



Universidade de Brasília - UnB
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas - FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PPGCont

**A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DOS PAÍSES DA ZONA DO FRANCO NA
ÁFRICA ATÉ O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS
INTERNACIONAIS - IFRS**

FRANCK BRICE GERALD ASSEMIAN

Brasília – DF
2019

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura

Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Uterbäumen

Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professora Doutora Adalene Moreira Silva

Decana de Pós-graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Viera

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão
Políticas Públicas**

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes

Chefe do departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis



Universidade de Brasília - UnB
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas - FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PPGCont

**A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DOS PAÍSES DA ZONA DO FRANCO NA
ÁFRICA ATÉ O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS
INTERNACIONAIS – IFRS**

FRANCK BRICE GERALD ASSEMIAN

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont) como requisito parcial à obtenção de título de Mestre em Ciências contábeis.

Linha de Pesquisa:

Contabilidade e Mercado financeiro

Grupo de Pesquisa:

Normatização Contábil

Orientador:

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

Brasília – DF

2019

FICHA CATALOGRÁFICA

Assemian, Franck Brice Gerald

A Evolução da Contabilidade dos países da Zona do Franco na África até o Processo de convergência das Normas Internacionais – IFRS / Franck Brice Gerald Assemian – Brasília, DF, 2019

98 f.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília. Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Políticas Públicas – FACE. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.

1. África. 2. Evolução da Contabilidade. 3. Convergência. 4. SYSCOHADA. 5. IFRS. I. NIYAMA, Jorge Katsumi. II. Universidade de Brasília.

FRANCK BRICE GERALD ASSEMIAN

**A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DOS PAÍSES DA ZONA DO FRANCO NA
ÁFRICA ATÉ O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS
INTERNACIONAIS – IFRS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont) como requisito parcial à obtenção de título de Mestre em Ciências contábeis.

Comissão Avaliadora:

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama
PPGCont/CCA/FACE/UnB
(Presidente da Comissão)

Prof. (a) Dra. Márcia Reis Machado
PPGCC/CCSA/UFPB
(Membro Examinador Externo)

Prof. (a) Dra. Mariana Guerra
PPGCont/CCA/FACE/UnB
(Membro Examinador Interno)

Brasília – DF

2019

AGRADECIMENTOS

A vida acadêmica é um processo muito importante na vida e também para a carreira profissional, mas às vezes o caminho é um pouco difícil e são as pessoas ao redor que ajudam, suportam, apoiam, para que seja possível trilhar e concluir essa etapa. Gostaria de agradecê-las por tudo que fizeram.

Gostaria de agradecer primeiramente a Deus por me manter vivo, em boas condições e por ter me ajudado a vencer muitas etapas da minha vida, principalmente desde que cheguei ao Brasil.

Em segundo lugar, agradeço ao Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama pela ótima orientação, parceria e persistência em sempre me fazer melhorar em todo sentido, nas minhas ideias, com a língua portuguesa, sendo um modelo e fonte de sabedoria, também pela ajuda e apoio fora da faculdade.

À Universidade de Brasília pelo ensino de qualidade que iniciou com a aprendizagem da língua portuguesa e pela oportunidade de ingressar em um mestrado, sendo estrangeiro e ter aulas com professores muito qualificados. Também agradeço aos colaboradores do Departamento de Ciências Contábeis que sempre me mostraram e me informaram como solucionar um problema na faculdade, e também pela paciência que tiveram comigo quando falava pouco o português.

Agradeço a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES pelo auxílio que me ajudou tanto na elaboração da dissertação durante o mestrado quanto a me manter no Brasil.

Aos meus pais Mayama Fofana e Kacou Etienne que mesmo com a distância, estiveram sempre perto de mim, me deram conselhos, apoio, oraram por mim para que tudo desse certo no Brasil e aos meus irmãos Anicet e Júnior com quem eu moro, pelo apoio, ajuda e motivação.

Aos meus amigos Olivier, Zari, Chouraqui e Medard que me apoiaram nas piores situações, e que sempre ficaram perto de mim, me encorajando para os desafios futuros e também, as minhas amigas Juliana Martins, Thainara Siqueira, e Layane Soares pela revisão dos trabalhos que fiz durante o mestrado e com aperfeiçoamento na aprendizagem da língua portuguesa.

Por fim, agradeço a todos aqueles que eu porventura tenha esquecido de mencionar e que sempre contribuíram para o meu crescimento.

RESUMO

A África está enfrentando desafios com a abertura da sua economia para o mundo e da internacionalização dos mercados financeiros. Entre esses desafios, está inserido o processo de convergência e a harmonização contábil internacional sob a liderança do *International Accounting Standards Board* (IASB) que vem buscando meios de normatizar a atividade contábil pela adoção de normas internacionais conhecidas como *International Financial Reporting Standard* (IFRS) e que tragam transparência, responsabilidade e eficiência para os mercados financeiros em cada país do mundo. Segundo o IASB, os padrões atendem ao interesse público promovendo confiança, crescimento e estabilidade financeira de longo prazo na economia global, a fim de proteger os parceiros econômicos e facilitar o funcionamento do mercado de capital no mundo financeiro. Nesse processo mundial de convergência internacional, os países africanos não pareceram indiferentes, assim, alguns países da África passaram a adotar as normas internacionais emitidas pelo IASB. Mas, dentre esses países africanos, temos antigas colônias dos países europeus que ficaram muito tempo isoladas e desconhecidas no exterior, bem como suas práticas contábeis no caso dos países africanos da Zona do Franco. Esse fato levanta a seguinte pergunta: como se desenvolveu a evolução da contabilidade nesses países e quais os fatos históricos, econômicos enfrentados pelos países africanos francófonos para adotar as normas internacionais IFRS do IASB? O objetivo principal deste estudo é analisar a evolução da contabilidade nos países da Zona do Franco na África até seu processo de convergência ao IFRS. Para alcançá-lo, foi utilizado um método de pesquisa bibliográfica e documental no qual dividiu-se em três períodos de tempo: Pré-independência, pós-independência e momento atual das normas internacionais IFRS. O estudo mostra que a convergência dos países da Zona do Franco foi um caminho complexo no qual houve necessidade de colaboração e negociação com o colonizador, porém seguiram um caminho diferente e assim terminaram o processo de convergência às normas internacionais. A comparação entre as normas internacionais IFRS e as do SYSCOHADA demonstra que o SYCOHADA dos países africanos francófonos segue as normas internacionais, mas existem alguns pontos de divergência.

Palavras chaves: África, Evolução da Contabilidade, Convergência, SYSCOHADA, IFRS.

ABSTRACT

Africa is facing challenges with the opening of its economy to the world and the internationalisation of financial markets. Among these challenges is embedded in the process of convergence and harmonisation in international accounting, under the leadership of the International Accounting Standards Board (IASB), which has been seeking ways to normalize the activity of accounting due to the adoption of international standards known as International Financial Reporting Standards (IFRS), and that is to bring in transparency, accountability and efficiency in the financial markets and in each and every country in the world. According to the IASB, the standards meet the public interest by promoting trust, growth and long-term financial stability in the global economy in order to protect economic partners and facilitate the functioning of the capital market in the financial world. In this World process of international convergence African countries did not seem indifferent, so some African countries adopted the international standards issued by the IASB. But among these African countries, we have former colonies of European countries that have long remained isolated and unknown abroad, as well as their accounting practices in the case of African countries in the franc zone. This fact raises the following question: How has the evolution of accounting developed in these countries and what are the historical, economic reflexes faced by French-speaking African countries to adopt the international IFRS standards of the IASB? The main objective of this study is to analyze the evolution of accounting in the countries of the franc zone in Africa until their process of convergence to IFRS. To achieve this, a method of bibliographic and documentary research was used in which it was divided into three periods of time: pre-Independence, post-independence and current moment of international IFRS standards. The study shows that the convergence of the franc zone countries was a complex path in which there was a need for collaboration and negotiation with the colonizer, but they chose to follow the opposite path and thus adopted international norms. The comparison between IFRS and SYSCOHADA international standards shows that SYCOHADA in French-speaking African countries follows international standards, but there are some points of divergence.

Keywords: Africa, accounting evolution, convergence, SYSCOHADA, IFRS

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Os órgãos normatizadores e regulamentadores da OHADA.....	24
Figura 2: O procedimento contábil.....	27
Figura 3: Evolução dos sistemas contábeis de 1957 a 2017.....	40
Figura 4: Classificação dos diferentes sistemas contábeis na África: 2005-2014.....	52
Figura 5: Classificação dos diferentes contábeis na África em 1992.....	53

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Os órgãos da OHADA e suas funções.....	25
Quadro 2: Balanço Patrimonial do SYSCOHADA com as contas principais.....	31
Quadro 3: As contas principais do resultado.....	32
Quadro 4: Modelos de Demonstrações Financeiras.....	33
Quadro 5: Períodos da Evolução da Contabilidade.....	38
Quadro 6: Informação coletada para comparação entre IFRS e SYSCOHADA.....	39
Quadro 7: Principais divergências entre o SYSCOHADA e IFRS.....	55

LISTA DE SIGLAS

AU	Ato Uniforme
AUDC	Ato Uniforme do Direito Contábil
AUDCIF	Lei Uniforme sobre Contabilidade e Relatórios Financeiros
AUSC	Ato Uniforme relativo as Sociedades Comerciais
BCEAO	Banco Central dos Estados da África Ocidental
BRVM	Bolsa Regional de Valores Mobiliários
CAC	Conselho Africano de Contabilidade
CEDEAO	Comunidade Econômica dos Estados da África Ocidental
CEMAC	Comunidade Econômica e Monetária da África Central
CGA	Centros de Gestão Autorizados
CNC	Comissão de Normatização de Contabilidade
COMESA	Comunidade de Mercado Comum da África Oriental e Austral
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board

IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
NBS	Nomenclatura de bens e serviços
OCAM	Organização comum Africana e Malgaxe
OHADA	Organização para a Harmonização do Direito dos Negócios na África
OUA	Organização de Unidade Africana
PC	Plano de conta
PCG	Plano Geral de contabilidade
SA	Sociedade Anônima
SARL	Sociedade Anônima de Responsabilidade Limitada
SCAR	Sistema Contábil Africano de referência
SCAR-B	Sistema Contábil Africano de Referência de Base
SYSCOA	Sistema Contábil da África Ocidental
SYSCOHADA	Sistema Contábil OHADA
TAFIRE	Tabela Financeira de Origem e Aplicação de Recursos
UDEAC	Comunidade Econômica e Aduaneira dos Estados da África Central
UEMOA	União Econômica e Monetária do Oeste Africano
UMA	União do Magrebe Árabe

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	6
ABSTRACT	8
LISTA DE FIGURAS	9
LISTA DE QUADROS	9
LISTA DE SIGLAS	9
1.INTRODUÇÃO	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	14
1.2. JUSTIFICATIVA	15
1.3 PROBLEMA	16
1.4 OBJETIVO.....	16
1.5 METODOLOGIA.....	17
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	17
2 REVISÃO TEÓRICA, NORMATIVA E REGULAMENTAR	19
2.1 REVISÃO DA LITERATURA.....	19
2.2 REVISÃO NORMATIVA E REGULAMENTAR	22
2.2.1 Apresentação do espaço OHADA	23
2.2.2 Órgãos normatizadores e regulamentadores do Sistema Contábil OHADA (SYSCOHADA)	24
2.2.3 Regulamentação Contábil da OHADA.....	25
2.2.4 Organização Contábil do SYSCOHADA	26
2.2.5. Objetivos das Demonstrações Financeiras do SYSCOHADA	29
2.2.6 Estrutura do Plano de Contas.....	32
2.2.5.1 Codificação Decimal.....	33
2.2.7 Características qualitativas das Demonstrações Financeiras do SYSCOHADA.....	34
2.2.8 Elementos Básicos das Demonstrações Financeiras	34
2.2.9 Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras SYSCOHADA.....	35
3 METODOLOGIA.....	37
4 RESULTADOS DA PESQUISA.....	40
4.1 DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO E EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE NOS PAÍSES DA OHADA	40

4.1.1 O Plano Geral de Contabilidade (PCG) de 1957: Período pré-independência.....	40
4.1.2. As normas do OCAM nos anos 1970: Período pós-independência	41
4.1.3 A passagem dos países da Zona do Franco para seus padrões contábeis na sequência da descolonização.....	42
4.1.4 A situação da contabilidade em 1960: Período pós-independência	43
4.1.5 Adoção do plano OCAM 1970: Período pós-independência.....	44
4.1.6. As características do Plano OCAM de 1970	45
4.1.7 O Plano OCAM frente às realidades africanas	46
4.1.8 Adoção do Plano Geral de Contabilidade (PCG) de 1982: pós-independência.....	49
4.1.9 A transição do Plano de 1982 para os padrões contábeis SYSCOA: Projeto SCAR-B	49
4.1.10 A transição do plano OCAM e PCG 1982 para os padrões contábeis OHADA e SYSCOA nos anos 90: uma caminhada em direção às IFRS...50	
4.1.11 A adoção das normas contábeis SYSCOA em 1998 e OHADA em 2001: adoção das normas IFRS.....	52
4.2 COMPARAÇÃO DE PADRÕES ATUAIS DE CONTABILIDADE: IFRS E SYSCOHADA.....	55
4.2.1 Apresentação das Demonstrações Financeiras.....	56
4.2.2. Políticas contábeis, mudanças de estimativas e correções de erros	58
4.2.3. Contrato de construção	59
4.2.4. Ativo Imobilizado	62
4.2.5 Leasing (substituiu a IAS 17)	64
4.2.6 Benefícios de empregados	66
4.2.7 Investimentos em Coligadas e Empreendimentos em Conjunto (<i>Joint Ventures</i>).....	67
4.2.8 Instrumentos Financeiros	68
4.2.9 <i>Impairment</i> de Ativos	71
4.2.10 Ativos intangíveis	72
4.2.11 Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração	74
4.2.12 Propriedade de Investimento.....	76
4.2.13 Segmentos Operacionais.....	77
4.2.14 Demonstrações Financeiras Consolidadas.....	78
4.2.15 Mensuração do Valor Justo	81
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	83

REFERÊNCIAS	85
ANEXO A: Zonas Econômicas na África.....	89
ANEXO B: Os Países do espaço OHADA.....	90
ANEXO C: Balanço patrimonial da empresa AIR LIQUIDE CÔTE D'IVOIRE	91
ANEXO D: Tabela Financeira de Origem e Aplicação de Recursos (TAFIRE).....	95

1.INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As normas internacionais IFRS estão presentes em vários países do mundo e, para os países francófonos na África é importante alinhar suas práticas contábeis conforme as normas internacionais. Segundo Briston (1978), o objetivo da harmonização da contabilidade internacional é primeiramente financeiro. As transações comerciais e os mercados financeiros modificaram os métodos de gestão de empresas e de ativos financeiros favorecendo aquisições de sociedades estrangeiras e dinamismos nos mercados de capitais internacionais (WALTON, 2008).

No continente africano se formou zonas econômicas para poder favorecer seu desenvolvimento, tais como: União do Magrebe Árabe (UMA), Comunidade Econômica dos Estados da África Ocidental (CEDEAO), Comunidade Econômica e Monetária da África Central (CEMAC) e o Mercado Comum da África Oriental e Austral (COMESA). O objetivo das zonas econômicas é promover o desenvolvimento dos países membros, permitindo a cooperação e a integração entre os países.

Após a independência dos países africanos na década de 1960, na maioria das antigas colônias francesas houve uma evolução consciente de cada país para trabalhar no campo dos interesses em comum (YIHDEGO, 2011). Os primeiros presidentes e militantes da independência africana pensaram em combinar seus esforços para resolver problemas e enfrentar certos desafios na época. Esse fato levou à criação da Organização de Unidade Africana (OUA) em 1963¹ (YIHDEGO, 2011). Entre esses desafios, a normatização contábil estava inserida pois, segundo Niyama e Silva (2017), a contabilidade é a principal linguagem de comunicação dos agentes econômicos na busca de oportunidades de investimentos.

Os países africanos começaram a buscar uma estrutura contábil compatível com sua nova política de desenvolvimento, também buscando um sistema contábil moderno (AVELÉ; DEGOS, 2014). Mas sendo a maioria ex-colônias, começaram a normatização contábil utilizando os padrões contábeis do colonizador (ALESINA; DOLLAR, 2000; KHOUATRA, 2018) e conheceram diferentes sistemas contábeis durante a evolução da sua contabilidade.

¹ A Organização da Unidade Africana (OUA) foi criada a 25 de maio de 1963 em Addis Abeba, Etiópia, por iniciativa do Imperador etíope Haile Selassie

Na África, principalmente nos países francófonos, foi somente nos últimos anos que se iniciou a reflexão sobre a convergência das normas internacionais de contabilidade IFRS do IASB no sistema financeiro (AVELÉ; DEGOS, 2014; DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019). A importância da informação contábil levou vários pesquisadores a examinar a adoção de padrões IFRS e seus efeitos sobre a qualidade da informação no sistema financeiro da África (DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019).

O mercado financeiro hoje em dia é considerado o núcleo do sistema de informação da economia moderna e requer uma linguagem comum para sua globalização. O principal objetivo desse estudo é analisar a evolução da contabilidade nos países da Zona do Franco na África até seu processo de convergência ao IFRS.

1.2. JUSTIFICATIVA

O estudo sobre a evolução da contabilidade nos países africanos francófonos até seu processo de convergência ao IFRS é relevante, pois seu histórico contábil é pouco conhecido e explorado. Segundo Rahaman (2010), que analisou a revisão da literatura contábil na África, contribuindo com orientações para futuras pesquisas em contabilidade, o continente africano possui muitas possibilidades de pesquisas. Outros autores por exemplo como Hopper e Soobaroyen (2017) que examinaram o papel da contabilidade na evolução das políticas de progresso nos países em desenvolvimento, identificaram lacunas significativas na pesquisa contábil.

Deve-se notar que as pesquisas existentes sobre contabilidade na África diz respeito principalmente aos países anglófonos ou seja, ex-colônias britânicas (CHAMISA, 2002; SIAN, 2006). Por exemplo, Chamisa (2002) examina a relevância das normas do *International Accounting Standards Committee* (IASC) para países em desenvolvimento usando o caso do Zimbábue. No mesmo caminho Sian (2006) realizou um trabalho sobre projeto profissional e sobre o desenvolvimento da profissão contábil e sua aplicação no Quênia, que é uma ex-colônia britânica. Vários autores africanos ou estrangeiros explicaram a evolução da contabilidade, mas a maioria desses autores publicaram em períodos diferentes, pois trataram de um assunto de um periódico específico da evolução da contabilidade ou apenas explicaram uma parte da história dos países da África francófona.

Diante dessa situação, o estudo da história da evolução é relevante porque busca identificar e analisar os principais fatos importantes que influenciaram a

evolução da contabilidade nos países francófonos para entender os erros passados e esforços durante o processo de convergências das normas internacionais IFRS.

Por outro lado, foi a partir de 2017 que os países africanos da Zona do Franco passaram a adotar as normas internacionais IFRS, pois os países africanos de língua francesa foram os últimos a adotar as normas internacionais (DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019). De acordo com Hopper e Soobaroyen (2017), a contabilidade é um elemento essencial dos mecanismos de desenvolvimento de um país.

1.3 PROBLEMA

Os benefícios das normas internacionais incluem principalmente a harmonização da contabilidade e da prática contábil dos países, assim como desenvolver uma linguagem contábil comum, de alta qualidade compreensível e aplicável, pois conforme Niyama e Silva (2017) a contabilidade como ciência social é a principal linguagem de comunicação dos agentes econômicos na busca de oportunidades de investimentos e na avaliação de risco dos negócios.

Portanto, o processo de convergência às normas internacionais IFRS é um desafio importante para todos os países porque isso engloba dificuldades, uma vez que a economia desses países ainda está em fase de consolidação. Lembrando que usualmente as IFRS são elaborados para empresa de capital aberto. Existem países na África que não tem Bolsa de Valores, como o caso da Angola, da Libéria e de Madagascar.

Os países africanos francófonos perceberam uma necessidade comum para convergência às normas internacionais do IASB, pois facilitaria as relações entre países africanos e também com os demais países do mundo.

A partir desse grande desafio dos países africanos francófonos, levantou-se o seguinte questionamento: como ocorreu a evolução da contabilidade nos países da Zona do Franco na África até seu processo de convergência ao IFRS?

1.4 OBJETIVO

Este estudo tem como foco analisar a evolução da contabilidade nos países da Zona do Franco na África até seu processo de convergência ao IFRS bem como:

- a) Conhecer os principais fatos históricos e marcantes que foram importantes no processo de convergência desses países;
- b) Identificar os principais órgãos normalizadores da contabilidade e as funções exercidas;
- c) Explicar porque esses países africanos demoraram a iniciar a convergência para as IFRS;
- d) Comparar os padrões locais e os internacionais, com a finalidade de verificar a analogia dos resultados sob as normas contábeis do SYSCOHADA e as internacionais IFRS, editadas pelo IASB.

1.5 METODOLOGIA

O trabalho busca analisar a evolução da contabilidade nos países da Zona do Franco, na África, até seu processo de convergência ao IFRS. Portanto, é uma pesquisa qualitativa e foi utilizado um método de pesquisa bibliográfica e documental no qual dividiu-se o estudo em três períodos de tempo: Pré-independência, pós-independência e momento atual das normas internacionais IFRS.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

A estrutura do trabalho segue a evolução da contabilidade nos países africanos da Zona do Franco a qual tem buscado a convergência contábil com os padrões internacionais editados pelo IASB. Assim, busca-se analisar a evolução dos diferentes sistemas contábeis utilizados por países africanos francófonos que tem acompanhado diversas reformas econômicas ocorridas desde o período de pré-independência, que contribuiu para a construção da normatização e regulamentação do Sistema Contábil da OHADA (SYSCOHADA) atual.

O primeiro capítulo apresenta a introdução do trabalho, o qual envolve a justificativa da pesquisa, o problema destacado a ser pesquisado, o objetivo e a metodologia utilizada.

O segundo capítulo trata a revisão teórica e normativa em que alguns autores estrangeiros e africanos têm abordado a evolução da contabilidade na África e a regulação do sistema OHADA.

No terceiro capítulo, explicar as diferentes etapas e a metodologia que foi utilizada para detalhar a evolução da contabilidade nos países francófonos.

No quarto capítulo, mostrar os resultados obtidos, da evolução da contabilidade e a comparação entre as normas internacionais IFRS e as normas do SYSCOHADA. Por fim, o capítulo 5 traz as conclusões finais desta pesquisa e sugestões para o desenvolvimento de futuros trabalhos acerca do tema proposto.

2 REVISÃO TEÓRICA, NORMATIVA E REGULAMENTAR

Serão revisados alguns autores que publicaram sobre a contabilidade na África e apresentar a regulamentação do sistema contábil OHADA (SYSCOHADA)

2.1 REVISÃO DA LITERATURA

A evolução da contabilidade na África tem sido abordada recentemente por alguns autores e, nesta parte serão mencionados um breve resumo desses autores.

Kouadio Arrio (2009) analisou as condições de regulação das normas do IASB em países membros da OHADA, o ambiente legal e regulamentar do bloco OHADA, comparou o referencial conceitual do SYSCOHADA e do IASB. Demonstrou que a contabilidade da OHADA é de tipo europeu-continental baseada em regras e a estrutura conceitual do SYSCOHADA que diverge do IASB em vários níveis, suas normas apresentam menos detalhamento e é sujeito a interpretações diversas.

Concluiu também que o bloco OHADA apresenta um mercado de ações fraco, um baixo nível de desenvolvimento humano, um nível de abertura comercial fechado em relação aos demais países comparados e que o nível de desenvolvimento econômico e social do bloco OHADA não pode proporcionar uma convergência às normas IFRS em curto prazo (KOUADIO ARRIO, 2009)

Rahaman (2010) analisa a contabilidade na África, destacando os poucos estudos realizados nesta área e descrevendo que o propósito no seu trabalho é fornecer orientação para futuras pesquisas contábeis com foco na África, dizendo que o continente oferece importantes oportunidades de pesquisa para a comunidade contábil.

Ele apontou que a literatura contábil na África está ainda numa fase de crescimento e os estudos fundamentais sobre África são uma mistura de análise descritiva e teórica. Concluiu que os artigos recentes e publicados são baseados sobre a teoria social, então sugere que as pesquisas futuras devem se enquadrar nas teorias similares. Por fim, menciona que os problemas nos hospitais, corrupção e a degradação do meio ambiente estão ainda relevante.

Moussa (2010) explica como as autoridades da União Econômica e Monetária do Oeste Africano (UEMOA) decidiram estabelecer um novo sistema de contabilidade comum denominado Sistema de Contabilidade da África Ocidental (SYSCOA) e

também explica como isso foi possível com a ajuda do Banco Central dos Estados da África Ocidental (BCEAO). O SYSCOA integra e complementa a Lei Uniforme sobre Direito Contabilístico, elaborada pelo Tratado da Organização para a Harmonização do Direito dos Negócios na África (OHADA)², e concluiu o seu trabalho fazendo recomendações sobre as dificuldades observadas na aplicação do SYSCOA. As dificuldades são:

- O sistema de fluxo de caixa mínimo do SYSCOA para pequenas e grandes empresas é menos aplicado;
- A complexidade da demonstração do TAFIRE que é uma das três demonstrações financeiras obrigatórias do SYSCOA;
- O SYSCOA não fornece as ferramentas eficientes na gestão da empresa.

Ele recomenda que o SYSCOA desenvolve suas normas considerando o contexto das normas internacionais IFRS. Também recomenda que o SYSCOA estabelece as regras específicas para as instituições de microfinanças. Propõe que o Conselho de Contabilidade da África Ocidental (CCOA) e o Conselho Nacional de Contabilidade (CNC) cumprem seus papéis, para assegurar a eficiência do mecanismo de atribuição de força executora aos padrões contábeis.

Avelé e Degos (2014) para o mesmo fim analisam os pontos de convergência e divergência entre as normas contábeis da OHADA e IAS/IFRS, ao estudar o problema da padronização da contabilidade internacional no contexto da África Subsaariana e países francófonos. Eles concluíram que o SYSCOHADA teve a ambição de desenvolver uma teoria geral da contabilidade financeira que seguisse a lógica da padronização internacional, mas esse objetivo ainda não foi alcançado porque as situações internacionais, europeias e africanas são complexas, e complementaram que a evolução continuará e as divergências entre as duas normas contabilísticas SYSCOHADA e as IFRS, vão se desvanecendo.

Elad (2015) desenvolve uma taxonomia de diferentes sistemas contábeis que evoluíram na África desde a era colonial até os primeiros anos da independência. Concluiu que a abordagem legalista e fiscal europeia continental da contabilidade nos países da Zona do Franco não foi obliterada pelo advento das IFRS como um conjunto

² OHADA: Organização para a Harmonização do Direito dos Negócios em África. Seu tratado entrou em vigor em setembro de 1995. Atualmente, 17 países, incluindo 14 membros da zona do franco CFA.

global de normas contábeis endossadas pelo Banco Mundial, FMI, mercados internacionais de valores mobiliários e outras agências.

Uma classificação em dois grupos de sistemas contábeis na África foi desenvolvida e testada, preliminarmente, usando dados da pesquisa PricewaterhouseCoopers. Verificou-se que a adoção das IFRS nos países africanos revela uma clara dicotomia entre as práticas contábeis de Classe A dos países que foram colônias britânicas e protetorados e por outro lado, as práticas de Classe B dos países da Zona do Franco. Ele explica que a total convergência com as IFRS para pequena média empresa nos países da Zona do Franco será possível somente se eles abandonarem o Sistema Contábil da OHADA, pois sua estrutura conceitual implícita é inconciliável com as normas internacionais de contabilidade influenciados pela Anglo-americanos.

Outro impedimento para o processo de convergência das IFRS nos países da Zona do Franco é que elas são estabelecidas de forma supranacional e o Conselho de Ministros da OHADA deve aprovar qualquer alteração na lei contábil. Esses obstáculos burocráticos dificultam que a OHADA responda mais às novas questões contábeis que surgem na prática ou acompanhe as mudanças das normas internacionais IFRS.

Feudjo (2015) analisa padrões contábeis africanos no contexto internacional e compara os padrões da OHADA e do IASB. Ele comenta sobre a relevância e a necessidade de uma harmonização total entre a estrutura contábil da OHADA e a do IASB. Concluiu que harmonização das normas internacionais do IASB e as da OHADA no momento, não é um requisito nem uma emergência. Porém, como o objetivo do IASB é promover a convergência das normas contábeis para melhorar a qualidade da informação, a evolução do Referencial Contábil africano em relação às normas internacionais se tornará gradualmente um "requisito urgente" para a África.

Fossung (2016) examina se o esforço de harmonização fornecido após as normas do SYSCOA 2001 levou a práticas contábeis de empresas convergentes, analisando a conformidade das empresas com o Ato Uniforme da OHADA e se essa conformidade é melhorada ao longo do tempo. O resultado mostra que essa conformidade aumenta com tempo. Esse aumento da conformidade com as normas é o resultado de uma melhor compreensão das normas pelos usuários e uma melhor

interpretação. Ele comenta que com o tempo, as pessoas ficam mais informadas sobre o conjunto de leis que foram introduzidas inicialmente.

Randriamiarana (2016) analisou as várias dificuldades na implementação das IFRS relacionadas em particular com a cultura, e também comentou a velocidade das mudanças significativas com o sistema atual SYSCOHADA. Ela concluiu que as normas internacionais são uma condição de desenvolvimento de muitos países na África, pois as normas são o único meio para garantir que uma informação contábil ou financeira chegue nos países em desenvolvimento.

Ela explica também que mesmo que as empresas tirem vantagens na utilização das normas internacionais, elas podem enfrentar dificuldades ligadas à complexidade do processo, pois existe diferença entre as IFRS e SYSCOHADA.

Jayeoba e Ajibade (2016) exploraram a história da contabilidade e a evolução do padrão contábil na Nigéria em relação à adoção dos países que utilizam as normas IFRS. Eles apontaram as semelhanças e diferenças entre as normas IFRS e as normas locais da Nigéria, observaram que os IFRS são mais robustos, dando um senso para os preparadores das demonstrações financeiras reiterando a importância de adotar as IFRS, que permite que um país fale uma linguagem contábil uniforme com suas outras contrapartes.

Concluíram que a mudança para adotar as normas internacionais IFRS é um caminho difícil e está atrelada a alguns custos.

O presente trabalho realizado é diferente porque foca principalmente na Zona do Franco que foi sob a influência do sistema contábil francês, também faz a coligação dos fatos históricos para explicar a evolução da contabilidade até o processo de convergência das normas internacionais considerando o projeto de pré-independência até os momentos atuais.

2.2 REVISÃO NORMATIVA E REGULAMENTAR

Os países da Zona do Franco são membros do espaço OHADA, então isso implica que eles apliquem as normas contábeis do SYSCOHADA que é o sistema contábil da OHADA. Esta seção tem por finalidade apresentar o ambiente legal e regulamentar do espaço OHADA.

2.2.1 Apresentação do espaço OHADA

A Organização para a Harmonização em África do Direito dos Negócios (OHADA) é uma organização intergovernamental de integração jurídica. Instituída pelo Tratado de 17 de outubro de 1993, assinado em Port. Louis (Ilhas Maurícias), e foi revisado no dia 17 de outubro de 2008 na Cidade de Quebec (Canadá). Ela é atualmente composta de 17 países africanos e fica aberta para qualquer país da África que deseja ser membro.

A OHADA foi criada num contexto de crise econômica e de uma queda do nível de investimentos na África, tendo sido então identificada a insegurança jurídica e judicial como sendo uma das principais causas da desconfiança dos investidores.

A obsolescência, disparidade e inacessibilidade das regras que regem as operações econômicas geraram incerteza jurídica. Esse fato resultou incerteza sobre a regra em vigor, a inadequação do corpo judiciário, a falta de treinamento e a lentidão econômica dos tribunais. Os problemas de ética constituíam o fomento da insegurança judicial, resultando em certa imprevisibilidade das decisões dos tribunais.

Para remediar isso, a OHADA recebeu a tarefa de racionalizar o ambiente jurídico para as empresas, a fim de garantir segurança jurídica e judicial às atividades econômicas, com vistas a estimular o investimento e criar um novo polo de desenvolvimento na África. Para conseguir isso, a OHADA trabalha para:

- ❖ Elaborar, para os seus Estados-membros, um direito de negócios simples, moderno, harmonizado e adaptado, a fim de facilitar a atividade empresarial; este direito comum está contido em Atos uniformes que, uma vez adotados, são aplicáveis de forma idêntica em todos os Estados-membros. Até a presente data, foram aprovados dez Atos uniformes;
- ❖ Garantir que este direito seja aplicado com a devida diligência, em condições que garantem a segurança jurídica das atividades econômicas; este objetivo é alcançado assegurando a resolução judicial de forma segura dos litígios comerciais e a promoção de métodos alternativos de resolução de litígios.³

³ OHADA (24, de julho). Organização para a Harmonização em África do Direito dos Negócios [página da web]. Retirado em: <https://www.ohada.org/index.php/pt/ohada-en-bref-pt/presentation-ohada-historique-pt>

2.2.2 Órgãos normatizadores e regulamentadores do Sistema Contábil OHADA (SYSCOHADA)

A normatização contábil pode ser definida como o estabelecimento de uma linguagem contabilística comum ou de regras comuns para facilitar a comunicação entre os diferentes intervenientes na vida econômica que, de uma forma ou de outra, estejam interessados na contabilidade. Sua aplicação exige um conjunto de mecanismos com legitimidade política, legitimidade processual que garanta a sua independência, imparcialidade e legitimidade substancial, incluindo conhecimentos técnicos ou científicos reconhecidos (BAMPOKY, 2019; BAMPOKY; BONIFACE BAMPOKY, [s.d.]; BURLAUD; COLASSE, 2010).

O SYSCOHADA está organizado da seguinte forma:

Figura 1: Os órgãos normatizadores e regulamentadores da OHADA



Fonte: Adaptado Nchende (2019)

Quadro 1: Os órgãos da OHADA e suas funções

ÓRGÃOS DA OHADA	FUNÇÕES
A Conferência dos Chefes de Estado e de Governo	Órgão político que se reúne quando necessário para fornecer ímpeto e orientações gerais necessárias para o processo de harmonização do direito do negócio na África.
O Conselho de Ministros (CM)	É composto por cada Estado Membro, pelo Ministro responsável pela Justiça e pelas finanças, é também o órgão deliberativo da organização, ele define orientações específicas, agenda as atividades, autoriza o orçamento e garante o controle do funcionamento das instituições. Além disso, exerce o poder normativo de adoção dos atos uniformes, dos regulamentos ou de quaisquer decisões que se enquadram no escopo de seus poderes previsto no Tratado que institui a OHADA. Os atos uniformes adotados pelo Conselho de Ministros são diretamente aplicáveis nos Estados Membros e revogam regras nacionais contrárias ou idênticas.
Secretaria Permanente (SP)	É um órgão executivo da OHADA, sua sede é em Yaoundé (Camarões) e fornece uma coordenação geral do funcionamento das instituições e do processo de harmonização. Para esse fim, ele prepara o projeto de Atos, Regulamentos e Decisões Uniformes, coordena e organiza as sessões do Conselho de Ministros das quais assiste o Presidente. Além disso, ele representa a Organização em suas relações com terceiros.
O Tribunal Comum de Justiça e Arbitragem (TCJA)	É o órgão jurisdicional comum e supranacional com sede em Abidjan (Costa do Marfim). Composto por treze juízes tem jurisdição exclusiva para ouvir, em cassação, decisões de tribunais proferidas sobre a lei OHADA pelos tribunais dos estados membros da Organização. Ela intervém na arbitragem, como centro de administração dos procedimentos, e emite pareceres sobre a interpretação e a aplicação comum do tratado, os atos uniformes e os regulamentos, bem como as decisões tomadas para sua aplicação.
Escola Superior Regional de Magistratura (ERSUMA)	Sediada em Porto Novo (Benin), é o centro de treinamento, desenvolvimento e documentação em direito comercial. A ERSUMA envolve especialistas dos Estados Membros para realizar suas atividades. Oferece treinamento em sua sede, em outros Estados-Membros ou à distância, por videoconferência, para profissionais do direito (magistrados, advogados, oficiais de justiça, advogados corporativos, contadores, etc.).

Fonte: Adaptado da OHADA (2019)

2.2.3 Regulamentação Contábil da OHADA

No processo da evolução da contabilidade dos países francófonos foram influenciados pela contabilidade do modelo Europeu Continental herdado da França (ELAD, 2015; NGANTCHOU, 2011). Então, isso significa que o Sistema Contábil OHADA é um sistema caracterizado pela influência do governo na edição de normas contábeis (GOUADAIN; EL BACHIR WADE, 2002). Uma limitação do modelo europeu continental é a inibição da criatividade e da independência dos profissionais da contabilidade na elaboração das normas contábeis (NGANTCHOU, 2011).

O SYSCOHADA se apresenta como um conjunto interligado de regras contábeis de aplicação obrigatória no espaço OHADA, composto de 113 artigos (Ato uniforme relativo à organização e harmonização da Contabilidade das empresas) e define as regras de escrituração contábil, de preparação, apresentação das demonstrações contábeis e também das sanções previstas em caso de desvio.

Deve-se salientar que o SYSCOHADA se aplica às empresas sujeitas, às disposições do direito comercial, às empresas públicas, às empresas de economia mista e também às cooperativas. Entram também nesse campo de aplicação, as entidades que produzem bens e serviços comerciais ou não, com ou sem fins lucrativos, a título principal ou acessório e de forma repetitiva (art. 2 do AUDC) (OHADA, 2000).

Conforme os artigos 8, 9 e 10 do tratado da OHADA, os Atos Uniformes (AU) são adotados pela maioria dos representantes dos países presentes e votantes, cumulativamente, uma representação de pelo menos 2/3 dos países-membros da OHADA. Além disso, os AU entram em vigor 90 dias após sua adoção e tornam-se de aplicação obrigatória após sua publicação no Jornal Oficial, com 30 dias úteis.

2.2.4 Organização Contábil do SYSCOHADA

Segundo Gouadain e El Bachir Wade (2002), um sistema de contabilidade ou sistema contábil é uma organização do trabalho de contabilidade caracterizada pelos livros e documentos utilizados, a ordem de sucessão das várias tarefas e a forma como as sínteses são obtidas. Para estes, a contabilidade é comumente entendida como um conjunto de técnicas utilizadas para manter livros e registros específicos dos diferentes sistemas, podendo ser utilizada qualquer técnica de registro.

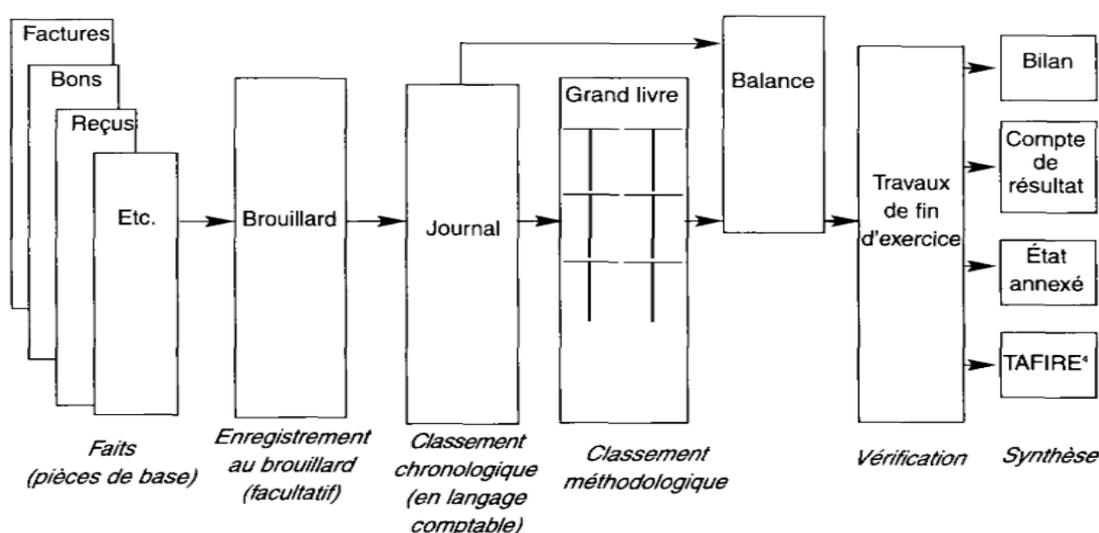
Foram propostas 4 etapas para a organização da contabilidade segundo os autores Gouadain e El Bachir Wade que são:

- Registro cronológico obrigatório dos fatos contábeis: trata-se, em geral, da elaboração de documentos contábeis, tais como faturas, cheques e recibos. As informações extraídas podem, em primeiro lugar, ser registradas, facultativamente, numa forma completamente livre, num caderno de encargos ou em qualquer registro denominado rascunho. Este documento que serve de esboço para o Diário de Contabilidade da empresa deve ser conservado para

satisfazer os requisitos legais em conformidade com determinados formulários exigidos e registra as transações por ordem cronológica.

- Classificação metódica: os valores lançados no diário de débito e crédito são contabilizados no registro geral, que é constituído por todas as contas. Essa classificação metódica determina o âmbito da ferramenta contabilística: quanto maior o número de contas utilizadas, maior o grau de análise dos fatos.
- Verificação: efetuar controle periódicos de todo o processo contábil (registro, classificação).
- Síntese da informação: a síntese é o resultado do trabalho contabilístico, é ela que fornece as informações necessárias para a tomada de decisões. As operações correspondentes são geralmente realizadas no final do exercício e são precedidas de certo número de trabalhos preliminares (conhecidos como trabalhos de fim de exercício ou de inventário) que só podem ser efetuados nessa altura, embora a contabilidade possa fornecer, durante o exercício contabilístico, para fins de gestão e resumos parciais.

Figura 2: O procedimento contábil



Fonte: Adaptado (GOUADAIN; EL BACHIR WADE, 2002)

O SYSCOHADA indica os documentos contábeis (elementos das Demonstrações financeiras) e seus modos de utilização, assim como os critérios para informação da contabilidade. As empresas são responsabilizadas a estabelecer seus processos de escrituração contábil e seu modo de controle conforme os procedimentos do SYSCOHADA (Artigo 66 a 73 do AUDC, 2000).

Os administradores ou diretores devem redigir um relatório de gestão, apresentando a situação da empresa decorrente do exercício, bem como as

perspectivas de desenvolvimento futuro e um balanço social, se for necessário. Todo esse processo deve ser comunicado aos acionistas ou sócios num prazo de 6 meses a partir da data de fechamento do exercício (Artigos 71 e 72 do AUDC⁴) (OHADA, 2000).

O artigo 17 do Ato Uniforme do Direito Contábil, apresenta exaustivamente as condições requeridas para uma organização contábil:

- O registro contábil deve ser feito em língua oficial e em moeda legal do país.
- A utilização da técnica das partidas dobradas, que resulta num registro que afeta pelo menos duas contas, sendo uma debitada e a outra creditada. Quando uma operação é registrada o total dos montantes debitados deve ser igual ao total dos montantes creditados nas outras contas.
- A justificativa dos lançamentos, com notas fiscais datadas, classificadas e guardadas em ordem definida pelo documento de procedimento e organização contábil da empresa;
- Respeito ao registro cronológico das operações contábeis;
- Para cada lançamento feito, indicar sua origem e sua imputação, assim como o conteúdo a ela referido e também as referências de sua nota fiscal;
- O controle dos bens existentes, credores e devedores, deve ser feito por inventário. A operação de inventário é definida como uma operação de levantamento de todos os elementos do patrimônio da empresa, precisando sua natureza, a quantidade e o valor de cada um deles na data dos inventários. Os dados do inventário são organizados e guardados para justificação dos levantamentos efetuados;
- O uso para a escrituração da contabilidade da empresa por meio de um Plano de Contas normatizado contido no sistema contábil OHADA;
- O registro obrigatório de livros ou outros suportes autorizados, bem como os procedimentos de tratamento permitidos, favorecendo o estabelecimento das demonstrações financeiras.

⁴ Ato Uniforme do Direito Contábil

2.2.5. Objetivos das Demonstrações Financeiras do SYSCOHADA

O artigo 7 do Direito de Contabilidade da OHADA estabelece que as demonstrações financeiras consolidadas incluem as informações contábeis pelo menos uma vez ao ano, durante um período de 12 meses, denominado um período de exercício contábil. Então, isso significa que, no final desse período, a empresa tem a obrigação de produzir contas que indiquem seus resultados, sua situação patrimonial e financeira (OHADA, 2000).

O objetivo das demonstrações financeiras do sistema contábil OHADA, é obter uma imagem fiel da vida da empresa que refere à ideia de informações completas e acessíveis. As demonstrações financeiras fornecem informações sobre a posição patrimonial e financeira de uma entidade, que são úteis para uma ampla variedade de usuários na tomada de decisões (Artigo 33).

O SYSCOHADA, elaborou uma previsão para quando a aplicação das regras contábeis não for suficiente para produzir uma imagem fiel. Nessas situações das informações adicionais devem ser fornecidas em notas explicativas.

Segundo Gouadain e EL Bachir Wade (2002, p. 106), a padronização pode ser definida como o estabelecimento de regras (normas) comuns com o duplo objetivo de harmonizar e melhorar as práticas contábeis. Conforme o artigo 1 e 2 do ato uniforme (AU) de organização e harmonização de contas da empresa (AUDC), qualquer empresa deve criar contas para informações externas e para seu próprio uso. Então para esse fim ela deve:

- Classificar, escriturar e registrar em suas contas todas as transações envolvendo movimentos de valor que são processados com terceiros ou que são registrados ou realizados como parte de sua administração interna;
- Após o processamento adequado dessas transações, fornecerá as contas às quais está sujeito por lei ou por seus estatutos, bem como as informações para diversos usuários.

A contabilidade é uma técnica de processamento de informações econômicas de interesse da empresa ou para quaisquer organizações. Com suas convenções, suas regras de operação, é apresentado como um sistema coerente, cujo objetivo específico é o registro, análise e síntese das operações realizadas e tem como foco principal a “relevância compartilhada”, pois ela objetiva atender a necessidade de inúmeros usuários que precisam ter uma informação contábil significativa capaz de

ajudá-los na tomada de decisão econômica, além das empresas, dos parceiros comerciais e financeiros, bem como dos empregados de empresas que precisam dessa informação.

A contabilidade dos governos da OHADA é voltada para o lado fiscal, estatístico, político-econômico e orçamentário e a contabilidade ajuda na coleta de informações contábeis por setores de atividade (GOUADAIN; EL BACHIR WADE, 2002).

Para que a contabilidade possa atingir o objetivo dela e satisfazer todos os usuários, o sistema contábil OHADA obriga as empresas a publicarem suas demonstrações financeiras anuais num prazo de 4 meses após a data de encerramento do exercício conforme o artigo 23 do AUCD (OHADA, 2000). Para completar, às disposições do ato uniforme em respeito à lei das empresas comerciais e ao grupo de interesse econômico coloca, por sua vez, que os gerentes das empresas, particularmente os da Sociedade Anônima (SA) e Sociedade Anônima de Responsabilidade Limitada (SARL), devem apresentar as demonstrações financeiras anuais aos acionistas ou aos sócios no prazo máximo de 6 meses após o encerramento do exercício (Artigo 9).

É necessário salientar que sanções penais ameaçam os dirigentes que infringirem nessas medidas de acordo com os artigos 889, 890 e 891 do AUCD (UNIFORME et al., 2014). A demonstração financeira compõe: o Balanço Patrimonial,⁵ a Demonstração do Resultado do Exercício, a Tabela Financeira de Origem e Aplicação de Recursos (TAFIRE)⁶ e as Notas explicativas (OHADA, 2000). Deve-se notar que O TAFIRE, assemelha-se ao DOAR da lei 6404/76 do Brasil.

O referencial SYSCOHADA oferece 3 modelos de apresentação das Demonstrações Financeiras em função do tamanho da empresa e do volume de vendas do exercício (MAYEGLE, 2014; OHADA, 2000).

Conforme os artigos 11 e 13 do AUCD (OHADA, 2000), os modelos mencionados são os seguinte:

- O sistema normal
- O sistema simplificado
- E o sistema mínimo de tesouraria

⁵ Anexo C

⁶ Anexo D

O Sistema Normal de apresentação das Demonstrações Financeiras corresponde ao nível mais elevado de exigência, reconhecido como o sistema de direito comum e é aplicável a toda empresa cujo volume de vendas periódico exceda 100 milhões de franco CFA. Esse sistema se aplica as sociedades SARL e as SA (abertas e fechadas). Enfatiza-se que, além dos elementos comuns constitutivos como o Balanço, as Demonstrações do Resultado do Exercício são obrigadas a preencherem as notas explicativas normatizadas (tabelas de 1 a 11 do SYSCOHADA)⁷ e mais outra nota explicativa adicional (tabela 12 a 13 do SYSCOHADA).

Em relação ao sistema simplificado é um sistema opcional destinado às empresas cujas vendas anuais são inferiores a 100 milhões franco CFA, de acordo com o artigo 11 do AUDC, 2000 (OHADA, 2000). Nesse sistema, encontram-se os elementos: Balanço Patrimonial, Demonstrações do Resultado e Notas Explicativas simplificadas. (Artigos 11 e 27 do AUDC, 2000).

O sistema mínimo de tesouraria é orientado para as pequenas empresas e foi criado para permitir que empresas atuantes no setor informal pudessem ter uma organização contábil adequada para obter um estatuto formal, a fim de conquistar a confiança dos parceiros e das instituições financeiras (Bancos). Por isso, foram criados os Centros de Gestão Autorizados (CGA) para auxiliá-las. O Sistema Mínimo de Tesouraria está baseado em uma contabilidade conforme o regime de caixa (GOUADAIN; EL BACHIR WADE, 2002).

O quadro 2 mostra os três modelos de demonstrações financeiras e as exigências com relação aos documentos requeridos.

Quadro 2: Modelos de Demonstrações Financeiras

Modelo de apresentação	Volume de negócios	Elementos a integrar nas Demonstrações Financeiras do exercício contábil
Sistema Normal	Se o volume de negócio > 100 milhões franco CFA	Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício Demonstrações de Origem e Aplicação de Recursos (TAFIRE) Notas Explicativas (tabelas 1 a 11) Notas Explicativas suplementares (12-13)
Sistema Simplificado	Se o volume de negócio ≤ 100 milhões franco CFA	Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício Notas Explicativas (simplificadas)
Sistema Mínimo de Tesouraria	≤ franco CFA 30 milhões para empresas de negócios	Balanço Patrimonial Demonstração de Resultado do Exercício

⁷ Declarações anexos são documentos anexados à situação financeira e o resultado da formação que permitem detalhar a informação contábil que não foi explicada para fornecer uma imagem fiel.

	≤ franco CFA 20 milhões para empresas artesanais	
	≤ franco CFA 10 milhões para empresas de serviços	

Fonte: Autor, inspirado do AUDC (OHADA, 2000)

2.2.6 Estrutura do Plano de Contas

O Plano de contas vigente desde 2017 tem por objetivo fornecer orientações às empresas sobre definição das quantidades contábeis e financeiras, terminologia, funcionamento das contas, regras de avaliação, métodos de elaboração e apresentação dos documentos. Ele estabelece como manter o registro sintético e analítico dos fatos contábeis ocorridos no patrimônio de uma empresa e regula a atividade de escrituração contábil, permitindo a geração de informações para a elaboração das Demonstrações Financeiras (Guide d'application SYSCOHADA 2017, p 12).

Quanto ao SYSCOHADA, ele define as características das contas de balanço e de gestão e enuncia as regras de reconhecimento e mensuração dos elementos do ativo e do passivo e das demonstrações contábeis. Caracteriza-se por um código de contas padronizadas e define as exigências para a sua utilização e outros procedimentos de escrituração, estruturado para a necessidade da contabilidade geral e agrupado em duas categorias homogêneas de classes: as classes das contas do balanço e as classes das contas de gestão ou de resultado (1 a 9).

As classes do Balanço Patrimonial apresentam as contas do ativo (ordem crescente de liquidez) e as do passivo (ordem de exigibilidade crescente), conforme quadro 3.

Quadro 3: Balanço Patrimonial do SYSCOHADA com as contas principais (Anexo C)

Classe das contas	ATIVO	Classe das contas	PASSIVO
2	ATIVO IMOBILIZADO	1	RECURSOS ESTÁVEIS
3	ESTOQUE		
4	TERCEIROS (conta a receber)	4	TERCEIROS (credores)
5	TESOURARIA (positivo)	5	TESOURARIA (negativa)

Fonte: Guide d'application du SYSCOHADA (2017)

As classes de gestão apresentam as contas de resultado, conforme descritos no quadro 4.

Quadro 4: As contas principais do resultado

Classe das contas	DESPESAS	Classe das contas	RECEITAS
6	Despesas das atividades ordinárias	7	Receitas das atividades ordinárias
8	Outras despesas	8	Outras receitas

Fonte: Adaptado Guide d'application du SYSCOHADA (2017)

Existe ainda, a classe 9, que representa as contas analíticas.

2.2.5.1 Codificação Decimal

Segundo o artigo 18 do Ato Uniforme de Direito Contábil (AUDC) e da informação financeira, cada classe da conta deve ser subdividida em contas identificadas por números de dois ou mais dígitos numa codificação decimal. Portanto, cada classe geralmente compreende 10 contas de dois dígitos, chamadas de contas principais, a primeira das quais termina em 0 e a última em 9 (Guide d'application SYSCOHADA 2017, p 13).

Exemplo: A Classe 5 (Tesouraria) é detalhada da seguinte forma:
50-Títulos para investimentos, 51-Títulos a serem descontados, 58-Gerenciamento de adiantamentos, transferências a crédito e transferências internas, 59-Depreciação e provisão para riscos de curto prazo.

Os reguladores adotaram a classificação decimal para harmonizar o tratamento das informações contábeis (NCHENDEH, 2019). O plano de contas de uma empresa deve ser bem detalhado para a realização de uma escrituração eficaz das operações contábeis. Se as contas previstas pelo SYSCOHADA forem insuficientes com relação às operações da empresa, poderão ser abertas quaisquer subdivisões de contas necessárias. Da mesma forma, se as contas previstas pelo sistema contábil OHADA forem mais detalhadas com relação à necessidade da empresa, poderão ser agrupadas numa conta global de mesmo nível, segundo as possibilidades e condições previstas pelo SYSCOHADA (Guide d'application SYSCOHADA 2017, p 17).

2.2.7 Características qualitativas das Demonstrações Financeiras do SYSCOHADA

Segundo Hendriksen e Breda (2010), as características qualitativas foram definidas anteriormente como sendo as propriedades de informações que são necessárias para torna-las útil. Segundo o IASB, as características qualitativas das informações financeiras contribuem para melhorar a qualidade dessas informações para os usuários na tomada de decisões sobre a entidade com base nos dados contidos nas Demonstrações Financeiras.

Conforme o SYSCOHADA, para fins de tomada de decisão, as demonstrações financeiras garantem transparência sobre a realidade da entidade, apresentando informações completas e úteis, essa informação deve atender às características qualitativas classificadas em duas categorias: as características essenciais, características auxiliares.

- Características essenciais: para que as informações financeiras sejam úteis, elas devem ser relevantes para o que pretendem representar. As características qualitativas essenciais são, portanto, relevância e a representação fidedigna.
- Características auxiliares: a utilidade dos relatórios financeiros é aprimorada se for reforçada, comparável, verificável, rapidamente acessível aos tomadores de decisão e compreensível, sendo assim são: comparabilidade, verificabilidade rapidez, compreensibilidade e relação custo-benefício.

2.2.8 Elementos Básicos das Demonstrações Financeiras

O SYSCOHADA definiu os elementos básicos das demonstrações financeiras, tais como (a) ativo, (b) passivo, (c) despesas, (d) receitas e (e) resultado, conforme descrito a seguir:

- a) Ativo: é um elemento identificável do patrimônio que representa um recurso econômico atual controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Um recurso econômico é um direito ou outra fonte de valor capaz de produzir benefícios econômicos. Os benefícios econômicos gerados por um ativo são o potencial desse ativo para contribuir, direta ou indiretamente, para os fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade.

- b) Passivo: representa todos os recursos da entidade, isso inclui patrimônio líquido, dívidas financeiras e similares, dívidas operacionais e passivos de caixa. O passivo interno é constituído pelo patrimônio da entidade, enquanto o passivo externo inclui todas as provisões para riscos e encargos e as dívidas a pagar ou a pagar de acordo com prazos específicos.
- c) Despesas: são utilizações finais ou consumo de valores desembolsados ou a desembolsar pela entidade:
- Seja em contrapartida de mercadorias, abastecimento, obras e serviços consumidos pela entidade, bem como as prestações que lhes foram concedidas.
 - Seja em virtude de uma obrigação legal que a entidade deve cumprir
 - Seja excepcionalmente, sem contrapartida direta.
- d) Receitas: são somas ou valores recebidos ou a serem recebidos:
- Seja em contrapartida de fornecimento pela entidade de bens, obras e serviços consumidos pela entidade, bem como as prestações que lhes foram concedidas.
 - Seja em virtude de uma obrigação legal existente com terceiros.
 - Seja excepcionalmente, sem contrapartida direta.
- e) Resultado: diferença entre as receitas e despesas relacionadas a todas as atividades da entidade, o resultado do exercício também é igual à variação do patrimônio entre o início e o final do ano, exceto transações que afetam diretamente o valor do patrimônio líquido (como diferenças de reavaliação, subsídios ao investimento e provisões regulamentadas). Essa é a variação bruta menos as novas contribuições e o aumento das alocações para os acionistas no patrimônio líquido.

2.2.9 Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras SYSCOHADA

As regras gerais de reconhecimento em contabilidade dizem que o item deve corresponder a definição do elemento e ser mensurável, relevante e confiável (HENDRISKSEN; BREDA, 2010, p. 227).

A mensuração é o processo pelo qual são determinados os valores monetários nos quais os itens são reconhecidos e registrados no Balanço, Demonstração do

Resultado ou no TAFIRE. Isso envolve a seleção de bases de avaliação apropriadas (SYSCOHADA, 2017).

O sistema contábil da OHADA distingue:

- O valor da entrada no patrimônio;
- O valor atual em qualquer data, que é chamado de valor do estoque quando essa data é no final do exercício financeiro;
- O valor líquido no balanço.

a) Valor de entrada: segundo o SYSCOHADA a convenção de custo histórico consiste em registrar as transações com base no valor nominal da moeda, sem levar em consideração quaisquer variações no seu poder de compra. A valor de entrada é:

- O custo de compra ou custo de aquisição dos bens adquiridos (artigo 36 da Ato Uniforme);
- O custo de produção, para os bens produzidos pela entidade.

Esses custos são preços reais que não podem incluir quaisquer elementos adicionais, como o custo do capital próprio, não podem ser influenciados pela existência ou não de um subsídio.

- b) Valor atual: o valor atual de bens é um valor estimado do tempo avaliado com base no mercado e na utilidade da propriedade para a entidade.
- c) Valor líquido no balanço: esse valor é o menor dos dois valores a seguir: valor de entrada e valor atual.

3 METODOLOGIA

Segundo (GIL, 2008) pode-se definir método como caminho para se chegar a determinado fim. Esta pesquisa segue o desenvolvimento abaixo:

1. Analisar a evolução da contabilidade nos países da Zona do Franco até o processo de convergência das normas IFRS.
2. Comparar as normas contábeis editadas pelo SYSCOHADA e as normas emitidas pelo IASB.

Considerando o objetivo principal que é a evolução da contabilidade nos países africanos da Zona do Franco, na África, até seu processo de convergência ao IFRS, realizou-se uma pesquisa qualitativa utilizando a pesquisa bibliográfica e documental.

Como base de pesquisas, foram coletadas informações, principalmente, de artigos já publicados, manuais de contabilidade e sites oficiais (OHADA/UEMOA e do IASB) e de órgãos regulamentadores e normatizadores da contabilidade nos países da Zona Franco, que abordam assuntos contábeis na África em períodos diferentes (Quadros 5 e 6). Assim, como justifica Jacques et al (2016), os materiais e artigos disponibilizados sobre a contabilidade dos países africanos francófonos para coleta das informações eram escassos por não conter muitos artigos sobre o tema. Os documentos são difíceis de encontrar por razões de confidencialidade ou não mais existência.

Segundo Gil (2008), a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente e também é indispensável nos estudos históricos.

A evolução da contabilidade nos países da Zona do Franco até o processo de convergência das normas IFRS, foi explicada em concordância com os países seguintes: Benin, Burkina Faso, Costa do Marfim, Guiné-Bissau⁸, Mali, Níger, Senegal, Togo, Camarões, Congo, Gabão, Guiné Equatorial⁹, República Centro-Africana e Chade.

A escolha desses países justifica-se:

1. A convergência das normas internacionais IFRS nesses países é recente.

⁸ Guiné-Bissau é uma colônia do Portugal, mas, era sob a influência de sistema contábil francês

⁹ Guiné-Equatorial é uma colônia da Espanha e tem três línguas oficiais que são: espanhol, francês e português e era sob a influência do sistema contábil francês

(DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019);

2. A literatura contábil é escassa e apresenta lacunas de pesquisas contábeis, pois na África a maioria das pesquisas publicadas é voltada para coloniais britânicas (HOPPER; LASSOU; SOOBAROYEN, 2017).
3. Tem antigas colônias da França e países que eram sob a influência do sistema contábil da França, o que significa que a convergência desses países foi influenciada pela França (TOKO; SOULEYMANOU, 2015).

Para descrever a evolução das normas contábeis desses países, foi realizada a divisão em três períodos, conforme Quadro 5.

Quadro 5: Períodos da Evolução da Contabilidade

Períodos	Autores dos artigos utilizados/documento oficial/Sites oficiais	Informações Coletadas
<p>Período de pré-independência (1947-1960) os países da Zona do Franco não possuíam normas contábeis próprias, então utilizaram a do colonizador para facilitar as trocas entre colonizador e colônias (DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019)</p>	Causse (1999), Robert (2000), Feudjo (2015), khouatra (2018) e Bampoky (2019)	Adoção das normas da França caracterizada pelo Plano Geral (PCG) de Contabilidade de 1957
<p>Período pós-independência (1970-1990) Mostra como esses países recém-independentes nos anos 1960 adotaram suas normas contábeis adaptadas a sua situação.</p>	Fortin (1991), Blin (1995), Gouadain (1995) Causse (1999), Alesina e Dollar (2000), Moussa (2010), Pérochon (2009), Ngantchou (2011), Dicko e Fortin (2014), Baudot (2014), Elad (2015), Toko (2015), Feudjo (2015), Ossung (2016), OSuleymanou e NdouEssingone (2018), Bampoky (2019), e Degos (2019)	Criação das normas contábeis do Plano OCAM de 1970 e adoção do Plano Geral de Contabilidade (PCG) de 1982 e concessão do projeto SCAR-B
<p>Período de momento das normas internacionais IFRS: desde os anos 90 até agora. Explica como, depois de muito esforço, os países francófonos adotaram seus próprios padrões contábeis regionais, e como conseguiram a convergência para as IFRS.</p>	Moussa (2010), Ngantchou (2011), Elad (2015), Feudjo (2015), Bampoky (2018 e 2019), Degos (2019), OHADA (2000) ¹⁰ , OHADA (2019) ¹¹ , UEMOA (2019) ¹² e CEMAC (2019) ¹³	Criação do espaço OHADA e dos padrões contábeis SYSCOA e SYSCOHADA nos anos 90. Evolução do sistema contábil até a convergência das normas IFRS.

Fonte: Elaboração própria

A pesquisa comparativa entre as normas internacionais IFRS e as de SYSCOHADA foi feita com base do manual chamado Guia de aplicação IFRS do

¹⁰ Ato Uniforme relativo à Organização e Harmonização das Contas das Empresas. Ato adotado em 22 de fevereiro de 2000 e publicado no Jornal Oficial OHADA n.º 10 de 20 de novembro de 2000.

¹¹ Site oficial dos países da OHADA: apresenta as leis da OHADA, os atos uniformes, as normas contábeis elaboradas e modificadas. E também apresenta as organizações judiciais e as diferentes instituições que regulam o funcionamento do espaço OHADA.

¹² Site oficial da União Econômica e Monetária da África Ocidental: apresenta os regulamentos referente a harmonização das normas contábeis SYSCOHADA. Mostra também os órgãos da UEMOA e os diferentes tratados elaborados pelos países membros.

¹³ Site oficial da União Econômica e Monetária da África Ocidental: apresenta os regulamentos referente a harmonização das normas contábeis SYSCOHADA. Mostra também os órgãos da UEMOA e os diferentes tratados elaborados pelos países.

espaço OHADA e com os manuais de contabilidade do SYSCOHADA conforme o Quadro 6. Para fins dessa comparação, adotamos os seguintes procedimentos:

- a) Não foram incluindo no item 4.2 aquelas normas IFRS e SYSCOHADA que não apresentava divergências nos critérios de reconhecimento.
- b) Observou-se a numeração dos IAS para fim de apresentação sequencial das operações. Se o IAS foi substituído por IFRS prevaleceu o número do IAS original.

Quadro 6: Informação coletada para comparação entre IFRS e SYSCOHADA

Elementos	Documento oficial/Sites oficiais	Informações Coletadas
Regulamentação, sistemas e padrões contábeis no espaço OHADA	Site oficial da OHADA (2019)	Órgãos normatizadores e regulamentadores, sua organização e funcionamento
Comparação entre as normas internacionais IFRS e SYSCOHADA	Sistema Contábil OHADA (guia de aplicação) ¹⁴ Guia de aplicação IFRS do espaço OHADA ¹⁵ Ato uniforme relativo ao direito contábil e a informação financeira e do sistema contábil Ohada ¹⁶	Comparação de normas contábeis editadas pelo SYSCOHADA e as normas emitidas pelo IASB de forma qualitativa, bem como verificar a analogia entre elas.

Fonte: Elaboração própria

¹⁴ Guia de aplicação das normas do SYSCOHADA, mostra como é feito a escrituração e o tratamento das operações contábeis de acordo com o manual de contabilidade SYSCOHADA na pratica (SYSCOHADA, 2017a)

¹⁵ Guia de aplicação das IFRS no espaço OHADA é fornecer uma base para a apresentação das demonstrações financeiras em IFRS e SYSCOHADA.(SYSCOHADA, 2017b)

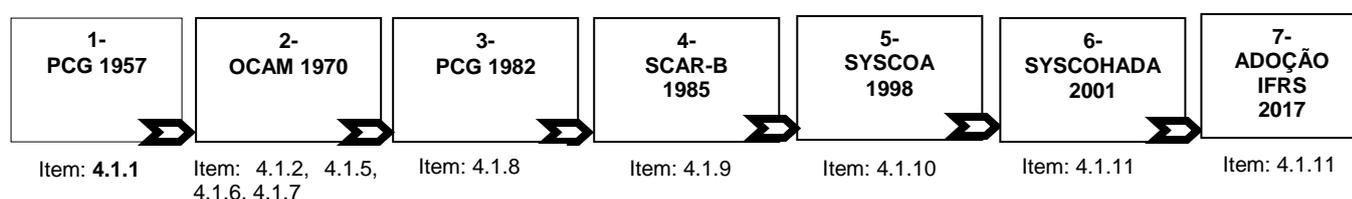
¹⁶ Manual de contabilidade SYSCOHADA (2017c)

4 RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO E EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE NOS PAÍSES DA OHADA

A evolução da contabilidade nos países da África francófona seguiu um caminho diferente e pode ser resumida conforme à figura 3

Figura 3: Evolução dos sistemas contábeis de 1957 a 2017



4.1.1 O Plano Geral de Contabilidade (PCG) de 1957: Período pré-independência

O Plano Geral de Contabilidade (PCG) começou sua aplicação nos países do Magrebe, da África Ocidental, Equatorial e de Madagascar, durante a década de 1950 na época da colonização. Os planos contábeis da França de 1947 e 1957 do colonizador eram aplicáveis (CAUSSE, 1999). O sistema contábil francês foi, portanto, disseminado em modelos contábeis em língua francesa utilizado em países de influência francesa. Essa influência do sistema contábil francês, nos países africanos, era tão sólida que alguns autores utilizam o termo: escola francesa de contabilidade vinculado ao plano contábil (GOUADAIN, 1995; KHOUATRA, 2018).

Os países da Zona do Franco não dispunham de uma normatização na época colonial. Antes da independência africana, principalmente os países francófonos, utilizavam-se os planos de contas, princípios contábeis e todas as técnicas contábeis e teorias relacionadas à França (BAMPOKY, 2019; CAUSSE, 1999). A contabilidade aplicada nesse período era o Plano de Contabilidade Geral (PCG) da França de 1947 e 1957 (CAUSSE, 1999). De acordo com Feudjo (2015), o primeiro plano de contas aplicável na França e nos países africanos (colônia francesa), foi o plano alemão projetado em 1937 por Eugen e Schmalenbach, e implementado em 1938.

O plano de contas de 1947 foi criado pela Comissão de Normatização de Contabilidade (CNC) pelo decreto 46-19 de 4 de Abril de 1946. (BAMPOKY, 2019). Esse órgão aprovou o Plano de conta de 1947 e isso marcou o surgimento de um padrão nacional de contabilidade Francês. Após aprovação do Plano de conta, ele foi revisado (ROBERT, 2016).

A primeira revisão desse plano foi em 1957 e, em seguida, houve a criação do Conselho Nacional de Contabilidade, que desempenhou um papel no desenvolvimento da lei contábil francesa. A aplicação do plano revisado de 1957 foi acompanhada de texto fiscal, decreto de 28 de outubro de 1965, (BAMPOKY, 2019), em que estabeleceu o surgimento do termo "lei contábil". A França fortaleceu seus órgãos normativos e a norma social (Direito Contábil), por meio de uma grande reforma do direito das sociedades pela lei de 24 de julho de 1966 e o Decreto de 12 de agosto de 1969 que regula a revisão legal de contas (KHOUATRA, 2018).

Houve uma sequência de estabelecimento de normas contábeis francesas, ao contrário dos países da Zona do Franco, cuja independência para a maioria ocorreu na década de 1960. Com isso, os países africanos independentes mantiveram e continuaram utilizando as mesmas ferramentas de contabilidade que a França (KHOUATRA, 2018).

4.1.2. As normas do OCAM nos anos 1970: Período pós-independência

As primeiras tentativas de introduzir padrões contábeis autônomos em países africanos de língua francesa, começaram com os padrões do Plano de contabilidade OCAM¹⁷. Após sua independência na década de 1960, esses países decidiram ter seus próprios padrões contábeis (BAMPOKY, 2019; CAUSSE, 1999; DICKO; FORTIN, 2014; MOUSSA, 2010).

Então, sob a iniciativa dos Chefes dos países francófonos, uma comissão composta por especialistas africanos e franceses reuniram-se em Niamey e propuseram o primeiro plano de contas africano: o plano OCAM. Este último foi adotado em Yaoundé, em 1970, pela Conferência dos Chefes dos países membros da OCAM. Seu objetivo era promover a harmonização de práticas contábeis,

¹⁷ Organização Comum Africana e Malgaxe

integração e independência econômica dos países membros (FEUDJO, 2015; MOUSSA, 2010).

O Plano OCAM foi elaborado para os países da África Ocidental e Central, foi uma homenagem à comunidade econômica regional e era uma versão do Plano de Contabilidade do PCG da França mais adaptado na situação africana, ele foi elaborado com ajuda dos membros do sistema contábil francês e dos membros dos países da África Ocidental. Apresentou-se uma necessidade de ter padrões contábeis da mesma espécie do colonizador (França), por duas razões: em primeiro lugar, eles queriam manter os laços próximos com o colonizador por causa da história em comum e, em segundo lugar, houve um desejo de conservar as conexões fortes com a França (DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019).

Essas conexões eram consideradas de prestígio na época, uma vez que a descolonização tinha sido um processo pacificamente negociado. No entanto, os países africanos tiveram que demonstrar sua independência da França e, assim, introduziram padrões africanos do Plano OCAM (DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019).

4.1.3 A passagem dos países da Zona do Franco para seus padrões contábeis na sequência da descolonização

Após a descolonização, os países recentemente independentes planejavam obter seu próprio processo de normatização, mas, sendo ex-colônias, as regras e práticas coloniais não se interromperam subitamente da descolonização na década de 1960, mas persistiram. Então, esse fato foi indicando a dependência dos países africanos de língua francesa no caminho da normatização contábil (CAUSSE, 1999; KHOUATRA, 2018).

A França persistiu agindo de forma intervencionista para com a África em relação aos assuntos políticos e econômicos, dando origem a uma forma de neocolonialismo conhecido como *françafrique*¹⁸ (BENQUET, 2010; DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019).

As ex-colônias da França dependiam fortemente de sua ajuda e conselhos (ALESINA; DOLLAR, 2000). Essa dependência se explica pelo fato que, primeiro, os sistemas legais e fiscais dos países africanos, principalmente dos países francófonos

¹⁸ Indica a relação especial, descrita como neocolonial por seus detratores, estabelecida entre a França e suas antigas colônias na África Subsaariana de 1960 a 1974

eram semelhantes aos da França. Por outro lado, a maioria desses países pertencem à mesma união monetária, a Zona do Franco CFA.

Além disso, possuíam semelhanças ao sistema francês, como exemplo, a língua francesa era predominante, ou pelo menos, era a língua usada pelas elites, e pelos sistemas educacionais, incluindo a educação contábil.

Na época da independência da maioria dos países francófonos, havia apenas cerca de dez contadores qualificados na África subsaariana, todos treinados na França e não havia organizações profissionais que pudessem ter um papel ativo, como aconteceu na padronização anglo-saxônica (NGANTCHOU, 2011). O modelo de padrões contábeis franceses, que era quase a única referência, ainda era difundido na educação local (GOUADAIN, 1995).

As normas francesas de 1947 e 1957 eram aplicadas em países africanos de língua francesa, mas haviam subsidiárias de empresas estrangeiras, empresas locais que raramente preparavam as Demonstrações Financeiras. Nesse contexto, as regras francesas eram mais fáceis de importar por causa de sua forma codificada (regras escritas), em oposição aos padrões contábeis anglo-saxônicos que implicavam mais interpretação e os praticantes precisavam ser ensinados para usá-los (DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019).

4.1.4 A situação da contabilidade em 1960: Período pós-independência

A contabilidade na África no período anterior ao Plano da OCAM 1970, permite entender seu advento, suas características e sua influência na subsequente normatização francesa. Tanto na França quanto na África, era aplicado o Plano de 1957. Deve-se notar que este último permaneceu em vigor em alguns países mesmo após seu desaparecimento na França em 1982 (DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019).

O Plano continuou sendo aplicado nos países africanos francófonos que não haviam adotado o Plano OCAM, como por exemplo, o Mali adotou oficialmente o plano OCAM, mas na prática nunca foi generalizado. O Togo também continuou a ensinar e praticar por vários anos, após seu desaparecimento. Em outros países, como a Mauritânia, foi adotado um novo Plano de contas, um Plano nacional derivado do Plano OCAM e do Plano de 1982, mas não possuía o material educacional necessário para o seu ensino (BIT, 1985; CAUSSE, 1999).

Durante esse período pós-independência, podia modificar o cenário contábil, como a aparência dos primeiros códigos de investimento, os textos sobre controles da empresa e a organização da profissão contábil de 1962 em Madagascar. A Guiné, que depois de romper com o antigo colonizador e de acordo com suas novas opções políticas, adotou em 1962 um Plano de conta em grande parte derivado do Sistema Soviético, esse era orientado para a produção de estatísticas para o Ministério do Planejamento (BIT, 1985; CAUSSE, 1999).

4.1.5 Adoção do plano OCAM 1970: Período pós-independência

O plano de 1957 certamente contribuiu para a disseminação da contabilidade na África francófona e permitiu o processo de padronização, mas foi difícil conciliar com a necessidade de obter informações específicas para um ambiente muito diferente dos países para os quais tinha sido concebido (BAMPOKY, 2019; CAUSSE, 1999; DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019).

A implementação das políticas de desenvolvimento tem suscitada a sensibilização para a inadequação dos planos contabilísticos, herdados da era colonial, com o contexto econômico e social dos países africanos. Essas políticas exigiam o processamento de muitas informações, e de todas as diversas análises, enquanto o Plano Contábil de 1957 apresentava os fatos econômicos da empresa de forma sintética em um número limitado de documentos anuais.

Os trabalhos sobre a revisão do PCG de 1957 começaram em 1965, na Tunísia e, o primeiro trabalho do Plano OCAM começou em 1967, na África francófona (CAUSSE, 1999; FORTIN; FORTIN, 1991).

Em dezembro de 1967, os governos dos países membros da União Econômica e Aduaneira dos Estados da África Central (UDEAC)¹⁹, manifestaram o desejo de desenvolver um plano contabilístico que considere as necessidades particulares dos seus países e, não somente, a situação da França. O esforço iniciado no âmbito da UDEAC continuou em 1968 no contexto da OCAM. Essa organização foi criada em 1966, em Madagascar, pelos Estados francófonos da África (Leste, Oeste e África Central) e teve como objetivo realizar, com a ajuda da França, alguns projetos

¹⁹ Atual CEMAC

conjuntos de desenvolvimento (OSSUNG, 2016; OSULEYMANOU; NDOUESSINGONE, 2018).

Deve-se salientar que, em consequência da sua adesão à OCAM, alguns países que nunca foram subordinados à administração francesa adotaram um plano contabilístico derivado do modelo francês, como o caso do Burundi, Ruanda e o Zaire. Em dezembro de 1969, houve uma conferência de peritos contábeis, os quais adotaram um projeto que foi desenvolvido por especialistas em contabilidade dos países da OCAM e da França.

A versão final das normas contabilísticas da OCAM foi oficialmente adotada pela Conferência dos chefes de estado da OCAM na reunião conjunta da Comissão com a UDEAC, realizada em Yaoundé (Camarões) nos dias 28-30 de janeiro de 1970: era o Plano OCAM (CAUSSE, 1999; DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019).

Essa versão oficial forneceu uma meta-padrão (BAUDOT, 2014), porque permitia que cada país realizasse ajustes, de modo que cada conjunto de normas nacionais incluísse um componente comum e um componente específico do país.

Os padrões da OCAM foram traduzidos em inglês para Camarões e Maurício, que haviam sido colônias britânicas. Para atender as necessidades de integração de suas economias, os países da UDEAC, que tiveram a iniciativa do Plano OCAM, desenvolveram em 1972 as disposições especiais de aplicação, que era uma nomenclatura de bens e serviços (NBS).

Em 1974, nasceu o Plano Geral de Contabilidade do estado, aplicável às administrações e instituições públicas, baseando-se no modelo de contabilidade pública francesa. Em 1979, os planos de bancos e instituições financeiras foram adotados pelos Estados da UDEAC. Em 1980, o trabalho de atualização do plano geral de contabilidade, realizado por uma Comissão conjunta OCAM/UDEAC, foi ratificado e uma segunda edição do plano OCAM foi publicada (BAMPOKY, 2019; CAUSSE, 1999; DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019; FEUDJO, 2015; FORTIN; FORTIN, 1991).

4.1.6. As características do Plano OCAM de 1970

As características do plano OCAM explicam as razões para sua dissolução após 1985. O Plano OCAM foi desenvolvido de acordo com os princípios e terminologia do Plano Geral de Contabilidade de 1957 (MOUSSA, 2010). Esse fato

implica que o plano não considera alguns princípios contabilísticos, apenas três princípios contábeis foram desenvolvidos, que são: continuidade, prudência e métodos contínuos. Mas tinha alguns pontos de divergência entre os dois Planos pois ele corrigia os erros do plano de 1957 (CAUSSE, 1999). O plano foi desenvolvido num período em que se previa uma reforma contabilística na França, os especialistas forneceram soluções para as deficiências detectadas na utilização do Plano de 57.

Um dos obstáculos complexos que pretendiam resolver na França, nessa época, era o da harmonização entre Contabilidade Corporativa (empresa) e Contabilidade Nacional (CAUSSE, 1999; KHOUATRA, 2018).

As características essenciais do Plano OCAM são:

- Seu caráter normativo limitado: é um quadro experimental que deve ser complementado por planos nacionais e setoriais.
- Estabelecimento de tabelas de síntese, em particular a tabela de saldos característicos de gestão, que revela o novo conceito de valor acrescentado, introduzido no Plano da Tunísia em 1968. Esses saldos de gestão serão incluídos no plano francês de 1982;
- Uma tentativa de harmonização entre a contabilidade privada e nacional é parte da razão pela qual o modelo escolhido se baseia na noção de fluxo, não de estoques, e estabelece o princípio do inventário permanente.

O último das características, foi complexa a implementação. Além disso, são fornecidas pontes entre contabilidade corporativa e nacional, por meio de nomenclaturas, listas de rubricas definidas pelas contas nacionais e suscetíveis de serem utilizadas para a subdivisão das contas de empresas (CAUSSE, 1999; ELAD, 2015; OSSUNG, 2016).

4.1.7 O Plano OCAM frente às realidades africanas

O plano OCAM desde seu início apresentou problemas em sua base, pois foi desenvolvido considerando as realidades francesas. Considerando essa ótica, isso significa que o uso do plano OCAM exigia que os contadores tivessem conhecimento suficiente da macroeconomia e do campo de processamento automatizado de informações (AVELE; DEGOS, 2012; CAUSSE, 1999; ELAD, 2015; FEUDJO, 2015).

O propósito da contabilidade naquela época não considerava as realidades africanas, realidades essas, que foram caracterizadas por falta de pessoal qualificado, falta de recursos de TI, de acordo com o grupo GRADIA²⁰ e a baixa qualidade das administrações (CAUSSE, 1999)

Em relação a essa situação, alguns autores têm mencionado essa realidade, afirmando que o plano OCAM não é adequado para países em desenvolvimento (BAMPOKY, 2019), porque implicitamente as transações entre as empresas estrangeiras e suas subsidiárias locais, não parece, de fato, ser uma operação rentável dos recursos dos países do Plano OCAM.

O plano OCAM é teoricamente satisfatório e dispõe de contribuições em relação aos sistemas contábeis anteriores. Apesar de ser um modelo ideal que não pode ser aplicado em todas as suas dimensões, tem ajudado a construir um sistema de análise econômica que atende tanto as empresas quanto os países, e foi uma referência para a contabilidade internacional (BLIN, 1995).

Deve-se notar que esse plano tem sido a fonte de inspiração para muitos países membros e financiadores. Esses países desenvolveram um plano nacional de contabilidade própria na década de 70, os quais fornecem esclarecimentos úteis às suas realidades. O fato de cada país considerar a adaptação local, permitiu, em primeiro lugar, que cada plano fosse adaptado às realidades. Mas, posteriormente, houve uma ampliação das diferenças nas práticas contábeis (BLIN, 1995; MOUSSA, 2010; NGANTCHOU, 2011).

O plano OCAM atendeu a uma necessidade específica nos países membros, pois estavam em uma transição do plano de contabilidade francês antigo (de 1957). Assim, o plano proporcionou melhora de escrituração de fluxo econômico e a distinção entre fluxos e estoques. Essas análises eram consideradas muito modernas para o seu tempo (CAUSSE, 1999).

O plano foi uma espécie de diretriz para o desenvolvimento de planos contábeis de cada país membro. Houve uma crítica relevante ao plano OCAM na prática e, a existência de normas contabilísticas comuns não reduziram as diferenças nacionais de execução (AVELE; DEGOS, 2012; MOUSSA, 2010; NGANTCHOU, 2011).

²⁰ Grupo de pesquisa e apoio ao desenvolvimento de informática na administração sob o departamento de TI do Ministério da Cooperação.

As consequências não são as mesmas em todos os países signatários, e o escopo da aplicação variou, pois as normas da OCAM eram uma forma de plano diretriz (OCAM, 1988) e cada país decidiu como transpô-las para o seu direito nacional. Como eles foram desenvolvidos pelos principais especialistas em método quantitativo, essas normas, por vezes, foram distantes das realidades práticas da vida africana (CAUSSE, 1999; GOUADAIN, 1995).

Como resultado, em vez de levar à prática contábil harmonizada em todos os países que adotaram formalmente as normas da OCAM, o resultado final foi a unidade apenas na aparência, na prática, a existência de padrões contábeis comuns não reduziu as diferenças entre os países que adotaram (PÉROCHON, 2009).

As normas contábeis da OCAM raramente foram usadas em forma não modificada (BLIN, 1995), embora alguns países, como os países da UDEAC, as adotaram diretamente sem mudança. Uma vez que as normas contabilísticas da OCAM foram abertas à adaptação local, alguns países (Costa do Marfim, Senegal, Benin, Madagáscar, por exemplo) criaram normas contabilísticas nacionais específicas, enquanto outros, como o Mali, permaneceram com as leis da contabilidade francesa.

Apesar de publicadas as revisões, a primeira de 1979 (lançada em 1980) e a segunda de 1988, as notícias para uma nova reforma estavam circulando. O Plano OCAM foi dissolvido em março de 1985, e o OUA (Organização da Unidade Africana) havia reconhecido o Conselho Africano de Contabilidade (CAC) como a sua instituição de normas contabilísticas na África (CAUSSE, 1999; ELAD, 2015; MOUSSA, 2010)

O plano OCAM foi dissolvido porque seu sistema de contabilidade uniforme foi desenvolvido a partir do PCG 1957, da França (DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019; ELAD, 2015; FEUDJO, 2015) e seu desenvolvimento foi realizado com intuito de favorecer o colonizador (TOKO; SOULEYMANOU, 2015). Essa dissolução era inevitável porque o colonizador havia encontrado outra forma de se beneficiar desses países.

O plano OCAM de 1970 foi elaborado considerando as insuficiências do Plano de Contabilidade de 1957. Essas insuficiências eram, o não reconhecimento dos soldos e as dificuldades de elaborar a tabela de fluxos. Os especialistas do Plano OCAM julgaram melhor separar algumas operações contábeis, porque segundo eles, essas operações foram inadequadas para aquelas situações. Então, separaram as

atividades de não exploração, de atividades de exploração. O Plano 1982 foi considerado como descendente do Plano OCAM, pois foram os mesmos especialistas em contabilidade que fizeram ambos os planos (GOUADAIN, 1995)

4.1.8 Adoção do Plano Geral de Contabilidade (PCG) de 1982: pós-independência

O Plano Geral de Contabilidade da França de 1957 foi revisado em 1982 para refletir as exigências da Comunidade Econômica Europeia (CEE), (FORTIN; FORTIN, 1991). Após o fracasso das normas do Plano OCAM, os estados francófonos procuraram reformar suas normas contábeis por causa dos padrões da OCAM, que não conseguiu alcançar a ampla aplicação dos países membros.

No processo de dissolução do plano OCAM, durante o mesmo período, na França, estava acontecendo o processo de revisão do plano de 1957 e conseguiram o plano francês de 1982, que é considerado como um subproduto, ou seja, como um trabalho incompleto do plano OCAM de 1970. Esse último foi considerado como um teste para os especialistas franceses de contabilidade na África.

Antecipando essas novas reformas, esses países aplicaram os padrões PCG 1982. De acordo com Degos e Levant (2019) os padrões do plano OCAM de 1970 aplicados na África francófona contribuíram para o desenvolvimento dos padrões PCG 1982, então por falta de normas contábeis eles voltaram a utilizar o PCG 1982 (antigo Plano de 1957).

4.1.9 A transição do Plano de 1982 para os padrões contábeis SYSCOA: Projeto SCAR-B

Os países da Zona do Franco voltaram a usar os padrões da França do ano 1982 e essa situação era uma situação inaceitável porque o intuito dos países africanos de língua francesa era de ser independente e, não queriam continuar utilizando os padrões do colonizador (KHOUATRA, 2018). Então, diante dessa condição, o Conselho Africano de Contabilidade (CAC) iniciou um novo projeto chamado Sistema Contábil Africano de Referência de Base (SCAR-B). (CAUSSE, 1999; ELAD, 2015).

Nesse caminho a OUA também autorizou ao CAC que era a nova instituição com cargo de regulamentação e normatização na África Oeste a elaborar uma comissão técnica Africana de normatização contábil em 1983, cujo o objetivo é montar um projeto de Sistema Contábil Africano de Referência de Base (SCAR-B) válido para todos países da África francófona (CAUSSE, 1999; DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019).

O projeto SCAR-B foi publicado em 1985 e, os criadores do projeto, consideraram os planos contábeis anteriores da França de 1957 e 1982 na elaboração, sendo assim, o SCAR-B deriva do Plano de 1982. Relevam-se algumas divergências entre o SCAR-B e o plano de 1982, sendo uma dessas diferenças a elaboração de contas nacionais dentro de uma ótica de harmonização regional. Assim sendo, o SCAR-B apresentava uma nomenclatura detalhada, ao contrário do Plano OCAM, que foi um Plano de diretrizes que deixava mais possibilidades aos países membros de modificá-lo em relação à sua realidade (CAUSSE, 1999).

O SCAR-B ao invés do plano OCAM melhorou os objetivos que eram: político, econômico e social, caracterizado pela integração econômica regional de desenvolvimento da comunidade africana. O SCAR-B era completo, o projeto foi planejado com uma abertura do centro pan-africano, ajudando com a formação em contabilidade. Mas o projeto SCAR-B foi anulado e não foi realizado porque o CAC não representava todas as instituições de contabilidade africana, então, todos os objetivos do SCAR-B foram um processo de normatização franco-africano que não chegou a ser realizado (CAUSSE, 1999; DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019; ELAD, 2015; FEUDJO, 2015).

4.1.10 A transição do plano OCAM e PCG 1982 para os padrões contábeis OHADA e SYSCOA nos anos 90: uma caminhada em direção às IFRS

Após a queda dos padrões do Plano OCAM, cada país signatário havia começado a adotar essas normas de contabilidade na qual poderia ser observada em uma variedade de sistemas de contabilidade (Ver figura 4), com especificidades locais que era uma mistura de padrões da OCAM 1970 e do PCG 1982 (DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019; NGANTCHOU, 2011)

Em 17 de outubro de 1993, o Tratado da OHADA sobre a Organização para a Harmonização do Direito dos Negócios na África (OHADA) foi assinado em Port Louis

(Ilhas Maurício), encerrando as incertezas associadas às leis comerciais obsoletas existentes. No geral, 16 países foram signatários (Benin, Burkina Faso, Camarões, República Centro Africano, Chade, Comores, República do Congo, Guiné Equatorial, Gabão, Guiné, Guiné-Bissau, Costa do Marfim, Mali, Níger, Senegal, Togo)²¹ (BAMPOKY, 2019; DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019; MOUSSA, 2010)

Seu objetivo era a facilitação de trocas e investimentos, bem como a garantia da segurança jurídica e judicial das atividades das empresas. A lei OHADA é assim usada para impulsionar o desenvolvimento econômico e criar um vasto mercado integrado para fazer da África um centro de desenvolvimento²². Então, com este novo Tratado da Lei Contábil dos países da OHADA, esses países finalmente incluíram a seção contábil no tratado OHADA que levou à adoção da Lei Uniforme sobre Direito Contábil, com o nome do Sistema Contábil da OHADA (SYSCOHADA) (OHADA, 2000).

Nesse período teve a desvalorização do franco CFA (MOUSSA, 2010). Em 10 de janeiro de 1994, a União Econômica e Monetária da África Ocidental (UEMOA) foi criada em Dacar (Senegal) por 8 dos 17 países da OHADA, juntamente com o seu banco central (BCEAO). E esses países estabeleceram uma aliança monetária com uma moeda denominada franco CFA da África Ocidental²³.

O presidente do BCEAO, Charles Konan Banny, queria novos padrões contábeis comuns para a África Ocidental e assim, o Banco decidiu, com a ajuda de especialistas franceses e africanos, uma nova estrutura contábil comum chamada Sistema Contábil da África Ocidental (SYSCOA), para substituir as antigas normas contabilísticas nos países, aplicados a partir de 1 de janeiro de 1998.

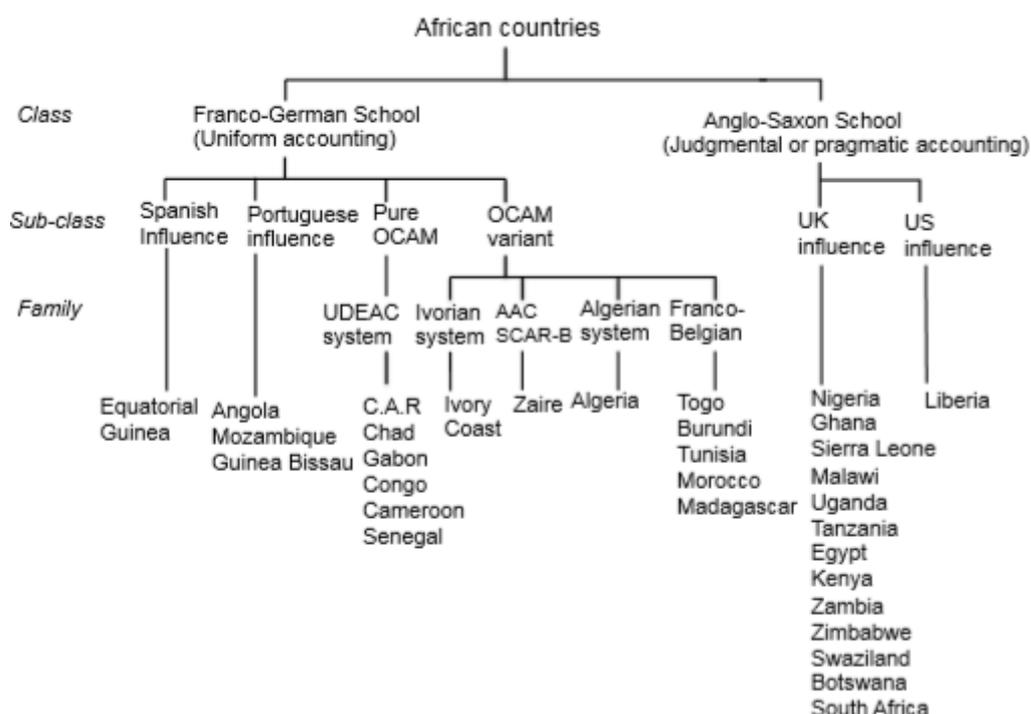
Os objetivos da SYSCOA eram a comparabilidade, a relevância do valor para os investidores, a fiabilidade e o encorajamento para o setor no mercado para produzir demonstrações financeiras. (DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019; FEUDJO, 2015).

²¹ OHADA (24, de julho). Organização para a Harmonização em África do Direito dos Negócios [página da web]. Retirado em <https://www.ohada.org/index.php/fr/ohada-en-bref/presentation-ohada-historique>

²² OHADA (24, de julho). Organização para a Harmonização em África do Direito dos Negócios [página da web]. Retirado em <http://www.ohada.com/accueil.html>

²³ UEMOA (24, de julho) União Económica e Monetária da África Ocidental [página da web]. Retirado em <http://www.uemoa.int/fr/presentation-de-luemoa>

Figura 4: Classificação dos diferentes sistemas contábeis na África em 1992



Fonte: Adaptado Elad (2015)

4.1.11 A adoção das normas contábeis SYSCOA em 1998 e OHADA em 2001: adoção das normas IFRS.

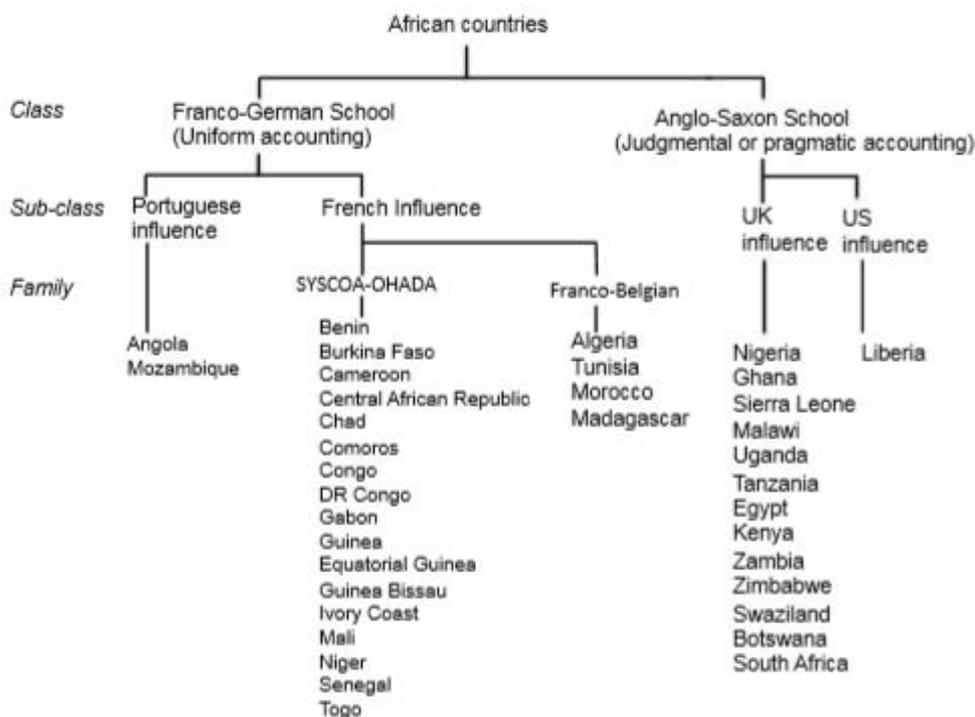
As normas SYSCOA entraram em vigor nos oito países da UEMOA, em 01 de janeiro de 1998. O projeto OHADA culminou mais tarde com a promulgação da Lei Uniforme sobre a lei de contabilidade em 24 de março de 2000, que adota o SYSCOA. O conteúdo já tinha sido implementado nos países da UEMOA e entrou em vigor mais tarde, a partir de 1 de janeiro de 2001, sob o nome de Sistema Contábil OHADA (SYSCOHADA), (BAMPOKY, 2019; DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019; OHADA, 2000).

O SYSCOHADA foi concebido para harmonizar as regras contabilísticas aplicáveis em todos os países membros da OHADA (que incluem os países da UEMOA e CEMAC).

A harmonização das normas contábeis pela SYSCOHADA durou até o regulamento n°005/2014/CM/ UEMOA de 31 de maio de 2014 (Ver figura 5) e, foi reformado introduzindo novas normas da IFRS aplicáveis a exercícios a partir de 1 de

janeiro de 2014²⁴. Os países da Zona do Franco membros da OHADA conseguiram colocar um sistema com dois conjuntos existentes de normas contábeis.

Figura 5: Classificação dos diferentes sistemas contábeis na África: 2005-2014



Fonte: Adaptado Elad (2015)

Nos dias 26 e 27 de janeiro de 2017, o Conselho de Ministros da OHADA se reuniu em Brazzaville (Congo) para adotar uma nova Lei Uniforme sobre Contabilidade e Relatórios Financeiros (AUDCIF). Esta lei previa uma revisão do SYSCOHADA, na qual introduziu obrigação para as empresas listadas de publicar suas demonstrações financeiras em conformidade com as normas IFRS. Essa lei previa também a não aplicação das normas do SYSCOHADA a partir de 1 de janeiro de 2018²⁵.

As normas do SYSCOA e OHADA foram fortemente influenciadas pela cultura contábil europeia continental, particularmente da França. O Artigo 5 do guia de implementação do SYSCOA vai além do PCG de 1982, na análise econômica e

²⁴ OHADA (24, de julho). Organização para a Harmonização em África do Direito dos Negócios [página da web]. Retirado em <http://www.ohada.com/imprimer/actualite/2238/syscoa-revise-ou-systeme-comptable-ohada-syscohada-quel-referentiel-appliquer.html>

²⁵ OHADA (24, de julho). Organização para a Harmonização em África do Direito dos Negócios [página da web]. Retirado em <https://www.ohada.org/index.php/fr/nos-activites/nos-publications/newsletter-ohada/listid-1>

financeira, e incorpora os grandes empréstimos IAS/IFRS semelhantes à estrutura conceitual do Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASC), (ELAD, 2015; FEUDJO, 2015).

A comparação das normas SYSCOHADA com os métodos contábeis mostra que ambos possuem características anglo-saxônicas (NGANTCHOU, 2011). Elas foram baseadas em uma estrutura conceitual de contabilidade no qual entenderam o princípio da essência sobre a forma em que a realidade econômica prevalece sobre a forma legal.

O conteúdo das demonstrações financeiras associadas se concentra no tipo de informação financeira: essa característica representa modelos contábeis comuns anglo-saxões. No entanto, os padrões contábeis SYSCOHADA eram híbridos, com um pé no campo anglo-saxão e outro no campo continental (NGANTCHOU, 2011). O mesmo se aplica aos padrões contábeis adotados recentemente em 2017 pela lei AUDCIF.

A implementação desses padrões contábeis tem sido relativamente bem-sucedida, por várias razões. Como por exemplo, os países da África Ocidental que iniciaram as normas tinham o mesmo colonizador comum, a maioria eram ex-colônias francesas, sua contabilidade compartilhavam a mesma cultura, história ou instituições.

Assim, seus respectivos níveis de desenvolvimento econômico eram muito diferentes e eram vulneráveis a ameaças, incluindo riscos políticos, volatilidade nos preços das commodities e mudanças climáticas, todos esses problemas ainda são relevantes na África (BAMPOKY, 2018, 2019).

Nessa caminhada para a adoção das normas IFRS, os países da UEMOA criaram uma Bolsa Regional de Valores Mobiliárias (BRVM)²⁶ em 1998. Com a abertura de suas economias esses países começaram a sofrer forte pressão de corporações multinacionais e do Banco Mundial levando à adoção do IFRS (DEGOS; LEVANT; TOURON, 2019).

O SYSCOHADA foi atualizado em 2014 incorporando certas disposições das normas IFRS. Depois dessa revisão a OHADA introduziu a recente lei da AUDCIF (incorporando as normas IFRS) exigindo que as empresas cotadas apresentassem Demonstrações Financeiras em conformidade com as normas locais e as normas

²⁶ Bourse Régionale des Valeurs Mobilières, ou BRVM, é uma bolsa de valores regional que serve os seguintes países da África Ocidental: Benin Burkina Faso Guiné Bissau Costa do Marfim Mali Níger Senegal. A bolsa está localizada em Abidjan, Costa do Marfim. Escritórios de mercado são mantidos em cada país.

IFRS, a partir de 1 de janeiro de 2018 para as contas pessoais das entidades e de 1 de janeiro de 2019 para as demonstrações financeiras consolidadas, demonstrações financeiras combinadas e demonstrações financeiras produzidas de acordo com as normas IFRS.²⁷

4.2 COMPARAÇÃO DE PADRÕES ATUAIS DE CONTABILIDADE: IFRS E SYSCOHADA

Para fins dessa comparação, foram adotados os seguintes procedimentos:

- Não foram incluídas aquelas normas do IFRS e do SYSCOHADA que não apresentavam divergências nos critérios de reconhecimento.
- Observou-se a numeração dos IAS para fim de apresentação sequencial das operações. Se o IAS foi substituído por IFRS prevaleceu o número do IAS original.

Serão listadas as principais divergências entre as normas internacionais IFRS e de SYSCOHADA. (Ver Quadro 7).

Quadro 7: Principais divergências entre o SYSCOHADA e IFRS

Normas	Divergências entre SYSCOHADA e IFRS
Apresentação das Demonstrações Financeiras	Embora previstas pelo IAS 1, a Demonstração do resultado abrangente das mutações do PL, e a Demonstração dos fluxos de caixa, não fazem parte dos elementos das Demonstrações financeiras do SYSCOHADA, ele tem o TAFIRE como alternativa. Além disso, as contas são classificadas com o critério funcional segundo o SYSCOHADA.
Benefícios de empregados	O modelo SYSCOHADA reconhece os benefícios de aposentadoria por um método mais simplificado, ou seja, pelo regime de caixa.
Instrumentos financeiros	Diferentemente do IFRS, existe uma rubrica intermediária entre dívida e patrimônio, na qual são classificados certos instrumentos financeiros (títulos patrimoniais, títulos subordinados perpétuos, títulos resgatáveis em ações). Ações próprias são ativos de acordo com o SYSCOHADA e não reduzem o patrimônio líquido como IFRS
<i>Impairment</i> de Ativos	No SYSCOHADA, no cálculo de perda por redução ao valor recuperável é reconhecida quando o valor presente de um ativo é menor que seu valor contábil líquido, pelo IFRS, o valor recuperável é o maior valor entre o preço líquido de venda do ativo e seu valor em uso.

²⁷ OHADA (24, de julho). Organização para a Harmonização em África do Direito dos Negócios [página da web]. Retirado em <https://www.ohada.org/index.php/fr/actes-uniformes-de-l-ohada/presentation-et-innovations-de-l-audcif>

Propriedade de Investimento	Não é permitido pelo SYSCOHADA a adoção do valor justo para mensuração das propriedades de investimento. Mas é permitido no IFRS.
Segmentos Operacionais	O SYSCOHADA não adotou essa norma, porém para as demonstrações contábeis consolidadas e combinadas, o sistema planeja fornecer informações por segmento nas Notas Explicativas. As demonstrações contábeis consolidadas são realizadas de acordo com os requisitos da IFRS 8.
Demonstrações financeiras consolidadas	Existem divergências no que diz respeito à caracterização do que seja “controle” entre as duas normas.
Mensuração do Valor Justo	As disposições desta norma não foram adotadas pelo SYSCOHADA.

Fonte: Elaboração própria

Conforme mencionado anteriormente, as divergências identificadas nas normas do IASB e do SYSCOHADA não são significativas relevantes e são decorrentes principalmente dos seguintes fatos:

- a) Influência da cultura francesa durante o período da pré-independência até os momentos das normas internacionais e com reflexos na contabilidade
- b) O mercado de capitais é ainda relativamente primário, ou seja, sem transações complexas e sofisticadas que resultem na necessidade de mensurá-las a valor justo.
- c) O nível de transparência é proporcional ao da capacidade dos usuários de influir o “reporting” das empresas.

Nessa linha de raciocínio entendemos que a existência de divergências nas normas IASB e SYSCOHADA não relevante decorrem dos três aspectos mencionados.

4.2.1 Apresentação das Demonstrações Financeiras

Norma internacional IAS 1

Segundo o IAS 1, a apresentação das demonstrações contábeis tem como objetivo determinar a base de apresentação de demonstrações contábeis de uso geral, a fim de assegurar comparação tanto com as próprias demonstrações contábeis de períodos anteriores quanto as demonstrações contábeis de outras entidades. Ela deve ser aplicada na apresentação de todas as demonstrações contábeis de uso geral, preparadas e apresentadas de acordo com as Normas Internacionais de

Contabilidade (IFRS). As demonstrações contábeis consolidadas que devem obrigatoriamente ser elaboradas e divulgadas ao mercado, inerentes a pelo menos dois exercícios sociais comparativos, são as seguintes:

- Balanço patrimonial;
- Demonstração do resultado;
- Demonstração do resultado abrangente;
- Demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- Demonstração dos fluxos de caixa
- Notas explicativas.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

Conforme o Sistema contábil OHADA e informações financeiras (AUDCIF), o objetivo das demonstrações financeiras é fornecer informações úteis aos usuários sobre os ativos da entidade, posição financeira (balanço patrimonial), desempenho (demonstração do resultado) e alterações na posição do caixa (Demonstração do Fluxo de Caixa) de uma entidade, para atender suas necessidades. As demonstrações financeiras ajudam a garantir a transparência da entidade através da divulgação completa e a fornecer uma apresentação justa de informações úteis para fins de tomada de decisão.

O fornecimento de informações financeiras úteis para as diversas partes interessadas é caracterizado por relevância e fidelidade. A essência prevalece sobre a forma no sistema contábil. Para elaboração das demonstrações contábeis, o SYSCOHADA permite que sejam feitos dois sistemas (Sistema Normal e Sistema Mínimo de caixa) e deve conter os seguintes elementos:

- Balanço patrimonial;
- Demonstração de Resultado do Exercício
- Demonstrações de Origem e Aplicação de Recursos (TAFIRE)
- Notas explicativas

Divergências entre a norma IAS 1 e a do SYSCOHADA

Diferente da apresentação das demonstrações financeiras em IFRS que não impõem um modelo padrão, a apresentação das demonstrações financeiras em SYSCOHADA está em conformidade com um modelo ou formato preciso e definido (tabelas predefinidas) que devem ser usados por todas as entidades de acordo com seu tamanho: sistema normal e sistema mínimo de caixa.

Não há demonstração de alterações no patrimônio líquido nas contas da empresa do sistema contábil da OHADA, exceto nas notas explicativas das demonstrações financeiras consolidadas. As divulgações das notas explicativas em IFRS são muito mais importantes do que na OHADA, porque em relação de volume de atividade, cada empresa tem certos elementos a integrar nas demonstrações contábeis (ver Quadro 4). No patrimônio líquido do IFRS, as ações em tesouraria são deduzidas do patrimônio líquido, enquanto no Sistema Contábil OHADA são reconhecidas como ativos no balanço patrimonial²⁸.

No balanço patrimonial, as contas são classificadas de acordo com o critério funcional²⁹.

4.2.2. Políticas contábeis, mudanças de estimativas e correções de erros

Norma internacional IAS 8

Conforme as IAS 8, políticas contábeis são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicas, aplicadas por uma entidade na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras.

Uma mudança na estimativa contábil é um ajuste no valor contábil de um ativo ou passivo, ou no valor do consumo periódico de um ativo, que resulta da avaliação da situação atual dos ativos, passivos, dos benefícios, obrigações futuras esperadas associadas a esses ativos e passivos. Mudanças nas estimativas contábeis resultam de novas informações ou novos desenvolvimentos e conseqüentemente não são correções de erros.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

²⁸ Em nosso entendimento o previsto no IFRS é adequado pois não atendem ao conceito de ativo

²⁹ Decrescente segundo a ordem de liquidez conforme o Quadro 02.

Segundo o pressuposto de permanência dos métodos estabelecidos no artigo 40 da Lei Uniforme de Contabilidade e Relatórios, exige-se que os mesmos métodos e critérios de mensurar e apresentar os elementos patrimoniais sejam utilizados pela entidade de um período para o outro.

A comparabilidade e consistência das informações contábeis em períodos sucessivos implica na necessidade de permanência dos métodos de avaliação e apresentação. A política contábil se aplica aos métodos e regras de avaliação e apresentação de contas. No entanto, é possível a mudança de método desde que forneça melhores informações financeiras, tendo em vista as mudanças ocorridas no contexto econômico, industrial ou financeiro do ambiente em que a entidade atua.

Divergências entre a norma IAS 8 e a do SYSCOHADA

Deve-se salientar que o Sistema Contábil da OHADA adotou as disposições da IAS 8, com exceção dos seguintes pontos, no caso de mudanças nos métodos:

- As informações comparativas não são reprocessadas, mas são apresentadas de forma proforma nas Notas Explicativas.
- Ele permite reconhecer a aplicação retroativa de mudanças nos métodos devido a razões legais e tributárias em vez de uma alocação sistemática à abertura do patrimônio líquido.

4.2.3. Contrato de construção

Normas internacional IAS 11 e IFRS 15

A norma internacional A IAS 11 prescreve o tratamento contábil das receitas e custos associados aos contratos de construção. O trabalho sob um contrato de construção geralmente é realizado em dois ou mais períodos contábeis. Consequentemente, a principal questão contábil é a alocação da receita e os custos do contrato nos períodos contábeis em que as obras são executadas. Segundo a norma internacional IAS 11:

- Quando o resultado de um contrato de construção puder ser estimado com confiabilidade, as receitas e os custos do contrato associados ao contrato de

construção devem ser reconhecidos em resultado em fase no estágio de conclusão da atividade do contrato no final do período de relatório; e

- Quando o resultado de um contrato de construção não puder ser estimado com segurança:
 - A receita a ser reconhecida somente na extensão dos custos incorridos do contrato que seja provável será recuperável; e
 - Os custos de contrato a serem reconhecidos como despesa no período em que são incorridos.

Quando é provável que os custos totais do contrato excedam a receita total do contrato, a perda esperada é reconhecida como despesa imediatamente. Deve-se salientar que essa regra foi revogada pela IFRS 15.

Segundo a norma IFRS 15, uma entidade contabilizará um contrato com um cliente que esteja dentro do alcance desta norma somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos:

- As partes do contrato aprovaram o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas de negócios usuais) e estão comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;
- A entidade pode identificar os direitos de cada parte em relação aos produtos ou serviços a serem transferidos;
- A entidade pode identificar os termos de pagamento para os produtos ou serviços a serem transferidos;
- O contrato possui substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e
- É provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos produtos ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de cobrança de um valor de contraprestação é provável, uma entidade considerará apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor de contraprestação no seu vencimento. O valor da contraprestação a qual a entidade terá direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente

contrato que pode variar em relação ao preço. Em relação aos métodos para a mensuração do progresso ela traz dois métodos: métodos de saída e métodos de entrada.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

O SYSCOHADA define o contrato de construção com um contrato plurianual, ou seja, um contrato negociado especificamente para a construção de um ativo ou conjunto de ativos estreitamente relacionados ou interdependentes em termos de concepção, tecnologia e função, finalidade ou uso. Dada a natureza da atividade da entidade em contratos de construção, a data de início e a data de conclusão dos contratos ocorrem geralmente em diferentes períodos contábeis, ou seja, em vários exercícios. Existem dois tipos de contratos de construção:

- O contrato de preço fixo, no qual o contratante aceita um preço fixo ou remuneração fixa, por referência a uma estimativa do número de unidades de trabalho a um preço unitário fixo, sujeito, em certos casos, a cláusulas de revisão de preços.
- O contrato direto, no qual o contratante é reembolsado por custos autorizados (ou definidos de outra forma), mais uma porcentagem desses custos ou uma remuneração fixa.

Alguns contratos podem ter características de preço fixo e contrato direto (por exemplo, um contrato que tenha uma regra com preço máximo).

O SYSCOHADA, preconiza dois métodos contábeis para mensuração:

Método do progresso: é o método da porcentagem de conclusão que consiste em reconhecer a receita na medida que os contratos progridem. O resultado é determinado aplicando o método da porcentagem de conclusão aos resultados. Esse método é aplicado somente quando a entidade é capaz de mensurar com confiabilidade o resultado no encerramento. A porcentagem de conclusão é classificada em duas categorias:

- Com base no valor dos itens cujo controle foi transferido para o cliente: revisão dos serviços já realizados, avaliação de realizações, marcos, tempo decorrido e unidades produzidas ou entregues
- Aqueles baseados nos meios implementados: este método avalia o progresso fazendo a conexão entre os meios já implementados para cumprir a obrigação de fornecer e os restantes a serem implementados até sua execução completa.

Porcentagem de conclusão: custo das obras ou serviços executados no fechamento e aceito pelo contratante / custo total estimado da produção de obras ou serviços.

Método de conclusão: o método de conclusão consiste em reconhecer a rotatividade e o resultado no final da transação. De fato, quando a entidade não pode estimar com segurança o resultado no encerramento, nenhum lucro é reconhecido na aplicação do acordo de precaução. As despesas que contribuíram para a execução do contrato durante o exercício são compensadas pelo registro de um volume de negócios limitado ao seu valor.

Divergências entre a norma IAS 11, IFRS 15 e a do SYSCOHADA

O sistema contábil OHADA se inspirou nas disposições do IAS 11 e IFRS 15 para elaborar sua norma. A abordagem de reconhecimento de receita igual aos custos incorridos durante o período no caso de o resultado do contrato não poder ser estimado com segurança é chamada de método de conclusão no Sistema. Contábil da OHADA. Além disso, o Sistema de contabilidade da OHADA contém certas disposições relacionadas ao IFRS 15, particularmente aquelas relacionadas à avaliação do percentual de conclusão. De acordo com o SYSCOHADA, o controle é presumido quando houve a entrega da propriedade. As disposições relativas à ativação do custo de obtenção de um contrato em normas internacionais foram mantidas pelo SYSCOHADA.

4.2.4. Ativo Imobilizado

Norma internacional IAS 16

Ativos imobilizados ou ativos fixos tangíveis representam todos os bens de longa permanência na empresa, destinados ao atendimento do funcionamento normal das atividades da empresa e de seu empreendimento. Ativo imobilizado são itens tangíveis que:

- São mantidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, aluguel para terceiros ou para fins administrativos; e
- Espera-se que sejam utilizados durante mais de um período.

O imobilizado inclui plantas portadoras relacionadas à atividade agrícola. O custo de um item do imobilizado é reconhecido como um ativo se, e somente se:

- É provável que benefícios econômicos futuros associados ao item fluam para a entidade; e
- O custo do item pode ser mensurado com confiabilidade.

Um item do imobilizado é mensurado inicialmente pelo seu custo. O custo inclui:

- Seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos de compra não reembolsáveis, após dedução de descontos e abatimentos comerciais;
- Quaisquer custos diretamente atribuíveis à colocação do ativo no local e condições necessárias para que ele possa operar da maneira pretendida pela administração; e
- Os custos estimados de desmontagem e remoção do item e restauração do local em que está localizado, a menos que esses custos estejam relacionados aos estoques produzidos durante esse período.

Os ativos são depreciados durante sua vida útil. A Quantia depreciável é o custo de um ativo ou outra quantia substituída pelo custo, menos seu valor residual. Após o reconhecimento, uma entidade escolhe o modelo de custo ou o modelo de reavaliação como sua política contábil e aplica essa política a toda uma classe de ativo imobilizado: método de custo ou método de reavaliação.³⁰

Norma de contabilidade SYSCOHADA

Segundo a SYSCOHADA, as transações de investimento dizem respeito à aquisição de ativos fixos. Ativos fixos são itens intangíveis, tangíveis ou financeiros

³⁰ Proibido no Brasil, pela lei 11.63/07, embora permitida pelo IASB.

destinados a servir ou permanecer de forma sustentável na empresa e com valor significativo. Ativos fixos cujo valor é significativo e que contêm itens com vida útil, ou seja, itens que estarão sujeitos a uma ou mais substituições de uma quantidade significativa em uso (edifícios e outros usos, barcos, caminhões, equipamentos e ferramentas, etc.).

O aspecto significativo dos ativos fixos é avaliado em especial de acordo com relação ao total do balanço ou o montante dos ativos fixos. Em relação a mensuração e reconhecimento o sistema contábil OHADA segue a IAS 16.

Divergências entre a norma IAS 16 e a do SYSCOHADA

O SYSCOHADA faz um tratamento contábil diferente nos seguintes pontos:

- A abordagem de componentes é limitada a certos ativos para entidades que não fazem ofertas públicas.
- A diferença resultante do desconto dos fluxos relacionados ao pagamento a prazo não é reconhecida, mas uma nota deve ser incluída nas notas explicativas às demonstrações financeiras se o valor dessa diferença for significativo.
- Não há possibilidade de uma reavaliação isolada para uma classe de ativo. Qualquer reavaliação deve ser realizada para todos os ativos fixos tangíveis e financeiros. Uma reavaliação pode ser feita de maneira pontual e somente a diferença positiva de reavaliação é registrada no patrimônio líquido.
- A inclusão como item do imobilizado de uma despesa inicialmente reconhecida como resultado é feita através da conta (72 Produção capitalizada para despesas operacionais) ou (787 Transferências de despesas financeiras (para despesas financeiras)). No entanto, de acordo com a IAS 16, essa incorporação é feita pelo crédito das contas de despesas em questão (redução nas despesas).

4.2.5 Leasing (substituiu a IAS 17)

Norma internacional IFRS 16

A IFRS 16, introduz um modelo contábil único para arrendatários e, exige que os mesmos reconheçam os ativos e passivos de todos os arrendamentos que atendam a determinados requisitos e com prazo superior a 12 meses, a menos que o ativo subjacente seja de pequeno valor. Um arrendatário é obrigado a contabilizar um ativo qualificado que represente seu direito de usar o ativo arrendado subjacente e um passivo de arrendamento mercantil representando sua obrigação de pagar aluguel.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

Segundo o SYSCOHADA o leasing é um contrato que contém um arrendamento que se confere o direito de controlar o uso de um determinado ativo por um determinado período mediante pagamento. O controle é conferido quando o cliente tem o direito de decidir sobre o uso de um determinado ativo e obtém substancialmente todos os benefícios econômicos desse uso. Assim, na data da assinatura de um contrato, a entidade deve determinar se é um arrendamento ou não, avaliando:

- Se a execução do contrato depender do uso de um ativo específico;
- Se o contrato conferir o direito de controlar o uso do ativo, estabelecido por um determinado período mediante pagamento.

O direito de usar um ativo específico é conferido apenas se o cliente tiver a capacidade de decidir sobre o uso do ativo e se beneficiar do seu uso.

Divergências entre a norma IFRS 16 e a do SYSCOHADA

De uma forma global não há divergência significativa nos princípios gerais, já que o Sistema Contábil OHADA (AUDCIF) adotou as disposições da nova norma IFRS 16 sobre arrendamentos (data de publicação: janeiro de 2016).

O escopo dos contratos de arrendamento no SYSCOHADA é limitado a:

- Contrato de *crédit-bail*
- Contrato de locação e vendas; e
- Qualquer outro contrato de arrendamento com opção de compra exercível.

Segundo o SYSCOHADA, no arrendatário, a qualificação de contrato de locação é baseada na noção de controle de um ativo identificado e não na transferência de riscos e benefícios inerentes à propriedade (regra da antiga IAS).

O SYSCOHADA distingue dois tipos de contratos de arrendamentos: contrato locação aquisição e locação simples. De acordo com os IFRS os pagamentos ou taxas são sistematicamente segregados em juros e amortizações. Na arrendatária não há divergência com as disposições da IFRS 16 e do SYSCOHADA.

O SYSCOHADA adotou as disposições da IFRS 16 em termos de *leaseback*, também por outro lado, nenhum limite do contrato foi definido para contrato de aluguel de baixo valor.

4.2.6 Benefícios de empregados

Norma internacional IAS 19

Os benefícios de empregados são toda a forma de compensação proporcionada pela empresa a seus empregados em troca de serviços prestados durante a aposentadoria. A Norma exige que uma entidade reconheça:

- Um passivo, quando um empregado tiver prestado serviço em troca de benefícios a serem pagos no futuro; e
- Uma despesa, quando uma entidade consumir o benefício econômico decorrente do serviço prestado por um empregado em troca de benefícios aos mesmos.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

Os benefícios de empregados são chamados de compromisso de pensão e outros benefícios similares. O SYSCOHADA define como um compromisso de uma entidade com uma quantidade de benefícios a serem pagos a seus funcionários no momento da partida, na forma de capital ou anuidade. Essas obrigações podem resultar da aplicação de disposições legislativas, acordos coletivos, acordos de entidades ou cláusulas de contratos de trabalho:

- As indenizações de final de carreira a serem pagas pela entidade quando o funcionário se aposentar dizem respeito a todas as entidades.

- Além desses benefícios estatutários ou contratuais de aposentadoria, certas entidades criam, em geral para seus executivos e executivos seniores, pensões complementares.

Divergências entre a norma IAS 19 e a do SYSCOHADA

De uma forma geral o SYSCOHADA segue a norma IAS 19, porém, o Sistema Contábil OHADA limita a obrigação de avaliar os benefícios de aposentadoria pelo método atuarial apenas às entidades que fazem ofertas públicas. As outras entidades podem reconhecer os benefícios de aposentadoria por um método simplificado (sem levar em consideração premissas atuariais: desconto, probabilidade de presença e sobrevivência) ou regime de caixa no Brasil.

4.2.7 Investimentos em Coligadas e Empreendimentos em Conjunto (*Joint Ventures*)

Norma internacional IAS 28

Uma coligada é uma entidade sobre a qual o investidor exerce influência significativa. Influência significativa é o poder de participar das decisões de política financeira e operacional da empresa investida sem a capacidade de controlar ou controlar em conjunto essas políticas. Se uma entidade detiver, direta ou indiretamente (por exemplo, por meio de subsidiárias), 20% ou mais do poder de voto da investida, presume-se que a entidade tenha influência significativa.

Um empreendimento conjunto é uma parceria na qual as partes que exercem controle conjunto sobre a empresa têm direitos sobre os ativos líquidos da empresa. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento em uma coligada ou *joint venture* é registrado ao custo no reconhecimento inicial.

O valor contábil é então aumentado ou diminuído para reconhecer a parte do investidor no lucro líquido subsequente da empresa investida e incluir essa parte da receita da investida na receita do investidor. As distribuições de uma investida reduzem o valor contábil do investimento. Também podem ser necessários ajustes no valor contábil para alterar a participação do investidor na empresa e outros resultados abrangentes.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

As transações ou aquisições de entidades, realizadas por meio de compra ou troca de ações, são hoje uma das principais práticas de crescimento externo. O crescimento externo é um modo de desenvolvimento baseado no controle dos meios de produção já organizados e mantidos por fatores externos à entidade. Essa coexistência de várias entidades juridicamente independentes, ligadas por múltiplos vínculos financeiros, comerciais, técnicos ou pessoais, mas que dependem de um centro de tomada de decisão comum que fornece controle e direção, dá origem a uma nova entidade econômica sem personalidade jurídica comumente chamado grupo.

Na prática, é necessário que cada entidade pertencente ao grupo mantenha contas e apresente demonstrações financeiras anuais. Mas uma justaposição dessas demonstrações financeiras não permite que o leitor externo aprecie de maneira relevante o desempenho econômico e a situação financeira do todo.

Divergências entre a norma IAS 28 e a do SYSCOHADA

O Sistema contábil OHADA segue o IAS 28 destacando os seguintes pontos:

- As empresas sob influência significativa são consolidadas pelo método da equivalência patrimonial. As empresas controladas em conjunto são consolidadas por integração proporcional.
- Os investimentos em uma coligada ou *joint venture* de propriedade de entidades de capital de risco, fundos mútuos, companhias abertas de investimento e outras entidades similares não podem optar por contabilizar seus investimentos em empresas associadas e empreendimentos conjuntos a valor justo por meio da demonstração do resultado, ou seja, deve ser pelo custo histórico.

4.2.8 Instrumentos Financeiros

Norma internacional IAS 32: Apresentação

A norma IAS 32 especifica a forma de apresentação dos instrumentos financeiros. Para apresentação, os instrumentos financeiros são classificados em

ativos financeiros, passivos financeiros e instrumentos de patrimônio. A diferenciação entre um passivo financeiro e o patrimônio depende de uma entidade ter a obrigação de entregar caixa (ou algum outro ativo financeiro).

No entanto, as exceções se aplicam. Quando uma transação será liquidada com ações do próprio emissor, a classificação depende se o número de ações a serem emitidas é fixo ou variável. Um instrumento financeiro composto³¹, como um título conversível, é dividido em componentes de patrimônio e passivo. Quando o instrumento é emitido, o componente do patrimônio líquido é mensurado como a diferença entre o valor justo do instrumento composto e o valor justo do componente do passivo.

Ativos e passivos financeiros são compensados somente quando a entidade possui um direito legal de compensar os valores reconhecidos e pretende liquidar numa base líquida ou realizar um ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

Os valores mobiliários são títulos mobiliários emitidos por pessoas jurídicas. A propriedade de valores mobiliários dá direito a uma parte do capital (para ações) ou direito a reivindicação (para títulos). Os principais valores mobiliários são ações, títulos, títulos negociáveis de dívida, as unidades OICVM³² (SICAV³³ e FCP³⁴), warrants, certificados de investimento e opções.

Os fundos de investimento que possuem ativos financeiros, ações, títulos ou contas a receber de curto prazo são, eles próprios, títulos como SICAV e os Fundos Mútuos. Segundo o SYSCOHADA existem duas categorias de títulos mobiliários. Os títulos que estão classificados como imobilização (Títulos de participação e título de imobilizado) e os títulos de investimento.

❖ Títulos de participação

Os títulos de participações são constituídos por direitos no capital de outras entidades que, ao criar um vínculo duradouro, pretendem contribuir para a atividade

³¹ Conhecidos como instrumentos híbridos de capital e dívida

³² Empresa de investimento coletivo em valores mobiliários

³³ SICAV: Sociedade de investimento com capital variável

³⁴ Fundos mútuos

da holding. Um título é qualificado como participação quando a sua detenção permite exercer alguma influência sobre a empresa que o emitiu.

Considerando essa definição acima, presume-se que todos os valores mobiliários adquiridos pela Oferta Pública de Aquisição (OPA), Oferta Pública de Troca (OPT) ou representando mais de 10% do capital social de uma entidade de participação (artigo 176 atos uniforme relativo ao direito das sociedades comerciais e GIE). A entidade ainda pode naturalmente fornecer provas em contrário e classificar estes títulos em conformidade sob outra rubrica.

Os títulos de participação no inventário são avaliados pelo seu valor presente para a entidade, ou seja, um valor estimado do momento que é avaliado de acordo com o mercado e a entidade (art. 42 AU).

❖ **Títulos de imobilizado (longo prazo)**

Os títulos imobilizados são títulos que a entidade decidiu manter por um longo período de tempo, mas que não possui a definição de títulos patrimoniais. Eles são representativos de investimentos de longo prazo, daí sua classificação em outros ativos fixos financeiros (ativos fixos da atividade da carteira, participações acionárias, certificados de investimento, unidades de fundos mútuos).

❖ **Títulos de Investimento**

São definidos como valores mobiliários adquiridos com o objetivo de gerar receita ou ganho de capital no curto prazo.

Divergências entre a norma IAS 32 e a do SYSCOHADA

Instrumentos financeiros híbridos são totalmente reconhecidos como dívida ou como outro fundo próprio patrimônio e não são separados em dois componentes, conforme recomendado pelo IFRS³⁵.

³⁵ Com o que não concordamos, pois, ao ativá-los possibilita apresentar um Patrimônio Líquido (PL) mais que o real.

Diferentemente do IFRS, existe uma rubrica intermediária entre dívida e patrimônio, na qual são classificados certos instrumentos financeiros (títulos patrimoniais, títulos subordinados perpétuos, títulos resgatáveis em ações).

Ações próprias são ativos de acordo com o SYSCOHADA e não reduzem o patrimônio líquido como IFRS.

4.2.9 *Impairment* de Ativos

Norma internacional IAS 36

O princípio central da IAS 36 é que um ativo não deve ser contabilizado nas demonstrações contábeis por mais do que o valor mais alto a ser recuperado através de seu uso ou venda. Se o valor contábil exceder o valor recuperável, a entidade deve reduzir o valor contábil do ativo para o seu valor recuperável e reconhecer uma perda por redução ao valor recuperável. A IAS 36 também se aplica a grupos de ativos que não geram fluxos de caixa individualmente (conhecidos como unidades geradoras de caixa).

O valor recuperável dos seguintes ativos no escopo da IAS 36 deve ser avaliado a cada ano: ativos intangíveis com vida útil indefinida; ativos intangíveis ainda não disponíveis para uso; e ágio adquirido em uma combinação de negócios. O valor recuperável de outros ativos é avaliado apenas quando há uma indicação de que o ativo pode estar com perda no valor recuperável. O valor recuperável é o maior valor entre valor justo menos custos para vender e valor em uso.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

No final de cada exercício financeiro, uma entidade deve avaliar se há alguma indicação de que um ativo tenha sido deteriorado. Nessa hipótese, a entidade deve estimar o valor presente e compará-lo com o valor contábil líquido. O ativo deve ser depreciado quando seu valor contábil líquido for superior ao seu valor atual. Para ativos fixos intangíveis e tangíveis, essa depreciação é reconhecida por uma provisão para depreciação (art. 46 da Lei Uniforme).

De acordo com o Artigo 42 da Lei Uniforme, no final de cada exercício financeiro, a entidade deve realizar o inventário e a avaliação de seus bens, recebíveis e dívidas pelo seu valor efetivo atual, conhecido como valor presente.

Divergências entre a norma IAS 36 e a do SYSCOHADA

De acordo com o SYSCOHADA, uma perda por redução ao valor recuperável é reconhecida quando o valor presente de um ativo é menor que seu valor contábil líquido.

O valor recuperável é, portanto, o valor que corresponde ao custo atual do ativo e não o maior valor entre seu valor justo menos custos de alienação e seu valor em uso. De acordo com o Plano contábil Geral da OHADA (PCGO), um teste anual de redução ao valor recuperável é necessário para o fundo de comércio somente quando houver indicação de perda no valor recuperável.

4.2.10 Ativos intangíveis

Norma internacional IAS 38

A IAS 38 estabelece os critérios para reconhecer e mensurar ativos intangíveis e requer divulgações sobre eles. Um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Esse ativo é identificável quando é separável ou quando surge de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Os ativos separáveis podem ser vendidos, transferidos, licenciados, etc. Exemplos de ativos intangíveis incluem softwares, licenças, marcas comerciais, patentes, filmes, direitos autorais e cotas de importação.

O ágio adquirido em uma combinação de negócios é contabilizado de acordo com o IFRS 3 e está fora do escopo da IAS 38. O ágio gerado internamente está dentro do escopo da IAS 38, mas não é reconhecido como um ativo porque não é um recurso identificável.

As despesas de um item intangível são reconhecidas como despesa, a menos que o item atenda à definição de ativo intangível e:

- É provável que haja benefícios econômicos futuros do ativo; e
- O custo do ativo pode ser mensurado com segurança.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

Um ativo intangível segundo o SYSCOHADA deve respeitar os seguintes pontos:

- Verificar se atende a definição de ativo e, em particular, que os ativos fixos são identificáveis;
- Distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento. Se essa distinção for impossível, todos os custos são contabilizados como despesas.

As despesas de pesquisa, segundo o SYSCOHADA, são definidas como uma investigação original e planejada, realizada por uma entidade, a fim de adquirir entendimento e novos conhecimentos ou técnicas. Entre a fase de pesquisa, estão as seguintes atividades:

- Atividades destinadas a obter novos conhecimentos
- A busca pela aplicação de resultados de pesquisas ou outros conhecimentos, bem como sua avaliação e a escolha final selecionada;
- Pesquisa de outros materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços;
- A formulação, design, avaliação e seleção final de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços alternativos, novos ou aprimorados.

O SYSCOHADA preconiza que, as despesas incorridas com a pesquisa ou durante a fase de pesquisa de um projeto interno não podem ser capitalizadas, mas devem ser sistematicamente reconhecidas como uma despesa no ano em que são incorridas e não podem ser ativadas posteriormente.

No entanto, quando incorridos como parte de um grupamento de entidades, os gastos com projetos de pesquisa em andamento na data de aquisição são reconhecidos como ativos intangíveis, se esses projetos atenderem à definição de ativo e se são identificáveis.

As despesas de desenvolvimento, são a aplicação dos resultados de pesquisas ou outros conhecimentos a um plano ou modelo para a produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da produção comercial ou seu uso. As seguintes atividades entram na fase de desenvolvimento:

- Testes de projeto, construção e pré-produção de modelos e protótipos;
- Projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes envolvendo novas tecnologias
- Projeto, construção e operação de uma unidade piloto que não esteja em escala para produção comercial em condições econômicas;
- Projeto, construção e teste da solução escolhida para outros materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aprimorados. Conforme o SYSCOHADA, as despesas incorridas na fase da pesquisa, ou na fase de desenvolvimento de um projeto interno, são reconhecidas como ativos intangíveis se a entidade puder demonstrar os seis critérios a seguir simultaneamente:
 - A viabilidade técnica de concluir o ativo intangível para comissionamento ou venda;
 - Sua intenção de completar o ativo intangível e usá-lo ou vendê-lo;
 - Sua capacidade de usar ou vender o ativo intangível;
 - Como o ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros;
 - A disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros adequados para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
 - Sua capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento

Caso contrário, essas despesas constituem cobranças.

Divergências entre a norma IAS 38 e a do SYSCOHADA

Em geral, as disposições da IAS 38 foram mantidas pelo SYSCOHADA. No entanto, existem algumas discrepâncias que se relacionam. O fundo de comércio é depreciado somente quando há uma indicação de deterioração e conforme ao SYSCOHADA, não há reavaliação possível de ativos intangíveis.

4.2.11 Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração

Norma internacional IAS 39

Um instrumento financeiro é reconhecido nas demonstrações financeiras quando a entidade se torna parte de um contrato do instrumento financeiro. Uma

entidade remove um passivo financeiro de sua demonstração da posição financeira quando sua obrigação é extinta.

Uma entidade remove um ativo financeiro de sua demonstração da posição financeira quando seus direitos contratuais aos fluxos de caixa do ativo expiram; quando transferiu o ativo e substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade; ou quando transferiu o ativo e reteve alguns riscos e recompensas substanciais de propriedade, mas a outra parte pode vender o ativo. Os riscos e recompensas retidos são reconhecidos como um ativo.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

O sistema contábil OHADA, não separa os instrumentos financeiros como as normas internacionais (IAS 36, IAS 39), ou seja, classificação formal por categorias. Na prática, existem: créditos e dívidas, empréstimos, títulos financeiros e contratos financeiros (futuros financeiros). O critério de classificação de um instrumento financeiro emitido leva em consideração a forma jurídica. Então temos:

- Títulos de participação: valor em uso;
- Títulos imobilizado e investimento: valor que leva em consideração as perspectivas de evolução da entidade detida;
- Outros títulos de longo prazo e títulos de investimento: preço médio no último mês, se cotado, ou valor provável de negociação, se não listado.

Contas a receber e empréstimos avaliados ao valor nominal e não ao custo amortizado (taxa de juros efetiva). Os custos de emissão de empréstimos são reconhecidos na totalidade no exercício em que são incorridos. Os prêmios de reembolso são reconhecidos ao longo do prazo do empréstimo na proporção de obrigações acumuladas ou juros acumulados (para títulos reembolsáveis em multa).

Divergências entre a norma IAS 39 e a do SYSCOHADA

De acordo com o IFRS, os prêmios de reembolso e os custos de emissão são alocados usando o método do custo amortizado.

4.2.12 Propriedade de Investimento

Norma internacional IAS 40

Propriedade de investimento é um terreno ou um edifício (incluindo parte de um edifício) ou ambos:

- Mantidos para ganhar aluguel ou para valorização do capital ou ambos;
- Não ocupado pelo proprietário;
- Não utilizado na produção ou fornecimento de bens e serviços no contexto de suas atividades operacionais normais ou na administração; e
- Não mantido para venda no curso normal dos negócios.

Propriedade de investimento pode incluir propriedade de investimento que está sendo reconstruída. Uma propriedade de investimento é mensurada inicialmente pelo custo. O custo de uma participação na propriedade para investimento mantida sob um arrendamento é mensurado de acordo com a IAS 17 pelo menor valor entre o valor justo da participação no imóvel e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação.

Para mensuração subsequente, uma entidade deve adotar alternativamente o modelo de valor justo ou o custo como sua política contábil para todas as propriedades de investimento. Todas as entidades devem determinar o valor justo para mensuração (se a entidade usar o modelo de valor justo) ou divulgação (se usar o modelo de custo). O valor justo reflete as condições de mercado no final do período coberto pelo relatório.

Norma de Contabilidade SYSCOHADA

Para o SYSCOHADA uma propriedade para investimento é um ativo imobiliário, ou seja, um edifício, ou parte de um edifício, ou ambos (terrenos e edifícios) mantidos pelo proprietário ou pelo arrendatário, sob um contrato de *crédit-bail* ou locação-venda para retirar aluguéis ou para avaliar o capital ou para ambos.

Constitui uma propriedade de investimento:

- Terreno mantido com o objetivo de investimento de capital a longo prazo, e não para uma venda a curto prazo, como parte da atividade comum.

- Terrenos mantidos para uso futuro que atualmente são indeterminados (os terrenos são considerados mantidos para valorização do capital), exceto onde os únicos usos possíveis não se enquadram na definição de propriedade de investimento;
- Um prédio de apartamentos na entidade (ou mantido pela entidade como parte de um arrendamento);
- Um prédio vago, mas mantido para aluguel sob arrendamentos operacionais;
- Uma propriedade que está em construção ou desenvolvimento para uso posterior como propriedade de investimento.

Divergências entre a norma IAS 40 e a do SYSCOHADA

As disposições da IAS 40 foram mantidas pelo SYSCOHADA. No entanto, após o reconhecimento inicial, todas as propriedades de investimento devem ser avaliadas apenas de acordo com o modelo de custo, diferentemente do IFRS, que também inclui a possibilidade mensuração a valor justo.

4.2.13 Segmentos Operacionais

Norma internacional IFRS 8

O IFRS 8 exige que uma entidade cujos títulos de dívida ou patrimônio sejam negociados publicamente divulgue informações para permitir que os usuários de suas demonstrações financeiras avaliem a natureza e os efeitos financeiros das diferentes atividades de negócios em que se envolve e dos diferentes ambientes econômicos em que opera.

Ele especifica como uma entidade deve relatar informações sobre seus segmentos operacionais nas demonstrações financeiras anuais e nos relatórios financeiros intermediários. Também estabelece requisitos para divulgações relacionadas sobre produtos e serviços, áreas geográficas e principais clientes.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

O SYSCOHADA não adotou essa norma. Porém, no nível do Plano Contábil Geral da OHADA (PCGO), planejou que as empresas fornecessem dados estatísticos e setoriais nas Notas Explicativas anexadas (nota 32: Produção do exercício contábil e Nota 33: Compras destinadas para produção).

No nível do sistema contábil relacionado às demonstrações contábeis consolidadas e combinadas, o sistema planeja fornecer informações por segmento nas Notas Explicativas às demonstrações contábeis consolidadas de acordo com os requisitos da IFRS 8 (segmentos operacionais).

4.2.14 Demonstrações Financeiras Consolidadas

Norma internacional IFRS 10

A IFRS 10 estabelece princípios para preparar e apresentar demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou mais outras entidades. IFRS 10:

- Exige que uma entidade (controladora) que controle uma ou mais outras entidades (subsidiárias) apresente demonstrações financeiras consolidadas;
- Define o princípio do controle e estabelece o controle como base para a consolidação;
- Define como aplicar o princípio do controle para identificar se um investidor controla uma investida e, portanto, deve consolidá-la;
- Define os requisitos contábeis para a preparação das demonstrações financeiras consolidadas; e
- Define uma entidade de investimento e estabelece uma exceção à consolidação de subsidiárias específicas de uma entidade de investimento.

As demonstrações financeiras consolidadas são demonstrações financeiras que apresentam os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa de uma controladora e de suas subsidiárias como os de uma única entidade econômica.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

No espaço OHADA, qualquer entidade que tenha sua sede social ou atividade principal em um dos países e que controle exclusiva ou conjuntamente uma ou mais entidades, deve preparar e publicar anualmente as demonstrações financeiras consolidadas de todas as entidades e um relatório sobre o gerenciamento deste conjunto.

As entidades que exercem influência sobre uma ou mais entidades não precisam preparar e publicar contas consolidadas. Por outro lado, quando existe a obrigação de preparar contas consolidadas, as entidades sob influência significativa são incluídas no escopo da consolidação.

As demonstrações financeiras consolidadas são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade econômica. A preparação e publicação das demonstrações financeiras consolidadas é de responsabilidade dos órgãos administrativos ou de gestão da entidade dominante da entidade consolidada, denominada consolidadora. O SYSCOHADA preconiza dois métodos para realizar essa consolidação.

❖ Método de integração global

As contas das entidades sob o controle exclusivo da entidade consolidadora são totalmente consolidadas (art. 80 AUDC), a integração consiste em:

- Consolidar integralmente nas contas da entidade consolidadora os itens das contas das entidades consolidadas, após qualquer atualização;
- Alocar patrimônio e lucro entre os interesses da entidade consolidadora e os interesses de outros acionistas ou associados conhecidos como interesses minoritários
- Eliminar transações e contas entre a entidade totalmente consolidada e outras entidades consolidadas.

❖ **Método de integração proporcional**

As contas das entidades controladas em conjunto com outros parceiros ou acionistas pela entidade consolidadora são consolidadas proporcionalmente (art. 80 AUDC). A consolidação por integração proporcional consiste em:

- Incluir nas contas das entidades consolidadas a parte representativa de seus interesses nas contas da entidade consolidada, após eventuais reformulações. Portanto, não são reconhecidos interesses minoritários
- Eliminar transações e contas entre a entidade proporcionalmente integrada e as outras entidades consolidadas.

❖ **Método da equivalência patrimonial**

As contas das entidades sobre as quais a entidade consolidadora exerce influência significativa são consolidadas pelo método da equivalência patrimonial. O método da equivalência patrimonial consiste em:

- Substituir o valor dos títulos detidos pela participação no patrimônio líquido, incluindo o resultado do exercício determinado de acordo com as regras de consolidação;
- Eliminar transações e contas entre a entidade contabilizada no patrimônio e outras entidades consolidadas.

De acordo com esse método, o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e subsequentemente ajustado para refletir as mudanças na participação cotada do investidor nos ativos líquidos da empresa investida que ocorrem após a aquisição.

Divergências entre a norma IFRS 10 e a do SYSCOHADA

De acordo com a SYSCOHADA, controle é definido como o poder de governar as políticas financeiras e operacionais de uma entidade, a fim de se beneficiar de suas atividades. A noção de controle de fato é diferente, já que nesse caso é demonstrado quando a entidade controladora ou mãe nomeia a maioria dos membros dos órgãos de administração por dois anos consecutivos ou presume-se por dois anos sucessivos:

- Detém uma fração superior a 40% dos direitos de voto,
- Nenhum terceiro possui direta ou indiretamente, uma fração superior.

De acordo com o IFRS, não há presunção, o controle deve ser feito caso por caso. Diferentemente do IFRS, é possível excluir entidades do escopo da consolidação pelo único motivo de que existem restrições severas e duradouras à capacidade de transferir os fundos para a entidade consolidadora.

4.2.15 Mensuração do Valor Justo

Norma internacional IFRS 13

O IFRS 13 define o valor justo, estabelece uma estrutura para mensurar o valor justo e requer divulgações sobre as mensurações do valor justo. Aplica-se quando outra norma internacional exige ou permite mensurações de valor justo ou divulgações sobre mensurações de valor justo (e mensurações baseadas no valor justo, como valor justo menos custos para vender), exceto em circunstâncias especificadas nas quais outras normas governam. Por exemplo, o IFRS 13 não especifica os requisitos de mensuração e divulgação para transações de pagamento com base em ações, arrendamentos ou redução ao valor recuperável de ativos, também não estabelece requisitos de divulgação para valores justos relacionados a benefícios de empregados e planos de aposentadoria.

Define o valor justo como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago para transferir um passivo numa transação ordenada entre participantes do mercado na data da mensuração (um preço de saída). Ao mensurar o valor justo, uma entidade utiliza as premissas que os participantes do mercado usariam ao precificar o ativo ou o passivo nas condições atuais de mercado, incluindo premissas sobre risco. Como resultado, a intenção de uma entidade de manter um ativo ou liquidar ou cumprir um passivo não é relevante na mensuração do valor justo.

Norma de contabilidade SYSCOHADA

As disposições desta norma não foram adotadas pelo SYSCOHADA, pois considera que:

- Nas contas individuais, o conceito de valor justo não é usado, mas sim o valor presente definido no artigo 42 da Lei Uniforme.
- Nas demonstrações financeiras consolidadas, o sistema contábil referente às contas consolidadas e combinadas não menciona explicitamente o valor justo, exceto no contexto de combinações de negócios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo procurou analisar a evolução da contabilidade nos países da Zona do Franco e fornece uma melhor compreensão da recente convergência da África francófona em relação às normas internacionais IFRS. A partir dos resultados foi observado que se iniciou pelos padrões contábeis adotados, desde o Plano Geral da Contabilidade (PCG) da França de 1957 (período pré-independência), até o processo de convergência das normas internacionais IFRS.

Com a criação da Bolsa Regional e dos Valores Mobiliários (BRVM) nos anos 90, os países da Zona do Franco sofreram pressão do Banco Mundial (BM), Fundo Monetário Internacional (FMI) e das empresas multinacionais. Os países da Zona do Franco eram relativamente impostos a adotar as normas internacionais para acompanhar a mundialização.

O caminho de convergência das IFRS foi um caminho complexo, por exemplo, com a queda das normas do Plano OCAM de 1970. Para que as antigas colônias conquistassem suas próprias normas contábeis, houve necessidade de muitas negociações com o antigo colonizador.

O estudo ilustra que a França foi um agente principal no processo de convergência, pois os países francófonos adotaram duas vezes o Plano Geral de Contabilidade (PCG 1957 e PCG 1982). Além do mais, deve-se salientar que os padrões contábeis nos países africanos francófonos, eram muito semelhantes aos padrões contábeis franceses e não eram totalmente adaptados ao contexto socioeconômico desses países.

O processo de convergência das normas IFRS foi um processo demorado pelo motivo de começar a inserir as normas IFRS nas normas SYSCOHADA a partir de 2014, mas somente em 2017 foi adotado oficialmente. A convergência ocorreu de formas diferentes nos países francófonos porque seguiram caminhos opostos dos demais países. Constatou-se que as normas internacionais podem ser interpretadas e aplicadas de maneira distinta em diferentes países.

Deve-se enfatizar que esses países adotaram oficialmente as normas internacionais IFRS no dia 26 de janeiro de 2017, mas a aplicação entrou em vigor somente a partir 01 de janeiro 2018, para as contas pessoais das entidades e, 1 de janeiro de 2019 para as demonstrações financeiras produzidas de acordo com as normas IFRS. É importante enfatizar que as normas IFRS se aplicam somente nas

empresas cotadas na BRVM e essas empresas devem publicar as demonstrações financeiras em normas SYSCOHADA e IFRS.

A comparação entre as normas IFRS e SYSCOHADA, foi necessária para conhecer as normas de contabilidade IFRS, tanto as do IASB, quanto as do SYSCOHADA. Após levantar as normas internacionais de contabilidade equivalentes ao SYSCOHADA, foi possível verificar que ainda pairam pequenas divergências quanto à convergência das normas locais com as internacionais do IASB.

São essas normas de apresentação das Demonstrações Financeiras, Benefícios de empregados, Instrumentos financeiros, *Impairment* de Ativos, Propriedade de Investimento, Segmentos Operacionais, Demonstrações financeiras consolidadas e mensuração do Valor Justo que apresentam algumas divergências. Como exposto anteriormente e de maneira global, não apresenta divergências significativas entre as normas contábeis IFRS e SYSCOHADA.

A principal contribuição deste estudo é a ligação dos diferentes fatos principais da evolução da contabilidade para explicar como se deu o processo recente de convergência das normas internacionais IFRS pelos países africanos de influência francesa, que aconteceram em períodos diferentes e que foram publicados por autores diferentes.

O tema abordado por essa dissertação ainda é pouco debatido e estudado no meio literário, portanto, as pesquisas realizadas acerca desse assunto contribuem consideravelmente para difundir e demonstrar a importância da contabilidade na África, principalmente nos países francófonos, que foram o centro de análise da dissertação em questão.

Portanto, com o novo passo em direção ao IFRS é provável que ocorra a extinção da história dos padrões contábeis na África francófona. Apenas futuramente é possível constatar a aplicação total das normas IFRS por parte dos países relacionados e, esses irão se deparar com dificuldades na prática. Contudo, por dificuldades enfrentadas anteriormente, ainda não é possível afirmar que haverá uma difusão, estabilização, bem como sucesso das normas IFRS implementadas.

REFERÊNCIAS

- ALESINA, Alberto; DOLLAR, David. Who Gives Foreign Aid to Whom and Why ? [s. l.], v. 63, n. March, p. 33–63, 2000.
- AVELE, Donatien; DEGOS, Jean-Guy. Compatibility between OHADA accounting system and IASB conceptual framework (IFRS): the real difficulties and false problems. [s. l.], 2012.
- AVELÉ, Donatien; DEGOS, Jean Guy. Standardisation of international accounting: harmonisation between OHADA and IASB (IFRS) reference frameworks. **African J. of Accounting, Auditing and Finance**, [s. l.], v. 3, n. 1, p. 27, 2014.
- BAMPOKY, Boniface. To cite this version : HAL Id : hal-01902203 Les difficultés de normalisation comptable dans l ' espace OHADA Accounting normalization difficulties in the OHADA zone. [s. l.], 2018.
- BAMPOKY, Boniface. Les difficultés de normalisation comptable dans l ' espace OHADA Accounting normalization difficulties in the. [s. l.], 2019.
- BAMPOKY, Boniface; BONIFACE BAMPOKY. **La perception du processus de normalisation OHADA au Sénégal The perception of the OHADA standardization process in Senegal**. [s.l: s.n.].
- BAUDOT, Lisa. **GAAP convergence or convergence Gap: Unfolding ten years of accounting change**. [s.l: s.n.]. v. 27
- BENQUET, Patrick. **Françafrique: 50 années sous le sceau du secret**. paris: Phares et Balises, 2010.
- BIT. La situation comptable au Mali. [s. l.], 1985.
- BLIN, P. Du plan comptable OCAM au projet de plan comptable zone franc ou de l'exception culturelle comptable Française. in **Burlaud, A. (Ed.), Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon, Foucher, Paris**, [s. l.], v. Paris, p., p. 1995, 1995.
- BRISTON, R. J. The evolution of accounting in developing countries. **International Journal of Accounting Education and Research, Vol. 14 No. 1**, [s. l.], v. pp. 105-12, n. May, p. 147–156, 1978.
- BURLAUD, Alain; COLASSE, Bernard. Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? **Comptabilité - Contrôle - Audit**, [s. l.], v. 16, n. 3, p. 153, 2010.
- CAUSSE, Geneviève. Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence

dans les pays d'Afrique francophone. **Comptabilité - Contrôle - Audit**, [s. l.], v. 5, n. 3, p. 211, 1999.

CHAMISA, Edward E. The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe. **The International Journal of Accounting**, [s. l.], v. 35, n. 2, p. 267–286, 2002.

DEGOS, Jean Guy; LEVANT, Yves; TOURON, Philippe. The history of accounting standards in French-speaking African countries since independence: The uneasy path toward IFRS. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, [s. l.], v. 32, n. 1, p. 75–100, 2019.

DICKO, Saidatou; FORTIN, Anne. IFRS adoption and the opinion of OHADA accountants IFRS adoption and the opinion of OHADA accountants Saidatou Dicko and Anne Fortin *. [s. l.], n. January, 2014.

ELAD, Charles. The development of accounting in the Franc zone countries in Africa. **International Journal of Accounting**, [s. l.], v. 50, n. 1, p. 75–100, 2015.

FEUDJO, Jules Roger. Harmonisation des normes africaines (OHADA) et internationales (IAS/IFRS) : une urgence ou une exigence ? **La Revue des Sciences de Gestion**, [s. l.], v. 245–246, n. 5, p. 149, 2015.

FORTIN, Anne; FORTIN, Anne. 1947 French Accounting Plan : Origins and influences on subsequent practice. [s. l.], v. 18, n. 2, 1991.

GIL, Antonio Car. **12 - Questionário**. [s.l: s.n.]. Disponível em: <<https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9cnicas-de-pesquisa-social.pdf>>

GOUADAIN, D. L'École de comptabilité et l'Afrique ou du formalisme comptable au pays de l'informel. in **Burlaud, A. (Ed.), Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon, Foucher, Paris**, [s. l.], v. pp. 233-24, p. 1995, 1995.

GOUADAIN, Daniel; EL BACHIR WADE. **Comptabilité générale système comptable ohada**. [s.l: s.n.].

HENDRISKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 5^o edição ed. [s.l: s.n.].

HOPPER, Trevor; LASSOU, Philippe; SOOBAROYEN, Teerooven. Globalisation, accounting and developing countries. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 43, p. 125–148, 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2016.06.003>>

JACQUES, Philippe; LASSOU, Codjo; HOPPER, Trevor. Critical Perspectives on

- Accounting Government accounting reform in an ex-French African colony: The political economy of neocolonialism. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 36, p. 39–57, 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2015.10.006>>
- JAYEOBA, Olajumoke; AJIBADE, Ayodeji. EVOLUTION OF ACCOUNTING STANDARDS IN NIGERIA: A HISTORICAL EVOLUTION OF ACCOUNTING STANDARDS IN NIGERIA: A HISTORICAL PERSPECTIVE. [s. l.], n. August, 2016.
- KHOUATRA, Djamel. To cite this version: HAL Id: hal-01899754 EVOLUTION ET DIVERSITE DES SYSTEMES COMPTABLES: LE CAS DE SYSTEMES. [s. l.], 2018.
- KOUADIO ARRIO. **ESTUDO DAS CONDIÇÕES DE REGULAÇÃO DAS NORMAS DO IASB EM PAÍSES MEMBROS DA ORGANIZAÇÃO PARA A HARMONIZAÇÃO DO DIREITO DOS NEGÓCIOS EM AFRICA (O.H.A.D.A)**. 2009. Universidade de Brasília (UnB), [s. l.], 2009. Disponível em: <<https://repositorio.unb.br/handle/10482/8163>>
- MAYEGLE, François-Xavier. OHADA Accounting System and Harmonization of Accounting Practice in Francophone Sub-Saharan Africa. **International Journal of Business and Social Science**, [s. l.], v. 5, n. 10, p. 233–240, 2014.
- MOUSSA, Boka. On The Development of West African Accounting System. **International Journal of Business and Management**, [s. l.], v. 5, n. 5, p. 62–73, 2010.
- NCHENDEH, Christian. 2017 REVISED OHADA ACCOUNTING PLAN. [s. l.], n. April, 2019.
- NGANTCHOU, Alexis. OHADA: Une réconciliation des modèles « européen continental ». [s. l.], 2011.
- NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. 3 ed ed. São Paulo.
- OCAM. Plan comptable général des entreprises. In: LA DÉCOUVERTE (Ed.). **Foucher, Paris**. [s.l.] : Repères, 1988. p. 138.
- OHADA, J. O. OHADA Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises. [s. l.], p. 1–17, 2000.
- OSSUNG, Michael ForzehF. Assessment of Compliance with OHADA Uniform Accounting Act by Public Limited Companies. **Accounting and Finance Research**, [s. l.], v. 5, n. 3, 2016.
- OSULEYMANOU, Kadouamai; NDOUESSINGONE, Hervéme. Problematic of

Accounting Evolutivity: An Answer Through the Analysis of SYSCOHADA in the Cameroonian Context □. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, [s. l.], v. 14, n. 12, p. 648–670, 2018.

PÉROCHON, C. Normalisation comptable French-speaking. in **Colasse, B (Ed.)**, **Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, 2nd ed.**, Economica, Paris, [s. l.], v. pp. 1081-1, p. 2009, 2009.

RAHAMAN, Abu Shiraz. Critical accounting research in Africa: Whence and whither. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 21, n. 5, p. 420–427, 2010. Disponible em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2010.03.002>>

RANDRIAMIARANA, Joëlle. The role of accounting in economic development: case of IFRS adoption in Western Africa. **Recherches en Sciences de Gestion**, [s. l.], v. 110, n. 5, p. 61, 2016.

ROBERT, OERT. **La construction du droit comptable**. [s.l: s.n.].

SIAN, S. Inclusion , exclusion and control : The case of the Kenyan accounting professionalisation project. [s. l.], v. 31, p. 295–322, 2006.

SYSCOHADA. **Système Comptable OHADA Guide d'application**, 2017. a.

SYSCOHADA. **Guide d'application IFRS espace OHADA**, 2017. b.

SYSCOHADA. ACTE UNIFORME RELATIF AU DROIT COMPTABLE ET A L'INFORMATION FINANCIER. In: 2017c, **Anais...** [s.l: s.n.]

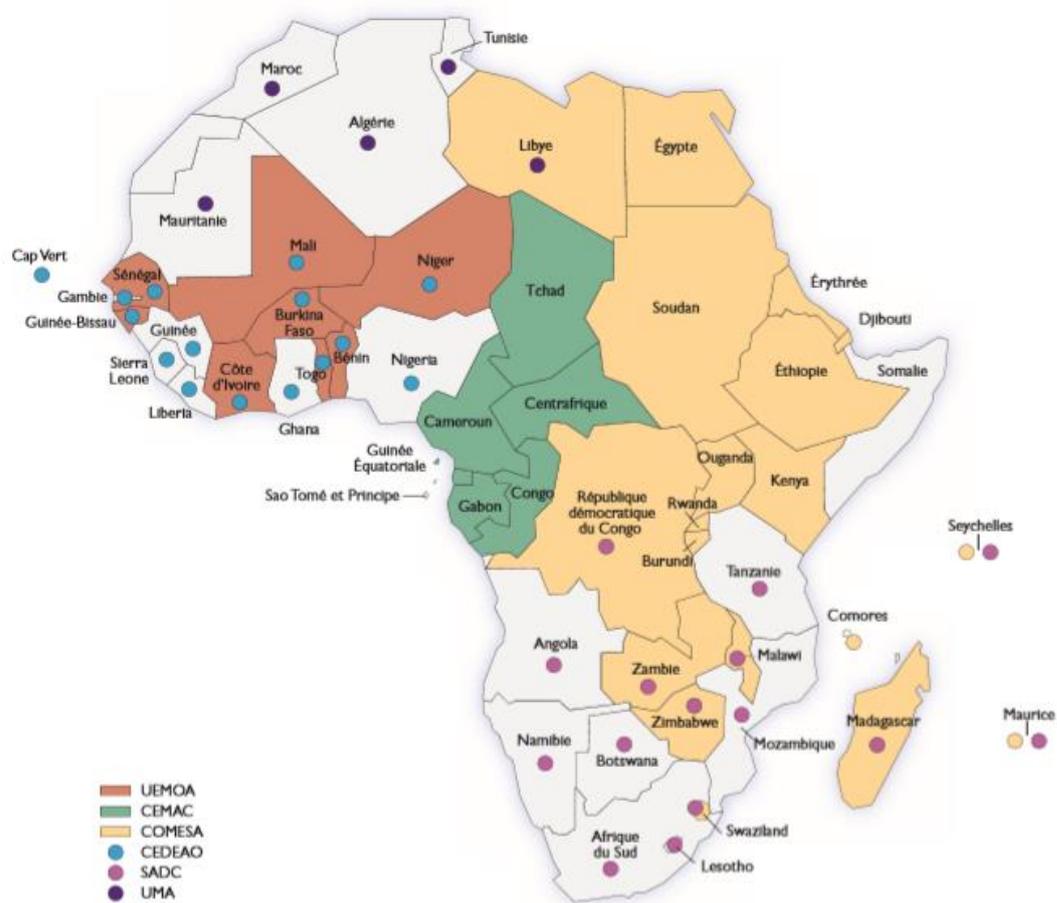
TOKO, Jérémie; SOULEYMANOU, Kadouamaï. Le Franc CFA et le système comptable OHADA. **La Revue des Sciences de Gestion**, [s. l.], v. 249–250, n. 3, p. 41, 2015.

UNIFORME, Acte et al. OHADA Organisation pour l ' Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires ACTE UNIFORME RÉVISÉ RELATIF AU COMMERCIALES ET DU GROUPEMENT D ' INTÉRÊT. [s. l.], p. 1–209, 2014.

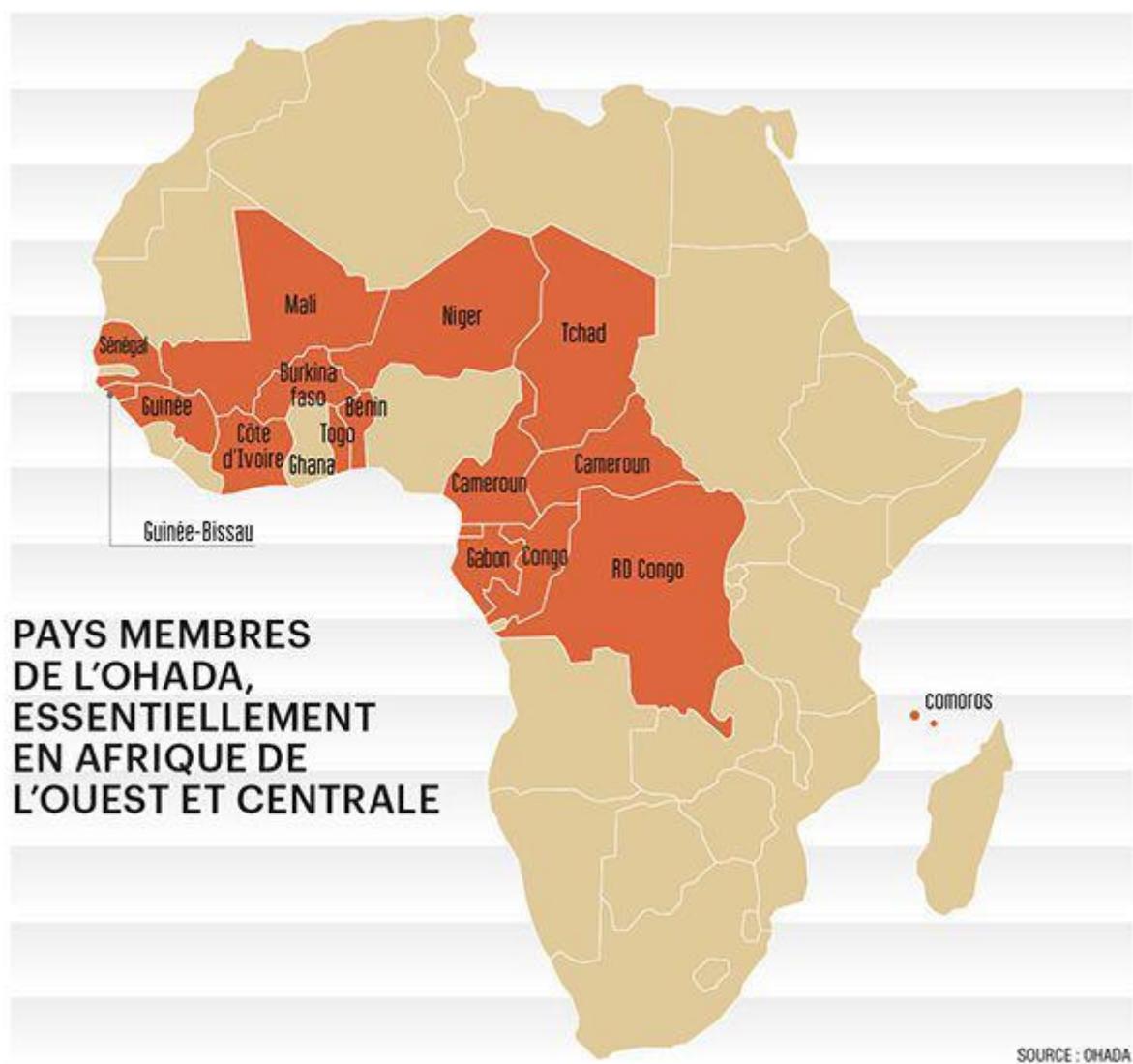
WALTON, Peter. **La comptabilité anglo-saxonne**,. Repères ed. [s.l: s.n.].

YIHDEGO, Zeray. The African Union: Founding Principles, Frameworks and Prospects. **European Law Journal**, [s. l.], v. 17, n. 5, p. 568–594, 2011.

ANEXO A: Zonas Econômicas na África



Fonte: IZF 2019

ANEXO B: Os Países do espaço OHADA

Fonte: OHADA 2019

ANEXO C: Balanço patrimonial da empresa AIR LIQUIDE CÔTE D'IVOIRE

BILAN SYSTEME NORMAL
PAGE 1/4

BILAN

Dénomination sociale de l'entreprise : AIR LIQUIDE CÔTE D'IVOIRE Sigle usuel : _____
 Adresse : 01 BP 1753 ABIDJAN 01
 N° d'identification fiscale : 0100769 H Exercice clos le : 31 décembre 2016 Durée (en mois) : 12

Réf.	ACTIF	Exercice N			Ex. N - 1
		Brut	Amort/Prov	Net	Net
	ACTIF IMMOBILISE (1)				
AA	Charges immobilisées				
AX	Frais d'établissement				
AY	Charges à répartir				
AC	Primes de remboursement des obligations				
AD	Immobilisations incorporelles				
AE	Frais de recherche et de développement				
AF	Brevets, licences, logiciels	11 051 960	11 051 955	5	5
AG	Fonds commercial	80 000 000		80 000 000	80 000 000
AH	Autres immobilisations incorporelles				
AI	Immobilisations corporelles				
AJ	Terrains	28 392 245	28 392 245		14 090 917
AK	Bâtiments	296 989 003	288 895 215	8 093 788	18 242 222
AL	Installations et agencements	216 998 385	136 428 837	80 569 548	86 806 243
AM	Matériel	7 394 795 198	3 910 718 326	3 484 076 872	2 627 344 428
AN	Matériel de transport	196 363 382	184 127 055	12 236 327	19 448 529
AP	Avances et acomptes versés sur immobilisations	194 010 657		194 010 657	5 459 036
AQ	Immobilisations financières				
AR	Titres de participation				
AS	Autres immobilisations financières	75 249 866		75 249 866	58 621 654
AW	(1) dont H.A.O. : Brut /				
	Net /				
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISE (I)	8 493 850 696	4 559 613 633	3 934 237 063	2 910 013 034

BILAN

Dénomination sociale de l'entreprise : AIR LIQUIDE CÔTE D'IVOIRE Sigle usuel : _____
 Adresse : 01 BP 1753 ABIDJAN 01
 N° d'identification fiscale : 0100769 H Exercice clos le : 31 décembre 2016 Durée (en mois) : 12

Réf.	ACTIF	Exercice N			Ex. N - 1
		Brut	Amort/Prov	Net	Net
AZ	Report total Actif immobilisé	8 493 850 696	4 559 613 633	3 934 237 063	2 910 013 034
ACTIF CIRCULANT					
BA	Actif circulant H.A.O.	9 072 238		9 072 238	9 072 238
BB	Stocks				
BC	Marchandises	1 821 550 534	286 597 828	1 534 952 706	1 652 327 402
BD	Matières premières et autres Approvisionnements	1 318 330 641	14 165 881	1 304 164 760	1 276 231 688
BE	En-cours				
BF	Produits fabriqués	52 795 957		52 795 957	39 187 786
BG	Créances et emplois assimilés				
BH	Fournisseurs, avances versées	123 038 102		123 038 102	181 761 620
BI	Clients	4 381 536 997	587 284 217	3 794 252 780	4 174 148 978
BJ	Autres créances	2 740 395 460		2 740 395 460	2 113 023 686
BK	TOTAL ACTIF CIRCULANT (II)	10 446 719 929	888 047 926	9 558 672 003	9 445 753 398
TRESORERIE-ACTIF					
BQ	Titres de placement				
BR	Valeurs à encaisser	42 446 508		42 446 508	66 259 796
BS	Banques, chèques postaux, caisse	3 456 443 352	7 278 592	3 449 164 760	29 696 920
BT	TOTAL TRESORERIE – ACTIF (III)	3 498 889 860	7 278 592	3 491 611 268	95 956 716
BU	Ecarts de conversion-Actif (IV) (perte probable de change)				
BZ	TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)	22 439 460 485	5 454 940 151	16 984 520 334	12 451 723 148

BILANDénomination sociale de l'entreprise : **AIR LIQUIDE CÔTE D'IVOIRE**

Sigle usuel : _____

Adresse : 01 BP 1753 ABIDJAN 01N° d'identification fiscale : 0100769 H Exercice clos le : 31 décembre 2016 Durée (en mois) : 12

Réf.	PASSIF (avant répartition)	Exercice N	Exercice N - 1
	CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES		
CA	Capital	873 400 000	873 400 000
CB	Actionnaires capital non appelé		
CC	Primes et réserves		
CD	Primes d'apport, d'émission, de fusion		
CE	Ecarts de réévaluation	275 903 262	275 903 262
CF	Réserves indisponibles	174 680 000	174 680 000
CG	Réserves libres	180 647 479	180 647 479
CH	Report à nouveau + ou -	1 652 803 398	1 297 265 719
CI	Résultat net de l'exercice (bénéfice + ou perte -)	69 103 740	355 537 679
CK	Autres capitaux propres		
CL	Subventions d'investissements		
CM	Provisions réglementées et fonds assimilés	4 810 697 084	1 786 817 144
CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES (I)	8 037 234 963	4 944 251 283
	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES (1)		
DA	Emprunts	1 213 374 645	206 360 575
DB	Dettes de crédit-bail et contrats assimilés		
DC	Dettes financières diverses	19 880 385	41 377 970
DD	Provisions financières pour pertes et charges	305 620 904	237 899 389
DE	(1) dont H.A.O. : _____		
DF	TOTAL DETTES FINANCIERES (II)	1 538 875 934	485 637 934
DG	TOTAL RESSOURCES STABLES (I + II)	9 576 110 897	5 429 889 217

BILANDénomination sociale de l'entreprise : **AIR LIQUIDE CÔTE D'IVOIRE**

Sigle usuel : _____

Adresse : 01 BP 1753 ABIDJAN 01N° d'identification fiscale : 0100769 H Exercice clos le : 31 décembre 2016 Durée (en mois) : 12

Réf.	PASSIF (avant répartition)	Exercice N	Exercice N - 1
DG	Report Total ressources stables	9 576 110 897	5 429 889 217
	PASSIF CIRCULANT		
DH	Dettes circulantes et ressources assimilées H.A.O.	959 265 711	16 241 406
DI	Clients, avances reçues	550 339 669	763 302 924
DJ	Fournisseurs d'exploitation	2 199 901 587	1 832 588 636
DK	Dettes fiscales	408 163 982	515 271 931
DL	Dettes sociales	230 212 835	237 971 381
DM	Autres dettes	1 419 737 125	873 127 749
DN	Risques provisionnés		
DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT (III)	5 767 620 909	4 238 504 027
	TRESORERIE – PASSIF		
DQ	Banques, crédits d'escompte		
DR	Banques, crédits de trésorerie	1 300 000 000	2 045 000 000
DS	Banques, découverts	340 788 528	738 329 904
DT	TOTAL TRESORERIE – PASSIF (IV)	1 640 788 528	2 783 329 904
DV	Ecart de conversion-Passif (V) (gain probable de change)		
DZ	TOTAL GENERAL (I + II + III + IV + V)	16 984 520 334	12 451 723 148

ANEXO D: Tabela Financeira de Origem e Aplicação de Recursos (TAFIRE)

TAFIRE SYSTEME NORMAL
PAGE 1/4

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS (TAFIRE)

Dénomination sociale de l'entreprise : AIR LIQUIDE CÔTE D'IVOIRE Sigle usuel : _____
 Adresse : 01 BP 1753 ABIDJAN 01
 N° d'identification fiscale : 0100769H Exercice clos le : 31 décembre 2016 (en mois) : 12

1re PARTIE : DÉTERMINATION DES SOLDES FINANCIERS DE L'EXERCICE N

■ CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)

CAFG = EBE

- Charges décaissables restantes }
 + Produits encaissables restants } A l'exclusion des cessions
 d'actif immobilisé

(SA) Frais financiers	178 820 315	E.B.E.	-632 890 714
(SC) Pertes de change	2 809 707	(TT) Transferts de charges d'exploitation	942 540 058
(SL) Charges H.A.O.		(UA) Revenus financiers	
(SQ) Participation		(UE) Transferts de charges financières	
(SR) Impôts sur le résultat	83 091 893	(UC) Gains de change	2 974 051
		(UL) H.A.O.	
		(UN) Transferts de charges H.A.O.	
Total (I)	264 721 915	Total (II)	312 623 395

CAFG : Total (II) - Total (I) = 47 901 480 **KA** (N - 1) : 229 456 995

■ AUTOFINANCEMENT (A.F.)

AF = CAFG - Distributions de dividendes dans l'exercice (1)

AF = 47 901 480 - _____ = 47 901 480 **KB** (N - 1) : -381 923 005

■ VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (B.F.E.)

Var. B.F.E. = Var. Stocks (2) + Var. Créances (2) + Var. Dettes circulantes (2)

Variation des stocks : N - (N - 1)	Emplois augmentation (+)	Ressources diminution (-)
(BC) Marchandises		ou 117 374 696
(BD) Matières premières	27 933 072	ou
(BE) En-cours		ou
(BF) Produits fabriqués	13 608 171	ou
(A) Variation globale nette des stocks		ou 75 833 453

(1) Dividendes mis en paiement au cours de l'exercice y compris les acomptes sur dividendes.

(2) A l'exclusion des éléments H.A.O.

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS (TAFIRE)

(suite)

Dénomination sociale de l'entreprise : **AIR LIQUIDE CÔTE D'IVOIRE**

Sigle usuel : _____

Adresse : 01 BP 1753 ABIDJAN 01N° d'identification fiscale : 0100769 H Exercice clos le : 31 décembre 2016 (en mois) : 12

Variation des créances : N – (N – 1)	Emplois augmentation (+)	Ressources diminution (–)
(BH) Fournisseurs, avances versées		ou 58 723 518
(B I) Clients		ou 379 896 198
(BJ) Autres créances	627 371 774	ou
(BU) Ecart de conversion - Actif (1)		ou
(B) Variation globale nette des créances	188 752 058	ou

Variation des dettes circulantes : N – (N – 1)	Emplois diminution (–)	Ressources augmentation (+)
(D I) Clients, avances reçues	212 963 255	ou
(D J) Fournisseurs d'exploitation		ou 367 312 951
(DK) Dettes fiscales	107 107 949	ou
(DL) Dettes sociales	7 758 546	ou
(DM) Autres dettes		ou 546 609 376
(DN) Risques provisionnés		ou
(DV) Ecart de conversion - Passif (2)		ou
(C) Variation globale nette des dettes circulantes		ou 586 092 577

VARIATION DU B.F.E. = (A) + (B) + (C)	XC	ou	473 173 972
--	----	----	--------------------

■ EXCEDENT DE TRESORERIE D'EXPLOITATION (E.T.E.)

ETE = EBE Stocks (2) – Variation BFE – Production immobilisée

	N	N – 1
Excédent brut d'exploitation	-632 890 714	-256 664 143
– Variation du B.F.E. (- si emplois ; + si ressources) (+ ou -)	473 173 972	-574 203 188
– Production immobilisée	- 0 -	- 0 -
EXCEDENT DE TRESORERIE D'EXPLOITATION	-159 716 742	-830 867 331

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS (TAFIRE)

2e PARTIE : TABLEAU

Dénomination sociale de l'entreprise : AIR LIQUIDE CÔTE D'IVOIRE Sigle usuel : _____
 Adresse : 01 BP 1753 ABIDJAN 01
 N° d'identification fiscale : 0100769 H Exercice clos le : 31 décembre 2016 Durée (en mois) : 12

Réf.		Exercice N		Exercice N - 1
		Emplois	Ressources	(E - ; R +)
	I. INVESTISSEMENTS ET DESINVESTISSEMENTS			
FA	Charges immobilisées (augmentations dans l'exercice)		////////////////////	
	Croissance interne			
FB	Acquisitions/Cessions d'immobilisations incorporelles			
FC	Acquisitions/Cessions d'immobilisations corporelles	1 419 602 271	3 524 810 169	-386 604 681
	Croissance externe			
FD	Acquisitions/Cessions d'immobilisations financières	26 430 212	9 802 000	-4 390 186
FF	INVESTISSEMENT TOTAL		2 088 579 686	-390 994 867
FG	II. VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (cf. supra : Var. B.F.E.)	ou	4 731 739 72	-574 203 188
FH	A - EMPLOIS ECONOMIQUES À FINANCER (FF + FG)		2 561 753 658	-965 198 055
FI	III. EMPLOIS/RESSOURCES (B.F., H.A.O.)	ou	943 024 305	-34 699 598
FJ	IV. EMPLOIS FINANCIERS CONTRAINTS ⁽¹⁾	456 067 378	////////////////////	-164 765 451
	Remboursements (selon échéancier) des emprunts et dettes financières			
	(1) A l'exclusion des remboursements anticipés portés en VII.			
FK	B - EMPLOIS TOTAUX A FINANCER		3 048 710 585	-1 164 663 104

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS (TAFIRE)

(suite)

Dénomination sociale de l'entreprise : AIR LIQUIDE CÔTE D'IVOIRE Sigle usuel : _____
 Adresse : 01 BP 1753 ABIDJAN 01
 N° d'identification fiscale : 0100769 H Exercice clos le : 31 décembre 2016 Durée (en mois) : 12

Réf.		Exercice N		Exercice N - 1
		Emplois	Ressources	(E - ; R +)
	V. FINANCEMENT INTERNE			
FL	Dividendes (emplois) / C.A.F.G. (ressources)		47 901 480	-381 923 005
	VI. FINANCEMENT PAR LES CAPITAUX PROPRES			
		<input type="checkbox"/> OUT		<input type="checkbox"/> OUT
FM	Augmentations de capital par apports nouveaux	////////////////////		
FN	Subventions d'investissement	////////////////////		
FP	Prélèvements sur le Capital (y compris retraits de l'exploitant)		////////////////////	
	VII. FINANCEMENT PAR DE NOUVEAUX EMPRUNTS			
FQ	Emprunts ⁽²⁾		1 441 583 863	22 943 199
FR	Autres dettes financières ⁽²⁾ <small>(2) Remboursements anticipés inscrits séparément en emplois</small>			
FS	C - RESSOURCES NETTES DE FINANCEMENT		1 489 485 343	-356 979 806
FT	D - EXCEDENT OU INSUFFISANCE DE RESSOURCES DE FINANCEMENT (C - B)		4 538 195 928	-1 523 642 910
		OU		
	VIII VARIATION DE LA TRESORERIE			
	Trésorerie nette			
FU	à la clôture de l'exercice + ou -		1 850 822 740	
FV	à l'ouverture de l'exercice + ou -		-2 687 373 185	
FW	Variation Trésorerie : (+ si Emploi ; - si Ressources)		4 538 195 928	1 523 642 910
	Contrôle : D = VIII avec signe opposé			

Nota : I, IV, V, VI, VII : en termes de flux ; II, III, VIII : différences "bilantielles".

CONTROLE (à partir des masses des bilans N et N - 1)	Emplois	Ressources
Variation du fonds de roulement (F.d.R. : FdR(N) - FdR(N - 1))	OU	3 121 997 651
Variation du B.F. global (B.F.G.) : BFG(N) - BFG(N - 1)	OU	1 416 198 277
Variation de la trésorerie (T) : T(N) - T(N - 1)	4 538 195 928 OU	
TOTAL	4 538 195 928 =	4 538 195 928