesar do POC-GW não apresentar um objetivo claro e específico em relação a sua adoção (Lima Santos, 2007) a fiabilidade da divulgação no relato financeiro parece dominar enquanto característica da informação financeira.

O POC-GW era fortemente influenciado pelo sistema contabilístico português, o Plano Oficial de Contabilidade (POC-PT) português, aprovado pelo Decreto-lei n.º 410/89, de 21 de novembro de 1989 da República portuguesa. A Tabela 3 compara o quadro de contas do POC-PT e do POC-GW, permitindo uma fácil visualização das muitas semelhanças e das poucas diferenças entre ambos, quanto às contas da Contabilidade Geral.

Tabela 3: Correspondência entre as Contas do POC-PT e do POC-GW

CÓDIGO DE CONTAS			
POC-PT		POC-GW	
Cod. Conta	Designação	Cód. Conta	Designação
1	Disponibilidade	1	Disponibilidade
2	Terceiros	2	Terceiros
3	Existências	3	Existências
4	Imobilizações	4	Imobilizações
5	Capital, Reservas e Resultados Transitados	5	Capital, Reservas e Resultados Transitados
6	Custos e Perdas	6	Custos e Perdas
7	Proveitos e Ganhos	7	Proveitos e Ganhos
8	Resultados	8	Resultados

Fonte: Elaboração própria

O POC-GW obriga à arrumação das contas em três grandes grupos de classes de contas:

- Classes 1 a 8 - Contabilidade Geral;
- Classe 9 - Contabilidade Analítica;
- Classe 0 - Outras informações.

O sistema contabilístico adotado pela Guiné-Bissau era o modelo que Kinzonzi, em 1986, enquadrou na área de influência "latino-francesa". No entanto, um estudo mais recente da ONU, em 1990, classificou o modelo contabilístico de tendência da "África lusófona" (Lima Santos, 2007). Tendo em conta a ambição crescente de inserção num mercado maior e mais atrativo, estabelecer uma economia resiliente impulsionada pela globalização, a Guiné-Bissau por sua vez decidiu abraçar o projeto UEMOA no dia 7 de maio de 1997, sendo a única antiga colónia portuguesa que integra este grupo. A União Económica e Monetária da África Ocidental é responsável pela criação de uma unidade monetária comum, o Franco CFA, que é emitido pelo Banco Central dos Estados da África Ocidental (BCEAO), com o objetivo de alcançar a integração económica dos seus oito Estados membros, que são o Benim, Burkina Faso, Costa do Marfim, Mali, Níger, Senegal, Togo e Guiné-Bissau. Os objetivos específicos da UEMOA são: (i) aumentar a competitividade económica e financeira dos estados-membros; (ii) tentar a convergência das políticas e dos indicadores

macroeconómicos dos estados-membros; (iii) criar um mercado comum entre eles; (iv) coordenar as políticas sectoriais políticas; (v) harmonizar as políticas fiscais.

Posteriormente, a UEMOA inspirou a criação do Sistema Contabilístico da África Ocidental (SYSCOA), o qual veio a ser estabelecido pelo Regulamento n.º 04/96/CM/UEMOA de 20 de dezembro de 1996. As autoridades da UEMOA tendo percebido perfeitamente que a contabilidade desempenha um papel significativo no processo de desenvolvimento económico e na integração regional dos estados-membros, decidiram estabelecer um novo sistema contabilístico comum denominado SYSCOA, o qual foi desenvolvido por iniciativa do Banco Central dos Estados de África Ocidental (BCEAO). O SYSCOA, integra o ato uniforme relativo a lei de contabilidade desenvolvido pelo tratado de Organização para a Harmonização do Direito dos Negócios em África (OHADA), (Boka, 2010). O SYSCOA entrou em vigor nos oito Estados da UEMOA, em 1 de janeiro de 1998 e foi, mais tarde, promulgado pela OHADA como a Lei Uniforme da Contabilidade, em 24 de março de 2000.

Um ano após a sua aplicação, a OHADA promulgou a primeira lei uniforme sobre contabilidade em 24 de março de 2000 e, a partir de 1 de janeiro de 2001, passou a chamar-se Sistema de Contabilidade da OHADA (SYSCOHADA) (OHADA, 2000). O plano de contas SYSCOHADA fornece orientação quanto a terminologia, movimentação das contas, métodos de avaliação e de elaboração das demonstrações financeiras. Define ainda as características das contas e os critérios de mensuração dos elementos contabilísticos agrupando-as em categorias homogéneas, as classes de contas de gestão e de resultados, classes 1 a 9. A Tabela 4 apresenta a correspondência entre os quadros de contas do POC-GW e do SYSCOHADA. As regras gerais de contabilidade dizem que o item deve corresponder à definição do elemento e ser mensurável, relevante e confiável (Hendriksen & Breda, 2010, p.227).

Tabela 4: Correspondência entre os Quadros de Contas do POC-GW e do SYSCOHADA

CÓDIGO DE CONTAS			
POC-GW		SYSCOHADA	
Cod. Conta	Designação	Cód. Conta	Designação
1	Disponibilidades	1	Recursos Estáveis
2	Terceiros	2	Imobilizações
3	Existências	3	Estoque
4	Imobilizações	4	Terceiros
5	Capital, Reservas e Resultados Transitados	5	Tesouraria
6	Custos e Perdas	6	Despesas das Atividades Ordinárias
7	Proveitos e Ganhos	7	Receita das Atividades Ordinárias
8	Resultados	8	Outras Despesas e Receitas Ordinárias
9	Contabilidade Analítica	9	Contabilidade Analítica

A necessidade de criar uma economia resiliente e competitiva, melhorar o desempenho financeiro, atrair mais investimento internacional e combater a pobreza são razões que levaram os países africanos a criar ou a integrarem-se em organizações e blocos regionais.

Já a partir de 1 de janeiro de 2001, surgiu a nova retificação sob a denominação de Sistema de Contabilidade de OHADA (SYSCOHADA) (Degos, Levant, & Touron, 2019). A SYSCOHADA é fortemente inspirada pelo sistema contabilístico francês, o que significa que a convergência desses países foi influenciada pela França (Toko & Souleymanou, 2015). As normas da SYSCOHADA basearam-se no SYSCOA, relativamente ao projeto do to uniforme sobre a organização e harmonização dos negócios no espaço OHADA.

A entrada em vigor do SYSCOHADA fez com que este sistema de referência coexistisse com o SYSCOA nos países de UEMOA. O que, por si só, representa um problema se forem observadas diferenças e divergências entre os dois sistemas. As empresas na zona UEMOA e da zona CEMAC, pertencentes a OHADA, apresentam as demonstrações financeiras em dois sistemas contabilísticos distintos, nomeadamente o SYSCOA e o

SYSCOHADA, o que constitui um grande problema para a uniformização do sistema contabilístico da OHADA.

A primeira modificação do SYSCOA, tendo em vista harmonizar o SYSCOHADA, e precaver a utilização de qualquer norma contabilística contrária ao SYSCOHADA, expõe os infratores a penalidades civis e criminais, que podem ir de uma simples advertência até à proibição de realização de qualquer atividade comercial (Oumar & Diallo, 2014).

Artigo 112.º: " São revogadas as disposições em contrário a partir da entrada em vigor do presente ato uniforme e do seu apêndice",

A primeira alteração do SYSCOA ocorrida em 2001, foi feita para dar cumprimentos ao disposto no SYSCOHADA, nomeadamente o disposto no artigo 112.º, assim foi até o Regulamento 05/2013/CM/UEMOA, de 28 de junho de 2013, que altera o SYSCOA e o Regulamento de Execução n.º 005/2014/COM/UEMOA, de 31 de maio de 2014, prevê que as novas regras e métodos contabilísticos do SYSCOA sejam adotados e aplicáveis aos exercícios sociais iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014. Assim, o espaço da UEMOA, comporta duas normas contabilísticas distintas que conduzem as diferenças nos métodos de contabilização de determinadas operações e a diferente apresentação da informação nas demonstrações financeiras. Para obviar a tal situação, o Conselho de Ministros da UEMOA decidiu atualizar o SYSCOA, tornando assim a entrada em vigor do SYSCOHADA para garantir a perfeita compatibilidade do SYSCOA, como lei da contabilidade, mencionado no Regulamento 07/2001/CM/UEMOA da OHADA, do artigo 112.º sobre a organização e harmonização das contas das empresas localizados nos estados partes do Tratado OHADA. Neste artigo se baseou o Conselho de Ministros da UEMOA, em 2001 e a isso se juntam as reações dos Chefes de Estado e de Governo dos países membros da OHADA, em 17 de outubro de 2013 e o Conselhos de Ministros da OHADA de 30 e 31 de janeiro de 2014.

Um dos aspetos que importa ressaltar é a proximidade entre o SYSCOHADA e as normas internacionais de relato financeiro (IFRS/IAS). Estes esforços evolutivos surgiram com a criação da Bolsa Regional de Valores Mobiliários (BRVM) em 1998. Com a abertura da economia dos países da UEMOA, estes começaram a ser pressionados, quer pelas empresas multinacionais quer pelo próprio Banco Mundial a adotar as normas internacionais de relato financeiro (IFRS/ IAS) (Degos, Levant & Touron 2019).

Os dias 26 e 27 de janeiro de 2017 tornaram-se um marco histórico para o SYCOHADA, no que toca a adoção das normas internacionais de contabilidade. O Conselho de Ministros da OHADA deliberou, numa reunião em Brazzaville (Congo), a instituição de uma nova Lei Uniforme sobre Contabilidade e Relatórios Financeiros (AUDCIF). Esta lei previa uma revisão do SYCOHADA, segundo a qual as empresas cotadas ficariam obrigadas a publicar as demonstrações financeiras em conformidade com as IAS/IFRS a partir de 1 de janeiro de 2018. Essa lei previa também a não aplicação das normas do SYCOHADA nesses casos.

O Artigo 5.º do guia de implementação do SYSCOA vai além do plano geral contabilístico francês, de 1982, na análise económica e financeira, e incorpora as IAS/IFRS semelhantes à estrutura conceitual do *International Accounting Standards Committee* (IASB) (Elad & Feudjo, 2015). A comparação das normas SYCOHADA com as IAS/IFRS mostra que ambas possuem características anglo-saxónicas (Ngantchou, 2011). Baseiam-se numa estrutura concetual de contabilidade na qual entenderam o princípio da substância sobre a forma em que a realidade ou substância económica prevalece sobre a forma legal. Os padrões contabilísticos no âmbito do SYCOHADA eram híbridos, com um pé no campo anglo-saxão e outro no campo continental (Ngantchou, 2011). O mesmo se aplica às normas contabilísticas adotadas recentemente em 2017, conhecidas pela sigla AUDCIF.

Apesar do processo de implementação decorrer rapidamente, a regras que envolvem a contabilidade das empresas são complexas, sendo algumas normas de contabilidade obrigatórias e outras opcionais; enquanto umas são em geral facilmente bem aceites na prática, outras são controversas (Ferreira & Regojo, 1999). A implementação destas normas contabilísticas tem sido relativamente bem-sucedida. E são várias as razões que podem explicar esse sucesso. Por exemplo, os países da África Ocidental que iniciaram as normas tinham o mesmo colonizador comum, a maioria eram ex-colónias francesas, e assim, a sua contabilidade partilhava uma cultura comum, uma história comum ou as mesmas instituições.

Segundo nos é dado saber, o único estudo compreensivo sobre regulamentação contabilística da Guiné-Bissau, e dos países da CPLP foi efetuado pelo autor Lima Santos

(2007), sendo esse o único estudo que apresenta informação sobre regulamentação contabilística de uma forma mais ampla. O estudo de Lima Santos (2007), analisa o antigo sistema contabilístico da Guiné-Bissau, denominado de POC-GW, regulamentação anterior à adesão à UEMOA em 1997.

O objetivo geral deste trabalho de investigação consiste em caracterizar o sistema de regulamentação contabilística e de relato financeiro da Guiné-Bissau, identificando as influências na regulamentação contabilística e a sua aplicação no relato financeiro, permitindo ainda conhecer e compreender a respetiva evolução relativamente à regulamentação internacional.

3.2. Questões de Investigação, Variáveis e Níveis de Análise

O estudo assenta na metodologia do estudo de caso (Yin, 2015). Este método foi selecionado pela sua capacidade de abordar questões descritivas e permitir uma compreensão em primeira mão de pessoas e eventos (Yin, 2015).

A investigação efetuada é principalmente qualitativa, mas apoia-se em análise quantitativa de tipo descritivo. A pesquisa recorre a dados primários e secundários e contempla aspetos de semântica, métodos comparativos, análise de leis e outras normas, relatórios e outros documentos, com base em métodos de análise descritiva e crítica. Quanto aos dados secundários, o estudo baseia-se na busca, leitura e análise de pesquisas anteriores, regulamentação e leis publicadas, sendo depois feita a triangulação com os dados primários coletados das entrevistas (Yin, 2015).

Os dados primários foram recolhidos através de seis entrevistas semiestruturadas, com o apoio de um guião geral. O guião seguido nas entrevistas incluiu as seguintes seis questões (Q):

Q1: *Quem são as **principais responsáveis** pelo sistema de contabilidade e relato financeiro na Guiné-Bissau?*

Q2: *Quais são os **papéis destes** responsáveis no sistema de contabilidade e relato financeiro da Guiné-Bissau?*

Q3: *Quais são as **normas contabilísticas em vigor** na Guiné-Bissau e a quem se aplicam?*

Q4: *Como são aprovadas as normas de contabilidade na Guiné-Bissau?*

Q5: *Que mecanismos são usadas para fazer cumprir a aplicação das normas de contabilidade na Guiné-Bissau?*

Q6: *Porque está o sistema contabilístico da Guiné-Bissau subdesenvolvido e o que impede a sua progressão?*

Relativamente à formulação das respostas, este trabalho explora duas variáveis principais: as normas de contabilidade e relato financeiro, por um lado, e os atores e órgãos, por outro. Para cada uma delas, considera os seguintes níveis de análise: (i) política e economia; (ii) ensino e formação; (iii) fiscalidade; (iv) organização da profissão.

3.3. Metodologia

Entrevistas

Foram realizadas entrevistas para compreender de uma forma analítica os fatores que influenciam as normas contabilística e a caracterização da regulamentação contabilística na Guiné-Bissau e identificar os atores/ órgãos que intervêm de alguma forma no sistema de contabilidade do país. As entrevistas adotadas foram semiestruturadas, de modo a permitir ao investigador adaptar e alterar as questões de acordo com as informações obtidas durante a entrevista, de modo a ser possível conduzir as entrevistas de uma forma mais interativa e explanatória, dando mais liberdade ao entrevistado, pois a entrevista serve mais para o desenvolvimento de possível teoria do que para o teste da teoria (Zhang & Barbara, 2016). O método do estudo de caso pode ser utilizado para explicar intervenções relacionadas com a vida real que são muito complexas para pesquisas ou estratégias experimentais (Yin, 2014).

Um dos aspetos mais importantes das entrevistas relaciona-se com a capacidade de compreender a linguagem do entrevistado, e os seus significados no contexto cultural específico e no cenário da pesquisa (Fife, 2005). As entrevistas foram desenvolvidas de modo a permitir que os entrevistados pudessem expressar-se livremente sobre diferentes assuntos e temáticas dos seus interesses dentro do contexto da entrevista. Quanto ao perfil dos entrevistados, todos do sexo masculino, inclui-se um revisor oficial de contas, quatro contabilistas acreditados, um contabilista administrativo e um gestor de negócios, todos eles

com experiência superior a dois anos no exercício da profissão. A Tabela 5 resume o perfil dos entrevistados.

Tabela 5: Perfil dos Entrevistados Guineenses

Data	Entrevistado	Sexo	Organização	Função
26/11/2022	A	Masculino	ORNATOC-GB	Revisor Oficial de Contas Bastonário
20/11/2022	B	Masculino	ORNATOC-GB	Contabilista Acreditado
17/07/2022	C	Masculino	ORNATOC-GB	Contabilista Acreditado
17/07/2022	D	Masculino	ORNATOC-GB	Contabilista Acreditado
15/10/2022	E	Masculino	Instituto de Ensino Politécnico (Portugal)	Mestrando em Contabilidade e Finanças
17/10/2022	F	Masculino	Instituto de Ensino Politécnico (Portugal)	Mestrando em Políticas e Gestão

A recolha foi feita presencialmente ou por chamada telefónica gravada. Duas das seis entrevistas foram conduzidas presencialmente e decorreram na língua oficial da Guiné-Bissau, o português, enquanto as outras quatro, aconteceram na língua mais falada no território nacional, o crioulo da Guiné-Bissau, obrigando assim depois à tradução de crioulo para português. Por outro lado, quatro entrevistas foram feitas através de chamada telefónica gravada, na língua nacional crioulo, levando em conta a preferência dos entrevistados. Todas as entrevistas foram transcritas e quatro delas tiveram de ser traduzidas de crioulo local para a língua portuguesa. Três das entrevistas telefónicas gravadas foram conduzidas a partir de Bissau. As duas entrevistas presenciais decorreram em Portugal, onde se encontrava o investigador durante a elaboração da dissertação. Estas últimas foram escritas. A Tabela 6 mostra as características das entrevistas realizadas.

Tabela 6: Características das Entrevistas Realizadas

Data	Entrevistado	Tipo/Modo	Local	Língua	Duração
26/11/2022	A	Telefónica Gravada	Guiné-Bissau	Crioulo	38 minutos
20/11/2022	B	Telefónica Gravada	Guiné-Bissau	Crioulo	39 minutos
17/07/2022	C	Presencial Gravada	Portugal	Crioulo	34 minutos
17/07/2022	D	Telefónica Gravada	Guiné-Bissau	Crioulo	32 minutos
15/10/2022	E	Presencial Escrita	Portugal	Português	25 minutos
17/10/2022	F	Presencial Escrita	Portugal	Português	20 minutos

(Fife, 2005) referenciou que as entrevistas devem permitir descobrir não apenas a nova área de estudo, mas também se estamos corretos nas nossas suposições. Com base nesta abordagem, incentivamos mais os entrevistados a explanarem e dando-lhes mais liberdade de exprimir pontos de vista sobre as diferentes temáticas desenvolvidas.

Dados Secundários

Os dados secundários foram obtidos pela leitura de documentos diversos: artigos científicos, artigos técnico-profissionais, legislação guineense, relatórios sectoriais e do país, informações económico-financeiras das empresas guineenses, como espelha o objetivo da pesquisa, analisar a evolução do sistema contabilístico da Guiné-Bissau e de relato financeiro, processo de convergência do SYSCOHADA, em comparação com padrões internacionais e consequentemente a sua influência no desenvolvimento.

As fontes históricas foram baseadas essencialmente em pesquisas on-line, através das informações disponíveis nos sítios, relatórios públicos, artigos científicos, fontes históricas, enciclopédias e os relatórios do Banco de Portugal, que forneceram dados sobre a evolução da economia dos PALOP e de Timos Leste, Relatório de *Doing Business* (2020), Santander,

FMI, Banco Africano de Desenvolvimento e PNUD. As pesquisas de (Ferreira & Regojo, 1994), e (Elad, 2015), fornecem informações relevantes acerca da regulamentação contabilístico e de relato financeiro em diferentes períodos e de escopos diversificados, e não só como o estudo é influenciado pelos vários estudos anteriores.

As fontes de literatura baseadas em política económica, leis, decretos foram extraídas no site do Governo da Guiné-Bissau, principalmente no separador do Ministério das (Finanças); OHADA (SYSCOHADA), com a seu novo ato uniforme AUDCIF, Estatuto da Ordem Nacional dos Técnicos Oficiais de Contas da Guiné-Bissau (ORNATOC-GB), Relatório do Banco Central dos Estados da África Ocidental, site UEMOA e CEDEAO. Todas essas informações serviram de base para a estruturação dos guiões das entrevistas, também se afiguraram de grande relevância no que se relaciona às entrevistas semiestruturadas que apresentam grande impacto na liberdade do fluxo de diálogo e a exploração dos níveis de análise.²

Em relação aos dados secundários, englobaram pesquisas na internet, legislação vigente da Guiné-Bissau, relatórios das organizações regionais e internacionais, assim como artigos dos autores singulares e coletiva e demais informações das organizações e blocos económicos da África Ocidental onde a Guiné-Bissau está inserida. Embora a maioria destes artigos e relatórios tenha sido publicados em língua francesa, uma parte dos artigos suporte do desenvolvimento deste trabalho apresenta-se publicada em inglês e em português.

4. Resultados por Níveis de Análise

Com base nas entrevistas e nos dados secundários recolhidos foi possível responder a todas as questões enunciadas na subsecção 3.2 *Questões de Investigação, Variáveis e Níveis de Análise*, de modo a obter uma descrição clara, no que concerne à regulamentação contabilística e ao sistema de relato financeiro na Guiné-Bissau, começando pelos seus traços evolutivos e as respetivas influências, identificação das normas principais e dos atores das mesmas.

² Ministério das Finanças: www.mef.gw

Os resultados da investigação, ao serem organizados por níveis de análise, tal como sugerido por Yin (2015) permitem aos leitores e futuros investigadores uma facilidade analítica e interpretativa, proporcionando clareza e simplicidade nas respostas facultados.

Os dados recolhidos e os resultados obtidos permitiram abordar vários aspetos presentes em Nobes (1998), relacionados com: (i) política e economia; (ii) educação e formação profissional; (iii) os impostos e as finanças; (iv) organização da profissão contabilística.

A Tabela 7 refere-se aos níveis de análise que se exploram de seguida, identificando desde já de modo resumido os organismos ou entidades e as respetivas funções e responsabilidades no âmbito da regulamentação contabilística e do relato financeiro. A legislação vigente e, por último, as influências internacionais não são exploradas em seção separada nesta dissertação.

Tabela 7: Critério de Interação dos Elementos contextuais em Nobes (1998).

Nível de Análise	Entidade ou Organismos	Função Responsabilidade
Político e Económico	UEMOA CEDEAO	Coordenação das políticas sectoriais, fiscais e macroeconómicas
Ensino e Formação	Escola Nacional de Administração (ENA)	Promoção da formação e qualificação dos quadros de alto nível para modernização de administração pública
Fiscal	Ministério das Finanças DGCI	Responsabilização interna pela política fiscal
Organização da Profissão	ORNATOC	Organização da profissão contabilística
Legal e Internacional	OHADA	Responsabilidade pela legislação contabilística através dos atos uniformes

4.1. Política e Economia

A economia mundial sofreu desaceleração extravagante causada pela pandemia COVID-19, o efeito não ficou despercebido na Guiné-Bissau, apesar do grande destaque em relação à campanha de vacinação onde mais 50 da população da população foi vacinada (Banco de Portugal, 2021). Todos esses congestionamentos intrínsecos, com a dinâmica e esforço do governo, têm causado baixo números de infetados e óbitos. Sem esquecer de

realçar e mencionar a estabilidade política que o país alcançou neste período de grande incerteza global. Aparentemente, a estabilização política desde 2019 e o grande esforço governamental na tentativa de recuperar a confiança e a credibilidade externa dos parceiros, têm gerado grandes frutos, no entanto em 2021 a FMI decidiu aumentar os donativos e catalisar os financiamentos externos para o enquadramento institucional do país, e não apenas apoiar a agenda de reforma no domínio da consolidação orçamental, da sustentabilidade de dívidas, do reforço de governação pública e do combate a corrupção (Banco de Portugal, 2022).

“A Guiné-Bissau é um país que sobreviveu com ajuda externa, principalmente do FMI, com grandes dificuldades estratégicas para aumentar a receita fiscal e cobrir a suas despesas orçamentais”[ENTREVISTADO A]

A crise política e militar tem afetado seriamente o desenvolvimento e a economia da Guiné-Bissau, foi classificado n.º 177 pelo PNUD no seu relatório de desenvolvimento humano (PNUD, 2021/2022). Na opinião de um dos entrevistados:

“A Guiné-Bissau é considerada uma das economias mais fracas do mundo, devido às sucessivas quedas do governo, causadas pelo golpe do Estado ou pela inexistência do consenso governativa. Para consolidar a economia é necessário um governo estável ”[ENTREVISTADO A]

Sendo um dos membros regionais da UEMOA e da CEDEAO como parceiros de desenvolvimento. A Guiné-Bissau apresenta uma economia de mercado informal, onde a maioria das pequenas e médias empresas não apresentam uma estrutura de contabilidade organizada. Segundo salientou o ENTREVISTADO C:

“o esforço do governo, tendo investido seriamente nos sistemas tecnológicos de fiscalização e coleta da receita tributária, neste caso a plataforma Kontaktu, sendo a primeira e modernizada plataforma que possivelmente ajudará em colmatar várias lacunas fiscais, e contribuir na redução a fuga dos fiscos frequentes e viciantes. A desatualização dos métodos de fiscalização e de recolha está contribuindo para o fracasso do nosso sistema fiscal. ” [Entrevistado C]

Um dos entrevistados mencionou que "*várias empresas estão a lucrar milhões de francos CFA, defraudando justificativos contabilísticos, devido a lacuna do nosso sistema tributário*" [ENTREVISTADO A].

As principais fontes de receitas tributárias têm sido o comércio e a exportação de castanha de caju e sustentado pelos sectores de agricultura e pesca. O comércio de castanha de caju que representa 90 por cento da exportação do país e mais de metade da população está diretamente envolvido na comercialização. Os indícios mostram como os cidadãos estão fortemente inseridas neste processo, a verdade é que devido a má gestão, falta de administração contabilística robusta e eficiente na arrecadação de receita fiscal, foram razões por que colapsou o histórico fundo FUMPI entre 2011 a 2014, receita das taxas cobradas as operadores de castanha de caju, cogerida pelo Ministério de Finanças, comércio e câmara do comércio, que mais tarde através de uma auditoria externa declarou haver fortes indícios de má gestão (Agencia Lusa, 2017). Na opinião do Entrevistado E:

"Apesar da existência do conselho de fiscalização estabelecido pela OHADA, a Guiné-Bissau apresenta sérios problemas: existem várias empresas que só precisam de assistência contabilística no ato de cumprimento das suas obrigações anuais, que é a entrega da demonstração financeira a Direção Geral de Contribuição e Impostos." [Entrevistado E]

Levando em conta a fraca eficácia nos controlos e fiscalizações tributárias, as finanças públicas têm demonstrado grandes melhorias nos últimos anos, a regulamentação contabilística da OHADA tem proporcionado proveitos fiscais, adaptando as realidades das empresas.

O ENTREVISTADO D salientou que:

"O sistema de controlo e coleta da receita fiscal utilizado na Guiné-Bissau é obsoleto, já se encontra em extinção em quase todos os países, hoje em dia existem tecnologias eficientes onde podes fazer todo o controlo, aplicando as devidas multas sem sair do gabinete, com esta plataforma com certeza mudará muita coisa." [ENTREVISTADO D].

A Comissão de Normalização Contabilístico (CNC-OHADA) tem apoiado a Ordem Nacional dos Técnicos Oficiais de Contada Guiné-Bissau (ORNATOC-GB), empresas e utilitários de contabilidade através da capacitação e monitorizações dos processos contabilísticos.

No ano 2021, as autoridades com ajuda do FMI, lançaram a plataforma "Kontaktu", instituída para entrega e pagamento de declaração fiscal por via eletrónica, com possibilidade de acesso a PVM (Parallel Virtual Machine), um software de programação paralela que permite a comunicação entre processos num ambiente de computação distribuído entre computadores, smartphone e outros acessórios móveis. Software bases de dados com declaração eletrónica disponível pela primeira vez na Guiné-Bissau, sendo uma das principais reformas estruturais na matéria controlo e mobilização das receitas, apesar ainda na sua fase piloto (Ministério das Finanças, 2021). Segundo um dos entrevistados:

"Esta inovação certamente vai permitir a redução dos riscos de evasão fiscal, aumentando a flexibilidade no controlo e na arrecadação de receita fiscal. Esta implementação da plataforma fiscal, servirá como mais-valia para o estado guineense, contribuirá eficazmente na redução da corrupção".
[ENTREVISTADO A].

O ano 2021, foi marcado pela grande recuperação económica, o sector de caju apresentou uma melhoria quanto à procura internacional e na sua expansão atingiu a 6,3% do PIB, acima do estabelecido pela UEMOA que é de 6 por cento. (Banco de Portugal, 2022). Apesar do grande êxito na exportação, os aumentos dos preços dos produtos da primeira necessidade e combustíveis têm impactando na economia da Guiné-Bissau, consequência da guerra da Ucrânia e Rússia, originou a escalada de inflação a 6,1% em julho de 2021, o mais elevado desde 2011 (Banco de Portugal, 2022). A Guiné-Bissau apresenta uma economia deficitado, a consolidação orçamental em 2021 estima o déficit de 5,7% do PIB, já na prática orçamental apresenta 4,8% (Ministério das Finanças, 2021), levando em conta todo o mecanismo e estratégias aduaneiras estabelecida pela UEMOA e CEDEAO, no qual tem fortalecido a cobrança fiscal. Com a base na perceção dos entrevistados o desenvolvimento da Guiné-Bissau dependerá seriamente das implementações das reformas financeira e contabilística no médio e longo prazo, que contribuirá para a diversificação do

mecanismo recolha de receita fiscal, adotando uma visão competitiva, criando infraestruturas públicas quer comerciais quer industriais, estimulando a alavancagem económica através das estratégias de atração da receita fiscal, melhorando os mecanismo da consolidação das contas públicas através de racionalização de despesas não urgentes e a mobilização das receitas fiscais através de incentivos.

4.2. Ensino e Formação

Esta subsecção reflete sobre a implementação das várias experiências, desde a estruturação do ensino e educação da contabilidade, seu impacto institucional e o processo de intervenção no desenvolvimento da Guiné-Bissau. Os tempos mais recentes foram influenciados por subsequentes ondas de greves que se têm verificado nos últimos anos na Guiné-Bissau. No ano 2021 ocorreram várias greves no ensino público, ao ponto de parcialmente algumas levaram a considerar o ano letivo nulo (DW, 2021).

Sabendo que a conjuntura tem demonstrado muitas dificuldades ao estabelecer uma estrutura do ensino de qualidade, isto tem sido evidente desde o período colonial. O colonizador português foi o último a instituir as escolas de formação superior e a universidade nas suas colónias em comparação com outros colonizadores.

A Guiné-Bissau passou todo o percurso da luta armada pela independência sem um estabelecimento de ensino superior. Apenas se limitava ao ensino básico, a única escola de ensino secundário existente era o Liceu Honório Barreto, o qual proporcionava o ensino secundário até ao 5.º ano dos liceus, correspondente ao 9.º ano de escolaridade na atualidade portuguesa. Depois da independência, em 1973, o liceu foi renomeado, tendo passado a denominar-se Liceu Nacional Kwame Nkrumah.

É de salientar que a maioria dos quadros guineenses antes da independência obtinham a sua formação superior através de bolsas de estudo facultadas pelos países socialistas que apoiaram a independências da Guiné-Bissau, designadamente a antiga União Soviética/URSS e Cuba.

O Estado da República da Guiné-Bissau, através do Governo de Unidade Nacional (GUN) institucionalizou a criação da primeira universidade, denominado da Universidade

Amílcar Cabral (UAC) em 1999, com a parceria da Universidade Lusófona, uma universidade privada portuguesa com sede em Lisboa, através do decreto-lei n.º 6/99 de 31/12/99. Esta iniciativa foi concretizada após várias tentativas e esforços para criar uma universidade pública, processo que tinha sido iniciada em 1980. A Universidade Amílcar Cabral apenas começou a funcionar em 2003 (Ministerio da Educação, 2000, p. 7.8).

De acordo com um estudo de viabilidade da Universidade Amílcar Cabral-Introdução (Ministério da Educação, 2000, p. 4), o único estabelecimento de formação profissional que o país herdou depois da independência foi a escola técnica que passou a ser chamado da Escola Vitorino Costa, fundado nos meados de 60, escola esta que funcionou até 1979. A escola formava nos domínios do comércio e indústria. foi do domínio de comércio que foi implementado a CENFA, o primeiro centro de formação técnica em Contabilidade.

Na Guiné-Bissau as escolas e instituições relacionadas com o ensino da Contabilidade são relativamente recentes. O primeiro centro de formação administrativa, o Centro de Formação Administrativa (CENFA), atualmente conhecido como Escola Nacional de Administração (ENA), foi criado em 1982. Aí se lecionou pela primeira vez matérias de Contabilidade e Administração. A ENA, (Ex. CENFA) e outros vários centros de formação técnico e profissionais foram criadas no âmbito do projeto (INAFOR). Por exemplo, o Instituto Técnico de Formação Profissional foi estabelecido pelo Ministério da Educação Nacional em parceria com a cooperação cubana em 1979. Este projeto albergou quatro centros profissionais nomeadamente a CENFA (Centro Nacional de Formação Administrativa); CENFI (Formação Industrial); CEFC (Formação Comunitária Experimental) e CEFAG (Formação Agrícola). (Ministério da Educação, p. 4). Após a guerra civil de 1998, muitos desses edifícios encontravam-se em ruínas, sem matérias didáticas, para além da escassez dos docentes contribuir ainda mais para o desaparecimento de alguns centros de formações.

A ENA desempenhou um papel importante na difusão do ensino contabilístico na Guiné-Bissau, assim como na formação dos quadros técnicos para a administração pública guineense. Na maioria dos quadros técnicos administrativos, após os anos 80, foram

provenientes desta instituição, como podemos constatar no objetivo estabelecido aquando da criação deste centro formativo que é “desenvolver as competências na gestão das políticas pública, sendo público prioritário os dirigentes e potenciais dirigentes do governo, como missão de modernizar e tornar eficiente a administração pública” (ENA, 2022).

Na ENA, desde a sua criação em 1982 e até 2011, apenas se lecionou o curso médio em Contabilidade e Administração. Só a partir de 2012 foi certificado o primeiro grupo dos licenciados desta instituição, o que se tornou um marco histórico para o ensino da contabilidade na Guiné-Bissau. Nos dias de hoje existem vários centros de formação e universidades no país, mas muitos não reúnem mínimas condições técnicas como instituição de ensino. Assim se compreende que o governo tenha decidido aprovar uma nova lei do Ensino Superior da Investigação Científica/LESIC, a Lei n.º 03/2011 publicada no Suplemento do Boletim Oficial n.º 13/2011, de 29 de março. Esta lei visa principalmente reduzir diversos problemas cuja resolução depende do progresso das universidades no país, permitindo um controlo rigoroso nas suas certificações (LESIC, 2011).

Antes de adesão à UEMOA, o modelo de ensino contabilístico na Guiné-Bissau era baseado nas regulamentações estabelecidas pelo Plano Oficial de Contabilidade da Guiné-Bissau (POC-GW), o qual foi revogado após essa adesão, em 1997. Salienta-se que o processo de transição foi difícil quer para os estudantes quer para os praticantes da contabilidade. Referiu o ENTREVISTADO C:

"A primeira se deve a que os primeiros planos de contas, regulamentações, artigos científicos e académicos OHADA & UEMOA foram divulgadas na língua francesa, tendo em conta que a maioria dos membros da OHADA e da UEMOA eram das antigas colónias francesas e havia poucos docentes com conhecimento da língua francesa, ou a saber fazer pesquisas corretamente. já as segundas são relacionadas com a falta de docentes capacitados e especialistas com conhecimento amplo sobre o SYSCOA no momento embrionária da adesão da Guiné-Bissau", [ENTREVISTADO C].

Os centros de formações e as universidades têm dificuldade em recrutar professores qualificados.

Hoje contabilizamos 22 anos desde a primeira publicação da OHADA como a lei uniforme da contabilidade em 24 de março de 2000, mais tarde foi retificada em 2001, pelo

novo ato uniforme, passou a denominar-se SYSCOHADA. Na prática, ainda continuam a a ser observadas dificuldades sérias. Conforme mencionaram três dos entrevistados:

“Existem centros de formações e universidades que não atualizaram os seus planos curriculares, continuam a lecionar no antigo modelo (POC-GW) que já foi extinto desde 1998. Quer dizer os formados estão a nutrir as informações que já não são úteis para atualidade” [ENTREVISTADO E].

“Recentemente, foi estabelecido um memorando com o intuito de padronizar os conteúdos académicos do ensino da contabilidade, infelizmente apenas numa única universidade, neste caso a Universidade Católica mostrou interesse neste assunto”, [ENTREVISTADO F]

“Muitos estudantes que concluem a licenciatura nos centros de formações e nas universidades não estão preparados para mercado do trabalho porque o sistema de educação é pouco exigente e não fornece qualidade no ensino”, disse [ENTREVISTADO D].

A Fundação Fé e Cooperação no seu estudo recente, revela que os conteúdos programáticos dos cursos são diferentes consoante o estabelecimento, mas em geral a falta de bibliotecas e laboratórios, as limitações no acesso à internet e outros equipamentos, dificultam a investigação (Ensino Magazine: Fundação Fé e Cooperação& UE, 2022).

Para além de muitas destas instituições não cumprirem os regulamentos legais de ensino superior, a maior parte dos docentes são licenciados, apesar de se registar mais recentemente o aumento do número de docentes que concluíram mestrados. A este propósito, um entrevistado com funções nos órgãos sociais da ORNATOC-GB referiu que:

“ A maior parte dos docentes não tem conhecimento de contabilidade na prática, quer dizer nunca elaboraram demonstração financeira de uma empresa real, quase 80 por cento não são membros da ordem. Uma das soluções apontada deve haver parceria entre a ORNATOC, centros de formações e universidades no âmbito de formação e reciclagem dos formadores”. [ENTREVISTADO A]

Na opinião de um outro entrevistado, contabilista certificado:

"Para além das qualidades técnicas foram evidenciados vários problemas relacionados com as incompetências no uso de softwares de tratamento de dados, por exemplo Excel, e outros softwares indispensáveis para profissionais de contabilidade, existem escala grande os estudantes a terminar a licenciatura sem conhecimento da informática. " [ENTREVISTADO B].

Devido à fraca qualidade dos técnicos recém-formados e dado o número diminuto de profissionais acreditados no mercado de trabalho, em simultâneo com a permissão pela legislação da OHADA, conforme o artigo 11.º do estatuto ORNATOC-GB, é fácil e comum encontrar cidadãos estrangeiros dos países membros a dirigir gabinetes e assessorias contabilísticas na Guiné-Bissau.

Percebe-se pelas entrevistas que o problema do ensino na Guiné-Bissau não só se restringe ao ensino contabilístico, mas quase todas as áreas do ensino apresentam vulnerabilidades, segundo a opinião expressa pelos entrevistados. Por outro lado, a difusão do ensino contabilístico nos últimos anos tem demonstrado progresso, tendo aumentado o número de formados em grande escala, principalmente nos graus de licenciatura e mestrado. Espera-se também que o governo introduza mudanças drásticas na matéria do ensino contabilístico, através da capacitação de formadores como meio para facilitar o desenvolvimento económico, através da melhor informação contabilística das empresas que possam preparar e divulgar. Isto, apesar de o mercado guineense ser pequeno, o maior empregador serem as instituições públicas e a política de emprego, quase inexistente e o país não ser industrializado. Precisa-se urgentemente das reformas na política do ensino, dando abertura a grandes inovações, promovendo a educação de qualidade e colmatando as restrições que se têm verificado nas áreas científica.

4.3. Fiscalidade

O Ministério das Finanças é responsável pelo sistema de tributação na Guiné-Bissau, bem como pelas políticas dirigidas às atividades económicas e pela política de integração regional, sendo o departamento governamental onde integra ambas as secretarias de Estado,

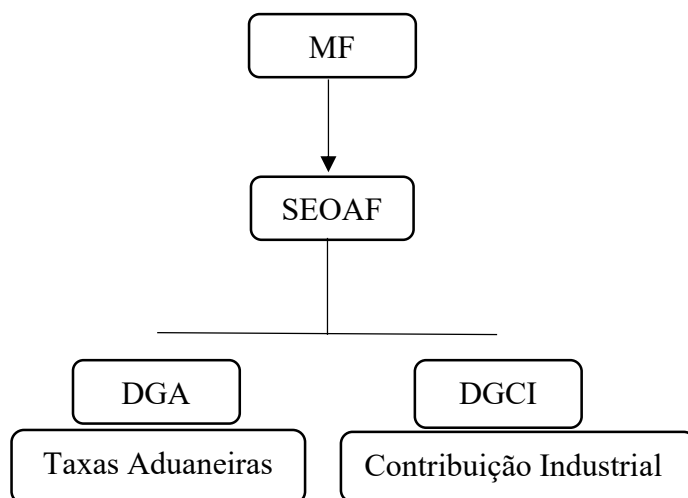
a Secretaria de Estado do Orçamento e Assuntos Fiscais e Secretaria de Estado do Tesouro, dotadas da personalidade jurídica. Sob administração direta da Secretaria de Estado do Orçamento e Assuntos Fiscais, existem duas entidades responsáveis por assuntos fiscais no âmbito do controlo, fiscalização e coleta das receitas fiscais e aduaneiras: a Direção Geral de Alfandegas (DGA) e a Direção Geral de Contribuição e Impostos (DGCI)

A DGA é responsável por definir e executar a política aduaneira do país, incluindo a adoção dos dispositivos legais da união aduaneira comunitária, exercendo controlo da fronteira externa da UEMOA/CEDEAO e do território para fins aduaneiros em harmonia com a política de desenvolvimento do país e os programas regionais. Sendo ela responsável pelo processo de taxação das exportações da castanha de caju, que constitui 90 por cento de exportação do país, assim como na importação e exportação de outros produtos. De acordo com o Orçamento Geral de Estado (OGE) de 2021, a DGA é responsável pela recolha de 39 por cento das receitas estatais, a DGCI recolhe 37 por cento e 16 por cento provêm das pescas (Ministério das Finanças, 2021).

A DGCI é responsável pela implementação da política tributária e por todas as ações de controlo e fiscalização necessárias a prossecução dessas competências (Ministério das Finanças, 2022).

A Figura 3 resume a estrutura fiscal da Guiné-Bissau.

Figura 3: Estrutura Fiscal da Guiné-Bissau



Sendo o órgão responsável pela elaboração de proposta das medidas de alterações legislativas sobre impostos, a DGCI tem por obrigação prestar esclarecimentos a todos os contribuintes acerca da interpretação das leis fiscais, de modo que possam cumpri-las.

Sendo a reforma do sistema fiscal uma preocupação do governo guineense, recentes atualizações visam consolidar as tributações que incidem sobre as atividades comercial e industrial considerados geradores dos rendimentos importantes, nomeadamente introduzindo mecanismos que visam colmatar lacunas fiscais no âmbito dos procedimentos ligados à tributação internacional, à tributação especial aplicável a não residentes com período inferior a seis meses, o âmbito da relação fiscal internacional e regional e, por último, o contexto de evasão fiscal.

Nos termos da alínea e) do n.º 100 da Constituição, a Lei Geral Tributária, a Lei n.º 3/2022 foi aprovada e publicada no boletim oficial n.º 8 de 25 de fevereiro de 2022. Esta lei visa promover grandes reformas fiscais na Guiné-Bissau. O processo é motivado pela desatualização dos textos legais em vigor, e visa colmatar e solucionar lacunas nas técnicas e na terminologia, proporcionando flexibilidade e clareza na interpretação das matérias fiscais pelos contribuintes.

O Código da Contribuição Industrial foi estabelecido pelo Decreto n.º 39/83, de 30 de dezembro, e a sua denominação continuou a seguir a do código português, mostrando assim evidência da sua fonte de influência.

O Código da Contribuição Industrial abrange todas as pessoas singulares e as pessoas coletivas que exerçam atividade na Guiné-Bissau e tenham a sede social no país para efeitos fiscais. A Contribuição Industrial incide sobre os rendimentos atribuíveis ao exercício de uma atividade comercial, industrial, agrícola, piscatória, ou de prestação de serviço (Ministerio das Finanças, 1983). De acordo com a lei fiscal guineense, as entidades comerciais são divididas em dois grupos: o grupo A e o grupo B. O grupo A é composto pelas sociedades comerciais, sociedades civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas coletivas de direito público e privado. O grupo B engloba retalhistas e pequenos comerciantes. Este contexto mostra como a tributação é importante

para o Estado guineense, a economia da Guiné-Bissau depende seriamente destas tributações, que têm por base o rendimento contabilístico das entidades elencadas.

Com base no artigo 22.º (redação atribuída pelo artigo 8.º da Lei n.º 1/2022), os contribuintes dos grupos A e B apresentam as suas declarações de rendimentos anualmente durante o mês de abril, acompanhadas das documentações, balanço do ano económico, demonstração dos resultados, mapa dos fluxos de caixa, notas anexas e relatório e ata de reunião de aprovação das contas devidamente assinadas pelos responsáveis legais e pelo técnico oficial de contas.

Os pequenos retalhistas do grupo B com rendimentos mínimos adotam o *sistema de tesouraria mínima* de acordo com artigo 22º, alínea 3) aditamento efetuado pelo artigo 9.º da Lei n.º 1/2022. (Ministério das Finanças, 2022). Para as empresas recém-criadas no primeiro semestre de cada ano civil podem decorrer menos de doze meses até à entrega da declaração do rendimento e o período de dissolução e liquidação é contado como um exercício económico apesar da sua duração não ser de doze meses, mas poder ser superior ou inferior.

Todas estas documentações seguem as normas-padrão estabelecidas pela OHADA, conforme os artigos 8.º e 11.º do AUDCIF, aprovado no Conselho de Ministro das Finanças da OHADA em 2017. Do mesmo modo, pode ler-se a mesma descrição nos artigos 20.º e 23.º (Redação atribuída pelo artigo 1.º do Decreto n.º 33/93, de 10 de agosto) da Contribuição Industrial, segundo os quais se obriga todos os contribuintes a apresentarem as demonstrações financeiras, os resultados financeiros e a prestação de contas com base no sistema contabilístico SYSCOHADA (Ministério das Finanças, 2022). No caso de incumprimento dos deveres ou de infração às disposições legais, a Direção Geral de Contribuição e Impostos aplica multas, que se encontram legalmente definidas e foram mencionadas por um dos entrevistados assim: "*Ao contribuinte que não entregar as declarações a tempo ou por falta de pagamento violando a artigo 26º, serão aplicados a multa correspondente a 25% do imposto devido*" [ENTREVISTADO F]. Por exemplo, os contribuintes que não cumprirem ficam impedidos de realizar o seu comércio, as operações comerciais ou qualquer tipo de

atividade, tais como exportações dos bens, renovações da residência permanente do trabalhador para estrangeiros, funcionamento de instituição da atividade comercial.

Em caso de contencioso, a DGCI dispõe de um gabinete técnico para assessoria, que é responsável por encaminhar os processos litigiosos para os tribunais nacionais a fim de poder resolvê-los em base legal judicial.

Pelo que se percebe dos entrevistados, existem sérios problemas no contexto de controlo, fiscalização e coleta tributária, a boa notícia é que o governo guineense, em conjunto dos seus parceiros de desenvolvimento a FMI, OHADA, UEMOA e CEDEAO, incluindo as entidades fiscais, têm demonstrados grande esforço para garantir controlos, fiscalizações e coletas tributárias de uma forma eficiente e adequada, com o intuito de alavancar a economia guineense, aplicando mecanismos de monitorização fiscal, rígidas penalizações monetárias e novas atualizações para garantir os incentivos às cobranças legais e simplificar os processos de transações através de plataforma *Kontaktu*, e solução de problemas fiscais pendentes. Sendo o governo da Guiné-Bissau o fiscalizador e o principal responsável por assuntos tributários, e posto que o imposto sobre o rendimento das empresas – a contribuição industrial – é determinada com base no rendimento contabilístico declarado nas demonstrações financeiras de acordo com a SYSCOHADA, conforme o artigo 20.º e 23.º (Redação atribuída pelo artigo 1.º do Decreto n.º 33/93, de 10 de agosto) do Código de Contribuição Industrial, mostra-se a evidência de ligação entre a fiscalidade e a contabilidade, uma característica do grupo latino-continental segundo o critério de classificação do Nobes (1998).

Segundo o ENTREVISTADO A:

“Enquanto a lei da OHADA, não se refere a normas de contabilidade pública, ambas as leis continuam a ser instituídas pelas normas internas de cada Estado, também recentemente foi proposto ao Ministério das Finanças a criação de um Conselho Nacional de Contabilidade, o processo pode concluir no máximo até ao ano.” [ENTREVISTADO A].

4.4. Organização da Profissão

Admitindo que a contabilidade tem um papel importante no crescimento económico e no desenvolvimento das atividades comerciais, a Ordem Nacional dos Técnicos Oficiais de Conta da Guiné-Bissau (ORNATOC-GB) desempenha o papel de regulador da profissão contabilística na Guiné-Bissau, definindo normas e padrões técnicos necessários para o desenvolvimento da atividade profissional. Entre outras funções, a ORNATOC-GB é responsável pela admissão e inscrição dos técnicos oficiais de contas bem como atribui as respetivas cédulas profissionais aos contabilistas. Segundo um dos entrevistados, revisor oficial de contas com funções dirigentes na ORNATOC-GB:

“O papel da ordem é organizar a classe contabilística de modo a poder usar as ferramentas contabilísticas adequadamente, assim como facilitar a interpretação da informação contabilística a nível nacional e internacional.
[ENTREVISTADO A].

O Estatuto da ORNATOC-GB foi aprovado pelo Decreto n.º 1/2007, de 30 de abril de 2007. Este estatuto não consagra as orientações substantivas da Diretiva n.º 02/97/CM/UEMOA, relativamente à criação de uma ordem nacional dos revisores de contas e contabilistas acreditados, sobretudo a exercício das funções profissional. (ORNATOC, 2014, p. 1)

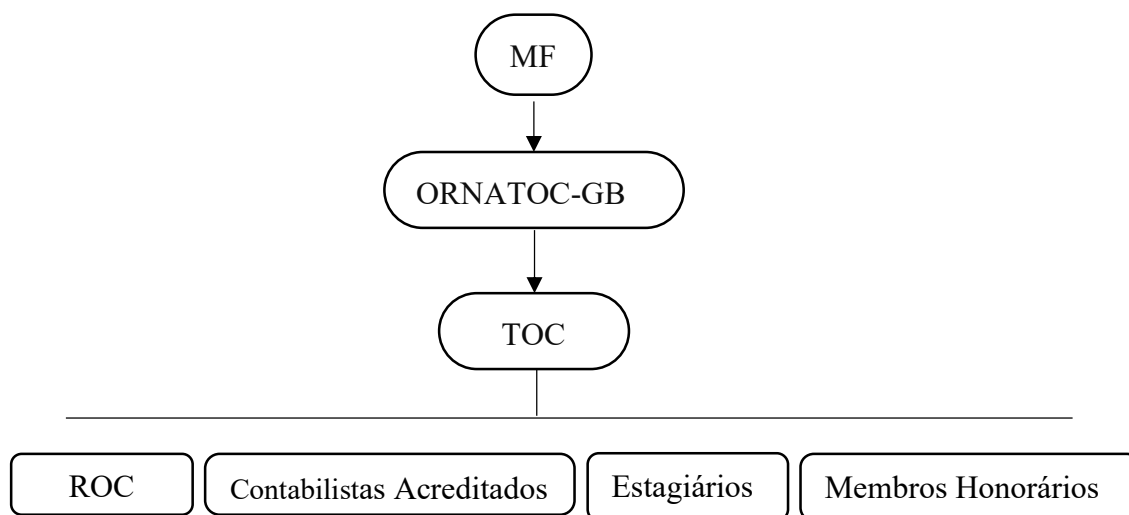
“A ORNATOC-GB é membro do IFAC e da PAFA e através dessa ligação consegue atualizar a informação contabilística e fica obrigada a partilhar essas informações com os seus membros, o que passa pela capacitação dos membros e parceiros, empresas que desempenham as atividades comerciais e membros da ordem.” [ENTREVISTADO A].

Para cumprir o alinhamento das diretivas estabelecidas pela UEMOA, sob a proposta do Ministro das Finanças, o governo decreta com base no n.º 2 do artigo 100.º da Constituição da República da Guiné-Bissau, de acordo com a competências que lhe foram atribuídas (ORNATOC, 2014). O referido estatuto foi revogado pelo Decreto n.º 8/2014, assim fica aprovado o novo estatuto pelo referido Decreto do Conselho de Ministro, de 31 de abril de 2014, e promulgado em 21 de maio de 2014.

A tutela da ORNATOC-GB é exercida pelo Ministro das Finanças, que nomeia para esse efeito um delegado do governo junto da Ordem, sendo as condições de representação

desse delegado definidas no regulamento interno da ORNATOC-GB, em conformidade com o artigo n.º 50 (ORNATOC, 2014, p. 10). A ORNATOC-GB é dirigida por um bastonário, que é responsável por presidir ao conselho diretivo e dirigir os serviços da Ordem e pelas demais competências que a lei lhe confia.

Figura 4: A Tutela e a Estrutura da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas



Para além do bastonário, a estrutura da ORNATOC-GB é composta por uma assembleia geral, um conselho de supervisão, um conselho diretivo, um conselho fiscal, um conselho técnico e formação, um conselho de inscrição e um conselho disciplinar. Estes conselhos são dirigidos por membros na qualidade de revisores oficiais de contas, com a duração do mandato que não pode exceder três anos, renováveis apenas uma vez.

São técnicos oficiais de contas todos os profissionais de contabilidade inscritos na Ordem, nos termos do estatuto da ORNATOC-GB. Os técnicos oficiais de contas que exercem a profissão, dependendo da sua atividade principal, dividem-se nas seguintes categorias, conforme estipula o artigo n.º 5 dos Estatutos da ORNATOC-GB: revisores oficiais de contas, contabilistas acreditados, estagiários e membros honorários. Os membros honorários e os estagiários são membros sem direito de voto. (ORNATOC, 2014, p. 2)

Para a inscrição na ORNATOC-GB, o candidato a contabilista deve ter a nacionalidade guineense ou outra de qualquer estado-membro da UEMOA, deve apresentar a aptidão linguística, saber falar português, e não ter sido condenado a nenhuma prática de crime que possa impedir o exercício da profissão. Para além dessas condições o candidato

deve apresentar outros requisitos para acesso a determinados *status* da profissão, tal como o de revisor oficial de contas, caso em que tem de possuir habilitação superior, seja o grau de mestre ou o diploma do DECOFI (*Diplome d'Expertise Comptable et Financier*) da UEMOA ou outros diplomas equivalentes, obtidos em instituições reconhecidas pelo Ministério de Educação guineense, segundo critérios baseados nas cargas horárias curriculares, nos métodos de avaliação da aprendizagem e, posteriormente na exigência de frequentar a formação e submeter-se a um exame final da própria Ordem. Após aprovação nesse exame, realizará o estágio profissional e é-lhe atribuída a carteira profissional (Estatuto da ORNATOC-GB, artigo 6.º). É de salientar que os titulares do diploma DECOFI não são submetidos a qualquer tipo de exame final, nem têm de frequentar o estágio profissional, nos termos regulamentados pela Ordem.

No caso de acesso à profissão na categoria de *contabilista acreditado*, os candidatos a contabilista acreditado devem possuir uma licenciatura ou um curso superior equivalente com a duração mínima de três anos e a admissão baseia-se nos mesmos critérios descritos acima para a admissão como revisor oficial de contas, começando pela carga horária curricular, formação, exame final e, por último, a frequência do estágio profissional em caso de admissão. Neste caso foram dispensados do exame final todos aqueles que provaram ter experiência mínima de oito anos em funções numa empresa que, simultaneamente, tenha contabilidade organizada e seja um contribuinte considerado no grupo A da Contribuição Industrial (são contribuintes do grupo A as sociedades comerciais e civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público e privado (Código da Contribuição Industrial, artigo 22.º e Estatuto da ORNATOC-GB, artigo 7.º, alínea 5). Quanto aos critérios de admissão dos membros honorários, a legislação não é explícita, mas é da inteira responsabilidade da Ordem ajuizar se qualquer pessoa singular e coletiva, nacional ou estrangeira que tenha exercido ou exerça atividades com interesse público, poderá ser membro honorário da ORNATOC-GB. Os estagiários são todos os candidatos à ORNATOC-GB que ainda se encontram no processo de certificação.

Na Tabela 8, indica-se o número de membros inscritos na ORNATOC-GB, em 2021.

Tabela 8: Profissão Contabilista (ORNATOC-GB)

ORNATOC-GB EM 2021	NÚMERO DE INSCRITOS	NÚMERO DE COMPATIVELIS	NÚMERO DE INCOMPATIVELIS
ROC-Revisores Oficiais de Contas	16	4	12
CA-Contabilistas Acreditados	20	7	13
Empresas de Auditoria	5	5	-
Empresas de Contabilidade	1	1	-
Membros Estagiários	-	-	-
Membros Honorários	-	-	-

Fonte: ORNATOC-GB (2022).

A ORNATOC-GB não apresenta na sua estrutura um membro de Comité Internacional de Contabilidade (IFAC). Na Guiné-Bissau atualmente existem dezasseis Revisores Oficiais de Contas, vinte Contabilistas Acreditados, cinco Sociedades das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (Empresas de Auditoria) e uma Sociedade de Contabilidade (Empresas de Contabilidade). E não há nenhum estagiário, nem membro honorário. Apesar de o reconhecimento da profissão contabilística ser um assunto relativamente novo na Guiné-Bissau e de para justificar o parco número de inscritos na Ordem não termos obtido explicações pormenorizadas dos entrevistados, um deles, contabilista acreditado pela ORNATOC-GB, referiu que:

“Uma das razões relacionadas aos poucos inscritos na Ordem se deve à inflexibilidade do Estatuto da Ordem, uma vez pedir oito anos de experiência, estágio no gabinete contabilístico que por vezes impossível de encontrar devido pouco números de gabinetes, assim como diploma DECOFI ou mestrado com experiências num gabinete contabilístico, ou funções similares para revisores oficiais de contas, sendo que a Guiné-Bissau tem poucos contabilistas a estes níveis” [ENTREVISTADO D]

É de salientar que a ENA, o Ex. CENFA, é um dos centros de formação mais antigos da Guiné-Bissau e a maioria dos técnicos com funções administrativas na função pública depois dos anos 80 estudaram naquela instituição.

Para constituir uma sociedade e exercer a profissão contabilística, apenas os revisores oficiais de contas (ROC) e os contabilistas acreditados (CA), podem constituí-las, podendo escolher para tais sociedades uma de três formas jurídicas, em alternativa: sociedade

anonima (SA), sociedade por quotas (SARL) e sociedade civil de agrupamento de interesses económico (Estatutos da ORNATOC-GB, artigo 18.º). Segundo um dos entrevistados:

“O artigo 18.º [do Estatuto da ORNATOC-GB] é considerado como um dos pontos mais críticos para vários contabilistas não inscritos, ou recém-formados em contabilidade; invocando a inflexibilidade do Estatuto, posso testemunhar porque participei num processo de criação de um gabinete contabilístico no passado.” [ENTREVISTADO B].

Atualmente existem cinco empresas de auditoria e apenas uma empresa de contabilidade em todo o território nacional. Assim, as probabilidades de conseguir vagas para estágio são poucas tendo em conta as demandas das empresas em contrapartida da elevada procura dos formados. O ENTREVISTADO E, estudante de mestrado em Portugal, argumentou que:

“os insucessos na admissão a ordem, muitas vezes estão relacionados com o nível baixo de aproveitamento dos formados em matéria de contabilidade, impedem a adesões na maioria dos novos requisitados ” . [ENTREVISTADO E]

Do total de membros atualmente inscritos na ORNATOC-GB, apenas quatro revisores oficiais de contas e sete contabilistas acreditados estão a exercer no integra a profissão, a supracitada justificação passa pela compatibilidade com a profissão, sendo assim prescrito nos números 3 e 4 do artigo 11.º ambos do Decreto n.º 8/2014, nos quais todos os inscritos legais são habilitados a exercer as funções sem qualquer incompatibilidade e impedimento. Também prevê que enquanto no exercício da profissão do técnico oficial de contas é incompatível exercer outra qualquer atividade remunerada, neste caso ser assalariado, como referência os cargos ministeriais da função pública, excetuando-se o serviço da Ordem ou desempenhando serviços numa empresa inscrito na Ordem, conforme se encontra estabelecido pela alínea a) e b) do ponto 2 de artigo 24.º do estatuto da Ordem.

O artigo n.º 2 do Estatuto da ORNATOC-GB recomenda que todas as entidades sujeitas ao imposto sobre o rendimento (Contribuição Industrial), tenham um técnico oficial de contas e que a contabilidade esteja regularmente organizada segundo o plano de contas oficialmente aplicável, neste caso a SYSCOHADA, o mesmo encontra-se previsto no artigo 20.º do Código de Contribuição Industrial e no artigo 24.º do Estatuto da ORNATOC-GB,

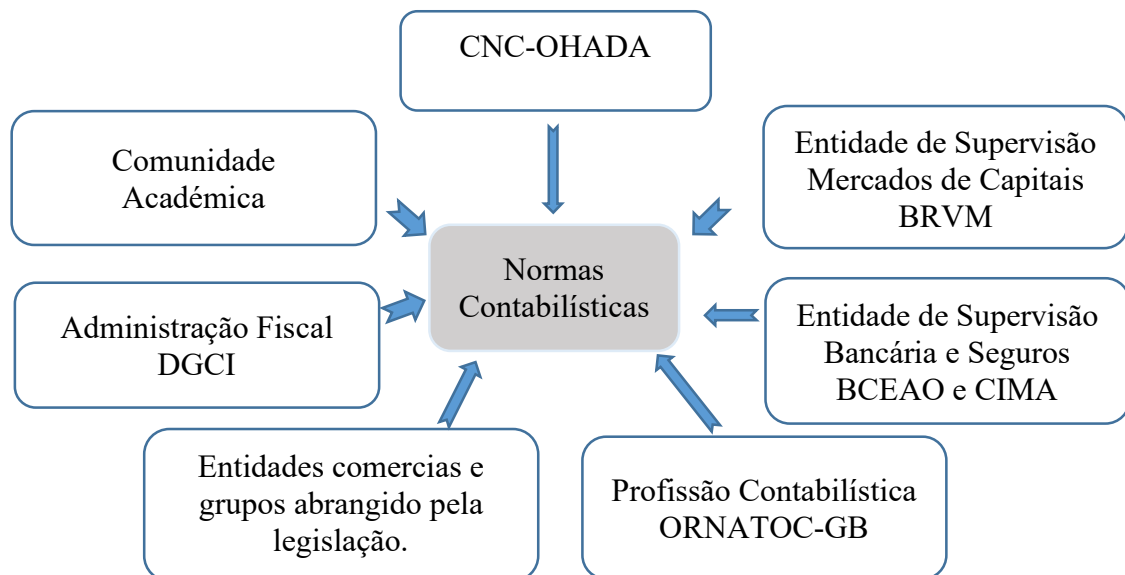
os técnicos oficial de contas podem apenas prescrever as declarações fiscais no exercício das suas funções, sem que haja incompatibilidade.

Apesar do ritmo de aplicação de todas as ferramentas disponibilizado pela SYSCOHADA ser lento, devido a tanta *cultura de inatividade*, as limitações decorrentes da falta de condições para a aprovação das contas, em suma as deficitárias estruturas organizacionais e contabilísticas da Guiné-Bissau, Os Estados membros da UEMOA/OHADA têm aplicado medidas necessárias para proteger os títulos dos revisores oficiais de contas e contabilistas acreditados, passando pela monitorização e capacitação dos utilizadores profissionais da contabilidade através da Comissão de Normalização Contabilística (CNC-OHADA) e aplicando sanções em casos de infração cometida no exercício da profissão.

4.5. Modelo Global do Sistema de Regulamentação Contabilística e de Relato Financeiro

Os resultados desta investigação apresentados por níveis de análise nos pontos anteriores, vem proporcionando e permite obter uma imagem realística acerca da estruturação do sistema contabilístico da Guiné-Bissau, dando a possibilidade de conhecer todas as instituições envolvidas e esquematizar os quadros jurídico-legais e contabilísticos. E não só, pois permite-nos compreender na realidade como é que funciona o sistema contabilístico na Guiné-Bissau, identificar os principais responsáveis na área contabilística, e quais são papéis destes responsáveis no sistema contabilístico da Guiné-Bissau, bem como conhecer as regras aplicáveis, e a sua evolução, e a quem se aplicam. A Figura 5 identifica as entidades intervenientes na regulamentação contabilísticas e de relato financeiro da Guiné-Bissau.

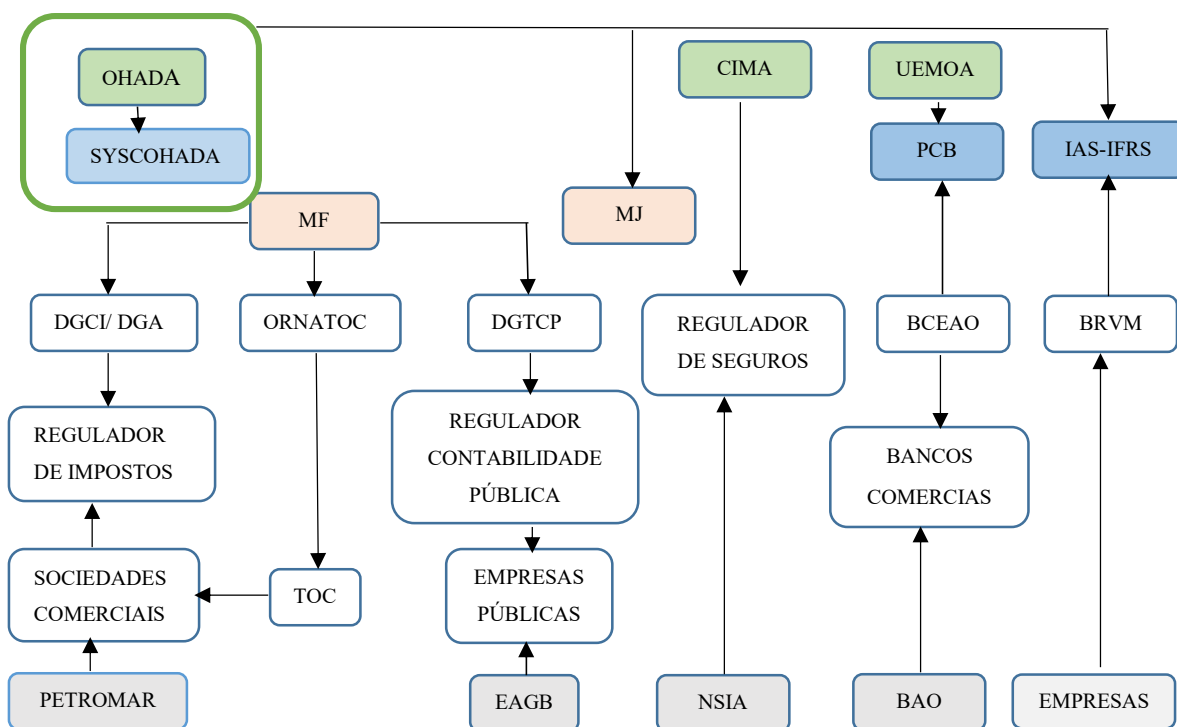
Figura 5: Entidades Intervenientes na Regulamentação Contabilísticas e de Relato Financeiro da Guiné-Bissau



A Figura 5, em conjugação com a Figura 6, permitem uma análise hierárquica dos principais reguladores, as respetivas influências, como a superintendência e tutela de cada órgão responsável pelas normas contabilísticas, dando a conhecer como o sistema jurídico e contabilístico da OHADA apresenta certa dependência no contexto do funcionamento das instituições legais e quais são as interações com a UEMOA. Embora o sistema legal não seja estabelecido internamente, o Ministério das Finanças desempenha um papel importante no tocante a fazer cumprir as regras estabelecidas pelos membros da OHADA (SYSCOHADA). Sendo o órgão responsável internamente pela regulamentação contabilística, e com a devida conjugação com a ORNATOC-GB, sendo ambas as instituições responsáveis pela regulamentação da profissão contabilística na Guiné-Bissau, as sociedades comerciais, organizações não governamentais e sem fins lucrativos, cooperativas, companhias de seguros e bancos comerciais têm de obedecer às regras emanadas das instituições que regulam os funcionamentos respetivos, apresenta uma síntese de informação em relação os órgãos responsáveis pela contabilidade pública e entidades influenciadas pela Bolsa de Valores Regional de Comércio Imobiliário (BRVM).

O organigrama apresentado na Figura 6 apresenta o modelo global do sistema de regulamentação contabilística e de relato financeiro da Guiné-Bissau. Constitui a ilustração que proporciona as verídicas provas de que é possível classificar o sistema contabilístico da Guiné-Bissau segundo os critérios de Nobes (2008) e que o sistema deste país encontra enquadramento no grupo de sistemas contabilísticos continentais na classificação proposta pelo autor.

Figura 6: Modelo Global do Sistema de Regulamentação Contabilísticas e de Relato Financeiro da Guiné-Bissau



Especificação pela cor:

- ➔ Entidades Responsáveis pela Legislação
- ➔ Sistemas Contabilístico
- ➔ Principais responsáveis internas
- ➔ Entidades responsáveis pela aplicabilidade das normas
- ➔ Entidades e sociedades aplicadas

Tendo por base a classificação pioneira de Nobes (1983), que dividiu os sistemas contabilísticos em dois grandes grupos distintos - anglo-americano e franco-germânico - o sistema contabilístico da Guiné-Bissau (POC-GW) enquadra-se no grupo franco-germânico, o que encontra explicação no fato de ter tido a sua origem no sistema contabilístico português. A Guiné-Bissau assinou em 1993 o Tratado da OHADA, mudando o seu sistema contabilístico para o SYSCOA e posteriormente para o SYSCOHADA, este fortemente influenciado pelo sistema contabilístico francês, mantendo-se a influência de franco-germânico ou europa continental. Segundo o ENTREVISTADO C, contabilista acreditado pela ORNATOC-GB:

“Apesar de Portugal ter perdido a influência que tinha no sistema contabilístico da Guiné-Bissau, continua ainda presente e grande o impacto das suas influências em aspetos político-económico, educação, social e cultural, um justificativo é devido à constituição da República da Guiné-Bissau ter na base a constituição portuguesa” [ENTREVISTADO C].

5. Conclusões, Limitações e Desenvolvimentos Futuros

Neste trabalho foi desenvolvido um estudo descritivo do sistema de contabilidade da Guiné-Bissau. Este estudo permitiu concluir que o sistema contabilístico da Guiné-Bissau se classifica no grupo franco-germânico ou continental-europeu, seguindo o critério de Nobes (1983). Esta pesquisa contribui para a literatura dando a conhecer a realidade do sistema de regulamentação contabilística e de relato financeiro da Guiné-Bissau, país ainda não estudado no quadro comparativo internacional dos sistemas de relato e regulamentação contabilística nacionais. A investigação percorreu o processo evolutivo do sistema contabilístico da Guiné-Bissau, desde a adoção do primeiro plano contabilístico POC-GW e até ao período de convergência do SYSCOHADA, a sua relação com as normas internacionais IAS/IFRS, a influência destas no desenvolvimento da Guiné-Bissau, culminando com a exploração dos laços político-económicos, sociais, culturais, económicos e financeiros, assim como as influências da fiscalidade, formação profissional, profissão contabilística, sistema legislativo e a influência internacional, seguindo a classificação de Nobes (1998).

A Guiné-Bissau é membro da Organização para Harmonização dos Negócios em África (OHADA), entidade responsável por edificar e oficializar as normas contabilísticas, que foram aprovadas através de ato uniforme que envolve um conjunto de dezassete países africanos, e que tem influenciado o Ministério das Finanças através da Direção Geral da Contribuição e Impostos, da ORNATOC-GB, das universidades e centros de formação e todas estas instituições internamente responsáveis pela aplicabilidade da regulamentação contabilística. A SYSCOHADA proporcionou uma grande melhoria em termos da legislação fiscal e contabilística, implementando sérios mecanismos de atualização das legislações contabilística e fiscal de modo a acompanhar as evoluções das normas internacional contabilístico e tributário. Instituído a CNC-OHADA, a implementado projetos de capacitação dos profissionais nos países membros que permitem o eficaz uso das regulamentações legais, nomeadamente na Guiné-Bissau.

Este estudo apresenta contribuições teóricas e práticas. A primeira contribuição serve primordialmente ao desenvolvimento da literatura contabilística sobre a Guiné-Bissau, coadjuvadas pelas informações científicas, estudos similares, entrevistas e legislações vigentes, no qual tornaria a base para futuras investigações, também permite a futuros investidores ter uma noção da estrutura e funcionamento das legislações e regulamentação do sistema contabilístico da Guiné-Bissau.

Uma segunda contribuição deste estudo serve para realçar a importância das entrevistas com diferentes atores institucionais, principalmente os técnicos oficiais de contas, com os quais foram abordados temas importantes e obter informações que seria impossível conhecer sem elas, por nunca terem sido disponibilizados antes ao público, estudantes, investigadores científicos, empresários e gestores de negócios.

A terceira contribuição tem a ver com as entidades reguladoras e a comunidade empresarial onde operam os profissionais de contabilidade, permitindo a obtenção das informações e opinião dos técnicos oficiais de contas acerca da aplicabilidade das regulamentações, o que pode ser útil no desenvolvimento das atividades comerciais e empresariais, principalmente nas informações relacionadas com as obrigações fiscais, legais e declarativas.

As limitações encontradas incluem as poucas ou escassas informações acerca da legislação contabilística relacionada com a Guiné-Bissau, desde a época do POC-GW até ao período de adesão à UEMOA e, conseqüentemente, o sistema contabilístico da OHADA (SYSCOHADA).

Os dados existentes são difíceis de obter uma vez que existe pouca informação disponível na Internet, haver instituições sem websites, além de outras terem websites lentos e pesados de carregar dados. Por outro lado, os dados existentes apresentam-se de forma dispersa e não sistematizada. Existe uma enorme limitação de dados empíricos, poucos ou considero inexistentes estudos recentes e antecedentes, esta limitação é decorrente das empresas, sociedades comerciais locais não disponibilizarem os seus dados financeiros, os quais consideram serem sigilosos.

Outra limitação, própria do contexto da normalização contabilística da OHADA (SYSCOHADA), é que a maioria dos textos legais estão em língua francesa, existindo regulamentação e informação em língua portuguesa, o que dificulta ainda mais o trabalho de investigação.

No futuro, terá interesse aprofundar o conhecimento do sistema de contabilidade – quer regulamentação contabilística, quer relato financeiro – através da investigação de mais níveis de análise, nomeadamente acrescentando aos fatores que influenciaram a génese e o desenvolvimento do modelo contabilístico da Guiné-Bissau, a análise mais aprofundada das influências internacionais e os efeitos das empresas multinacionais que se estabeleceram no país ou os mercados de capitais. Por outro lado, uma investigação sobre os obstáculos ou grandes impactos na adoção e na transição de POC-GW para SYSCOHADA, e as barreiras à implementação da SYSCOHADA nas empresas guineenses, seriam estudos valiosos a poder carrear muitos proveitos nos campos da investigação científica, académica e empresarial, e servir como base de estudos comparativos no plano da harmonização de outros países da sub-região de membros da OHADA com a Guiné-Bissau.

Referências Bibliográficas

- Agência Lusa. (23 de Março de 2017). Auditoria a fundo de promoção agrícola na Guiné-Bissau, p. 1. obtido em <https://observador.pt/2017/03/23/auditoria-a-fundo-de-promocao-agricola-na-guine-bissau-revela-ma-gestao/>
- Alesina , A. & Dollar, D. (March de 2000). Who gives foreign aid to whom and why? *Journal of Economic Growth*. 5(1): 33-63. doi:10.1023/A:1009874203400
- Bampoky, B. (2019). Les difficultés des normalisation comptable dans L' Espace OHADA ACCRA. 2(5): 25-59. doi 10.3917/accra.005.0025
- Banco de Portugal. (2021). *Evolução da Economia dos Palop e Timor Leste*. Portugal: Departamento de Relações Internacionais.
- Banco de Portugal. (2022). *Evolução da Economia dos Palop e Timos Leste*. Departamento de Relações Internacionais.
- Boka, M. (2010). On the development of west African Accounting System. Em B. Moussa, *International Journal of Bussines and Management*. 5(5): 62-72). doi:[10.5539/ijbm.v5n5p62](https://doi.org/10.5539/ijbm.v5n5p62)
- Causse, G. (1999). Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Em Son influence dans les pays d'afrique francophone. *ACCRA*, 5(3): 211-222. http://www.cairn.info/load_pdf.php?ID_ARTICLE=CCA_053_0211
- Colasse, B. (2019). Chapitre 1.3. La régulation comptable entre privé et public. Dans : Rouba Chantiri-Chaudemanche éd., *Normaliser la comptabilité des entreprises: Enjeux socio-organisationnels et jeux d'acteurs* (pp. 81-96). Caen: EMS Editions. <https://doi.org/10.3917/ems.chan.2019.01.0081>
- Collase, B. (2005). La régulation comptable entre public et privé, in M. Capron, *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (pp. 27-48). Paris: La Découvert.

- Degos, J. G., Levant, Y., & Touron, P. (2019). The history of accounting standard in french-speaking African countries since independence.: Em T. u. IFRS, *DEGOS, Jean Guy; Levant, Yves; Touron, Philippe*; (pp. v.32, n.1 p. 75-100). *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. doi:<https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2016-2459>
- Doing Business. (2020). *Relatório doing business*. Suíça: Doing Business
- DW. (20 de Outubro de 2021). Peritos de educação temem fracasso do novo ano lectivo. Guiné-Bissau, Bissau, Guiné-Bissau. <https://www.dw.com/pt-002/guin%C3%A9-bissau-peritos-em-educa%C3%A7%C3%A3o-temem-fracasso-do-novo-ano-letivo/a-59559665>
- Elad, C (2004). Fair value accounting in the agricultural sector: some implications for international accounting harmonisation. *European Accounting Review*, 13(4): 621-641.
- Elad, C (2007). Fair value accounting and fair trade: an analysis of the role of International Accounting Standard No. 41 in social conflict. *Socio-Economic Review*, 5(4): 755-777. <https://doi.org/10.1093/ser/mwm013>
- Elad, C. (2015). The Development accounting in the franc zone countries inAfrica. Em C. ELad, *The Development accounting in the franc zone countries inAfrica* (pp. 22-26). Londres: *The International Journal of Accounting*, 50(1): 75-100. DOI:[10.1016/j.intacc.2014.12.006](https://doi.org/10.1016/j.intacc.2014.12.006)
- Elad, C. & Tumnde, M. (2009). Bookkeeping and the probative value of accounting records: Savary's legacy lingers on in the OHADA treaty states *International Journal of Critical Accounting*, 1:1, 82-109.
- ENA. (2022). *Escola Nacional de Administração*. Obtido de ENA: <https://escolanacionaldeadministracao.gw>. Otido em 10 novembro de 2022.
- Ensino Magazine: Fundação Fé e Cooperação& UE. (08 de Junho de 2022). Estudo Deagnostico da Educação Superior e Investigação Cientifica: Oportunidade e Recomendação. *Guiné-Bissau: Ensino superior não contribui para desenvolvimento e reduzir pobreza*, p. 2.

- Ferreira, L. F., & Regojo, P. (1999). Portugal, in *Accounting Regulation in Europe*, McLeay, Stuart (ed), London, MacMilan, pp. 270-299
- Fife, W. (2005). *Doing Fieldwork. Ethnographie methods for research in developing countries and beyond*. New-York: Palgrave Macmillan.
- Finanças, M. d. (s.d.). Obtido de www.mef.gov
- Gouadain, D. (1995). L'École de comptabilité et L'afrigue ou du formalisme comptable au pays de l'informe, in Burlaud A. (Ed),. *Melanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon, Foucher, Paris* (pp. 233-248). Paris.
- Gouadain, D. (2000). Le SYSCOA, Ce Méconnu, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 1(Mars): 85-99.
- Hendriksen, E. S., & Breda, M. F. (2010). *Teoria de Contabilidade* 5ª Edição. São Paulo: Atlas.
- Hooper, T. (2017). Hopper, T. (2017), "Neopatrimonialism, good governance, corruption and accounting in Africa: Idealism vs pragmatism", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(2): 225-248. <https://doi.org/10.1108/JAEE-12-2015-0086>
- Hopper, T. M., M., U. S., & Wickramasinghe, D. (2012). *Handbook of Accounting and Development Cheltenham*. Edward Elgar Publishing: U.K.
- IMF (1999). *Report on the observance of standards and codes: Cameroon*. International Monetary Fund, Washington DC.
- IMF (2000). *Letter of intent of the Government of Cameroon*. International Monetary Fund, Washington DC.
- IMF (2003). *The IMF and good governance: a factsheet*. International Monetary Fund Washington DC.
- Khouatra, D. (2014). Evolution Et Diversite Des Systemes Comptables : Le Cas De Systemes Comptables Francophones, Post-Print hal-01899754, HAL.
- Lassou, P., & Hopper, T. (2016). Government accounting reform in an ex-french African colony. Em P. Lassou, & T. Hopper, *The political economy of neocolonialism:*

Critical Perspectives on Accounting 36: 39-57.
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.10.006>

Lassou, P., Hopper, T., Tsamenyi, M., & Murinde, M. (2019). Varieties of neo-colonialism: Government accounting reforms in Anglophone and Francophone Africa – Benin and Ghana compared. *Critical Perspectives on Accounting*. 65(C). DOI: 10.1016/j.cpa.2019.01.003

Lima Santos, L. (2007). *A Convergência Contabilística nos Países Lusófonos*. Portugal.

Lima Santos, L. (2016). A convergência contabilística nos países lusófonos. *Revista Mineira De Contabilidade*, 1(29), 22–49. Recuperado de <https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/view/404>

LESIC. (29 de Março de 2011). LESIC, Suplimento do Boletim Oficial. *Lei do Ensino Superior e Investigação Científica*, p. 1.

Ministerio da Educação. (2000). Educar Desenvolver e Promover. Em ME, *Estudo de viabilidade da Universidade Amilcar Cabral: Introdução* (p. 7.8). Guiné-Bissau: Imprensa Nacional INACEP.

Ministério da Educação. (2000). Educar, Desenvolver e Promover. Em ME, *Estudo de Viabilidade da Universidade Amilcar Cabral* (p. 4). Guiné-Bissau: INACEP.

Ministerio das Finanças. (1983). *Contribuição Industrial*. kontaktu.mef.gw

Ministério das Finanças. (2021). *OGE*. Guiné-Bissau: DGO.
<https://www.mef.gw/publicacoes/orcamento-geral-do-estado>

Ministério das Finanças. (2021). *OGE 2021*. Guiné-Bissau: Direção Geral do Orçamento.
<https://www.mef.gw/publicacoes/orcamento-geral-do-estado>

Ministério das Finanças. (2022). *DGCI*. Obtido de Impostos: kontaktu.mef.gw

Ministério das Finanças. (2022). *DGCI, Lei n.º 1/2022*. Obtido de kontaktu.mef.gw

Motta, M., Norman, G., Venables, & Puga. (1996). Does economic integration cause foreign direct investment? in J. Randriamiarana, *The role of accounting economic*

- development: case of IFRS adoption in west africa* (pp. Vol. 37 4 pp. 757-340-63).
France: International Economic Review.
- Nobes. (1983). A Judgemental internacional classification of Financial reporting practice.
Em C. Elad, *A Judgemental internacional classification of Financial reporting
practice* (pp. 10: 1-19). London: *Journal of Business Finance and Accounting*.
- Nobes, C. (1998). Toward a general model of the reasons for international differences in
financial reporting. *Abacus*, 34(2): 162-187. <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00028>
- Nobes, C., & Parker, R. (2006). *Comparative international accounting*, 9th edition. Prentice
Hall.
- OHADA. (8 de Dezembro de 2017). *SYSCOHADA*. Obtido de www: www.ohada.com
- OHADA, (24 de Março de 2000). Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des
comptabilités des entreprises. 1-17.
- Ollier, C. (1999). Les normes comptables dans les pays d’Afrique. *Revue Française de
Comptabilité*, 313(Juillet-Août): 60-71.
- ORNATOC. (2014). Estatuto da ORNATOC. *BOLETIM OFICIAL, 2.º SUPLEMENTO*, 10.
- Oumar, S., & Diallo, I. M. (07 de Maio de 2014). *OHADA*. Obtido de OHADA,
SYSCOHADA: www.ohada.com
- Pintaux, P. (2002). Le système comptable Ouest Africain (SYSCOA): l’intégration
economique par la comptabilité. *Tertiaire*, 104: 44-56.
- PNUD. (2021/2022). *Relatório de Desenvolvimento Humano*. Estados Unidos de America,
NY: PNUD.
- Randriamiarana, J. (2015). The role of accounting in economic development: case of IFRS
adoption in Western Africa. *Recherches en Sciences de Gestion*, 110, 61-88.
<https://doi.org/10.3917/resg.110.0061>

- Toko, J., & Souleymanou, K. (2015). Le Franc CFA et le système comptable OHADA. Em J. Toko & K. Souleymanou, Le Franc CFA et le système comptable OHADA. *Revue des Sciences de Gestion*. 249-250(3) p. 41).
- United Nations (1991). *Accountancy developments in Africa: challenges of the 1990s*, New York, United Nations Centre on Transnational Corporations.
- World Bank (2005). *Rapport sur l'application des normes et codes (ROSC): comptabilité et audit – Sénégal*, Washington DC.
- World Bank (2010a). *Report on the observance of standards and codes (ROSC): accounting and auditing – Republic of Congo*, Washington DC.
- World Bank (2010b). *Report on the observance of standards and codes (rosco): accounting and auditing – Democratic Republic of Congo*, Washington DC.
- Yihdego, Z. (2011). The African Union: Founding Principles, Frameworks and Prospects. *European Law Journal*, 17(5), 568-594. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2011.00567.x>
- Yin, R. (2014). *Case study research. Design and methods* 5th Ed., United State of America: Sage publications.
- Yin, R. (2015). *Qualitative research from start to finish*. New-York: Guilford Press. Obtido de www.nova.edu/sss/QR/QR20/2yazan1.pdf.
- Zhang, Y., & Barbara, W. M. (2016). Unstrutered Interviews. on Y. Zhang, & W. M. Barbara, *In application of social research methods to questions in information and library Science* (pp. 239-246). Edited by Barbara M. Wildemuth.