



Tratamento dos Resultados
nas
Entidades Sem Fins Lucrativos
– *Caso das Cooperativas em Angola* –
(Ensaio - **DRAFT**)

Autor: António Lopes Nicolau
Email: alonicolau@yahoo.com.br

Dezembro 2024
(*Ensaio/Draft/2024*)

Luanda – Angola

Índice

NOTA PRÉVIA.....	4
INTRODUÇÃO.....	4
I - EMPRESA <i>Versus</i> COOPERATIVA	5
1.1. Empresa	5
1.2. Cooperativa.....	6
1.2.1. Pesquisa sobre Cooperativas	6
1.2.2. Particularidades da Contabilidade de uma Cooperativa	7
1.2.3. Cooperativismo em Angola: <i>Enquadramento Jurídico-Contabilístico</i>	8
1.2.4. Princípios, Benefícios e Factores de Sucesso das Cooperativas	8
II - APURAMENTO DOS RESULTADOS	9
2.1. Determinação Genérica dos Resultados nas Empresas.....	9
2.2. Determinação Específica dos Resultados nas Cooperativas.....	9
2.3. Tratamento dos Resultados das Entidades Sujeitas ao PGC	11
III - APLICAÇÃO DOS RESULTADOS	12
3.1. Aplicação Genérica dos Resultados nas Empresas	12
3.2. Aplicação Específica dos Resultados nas Cooperativas	13
IV – ESPECIFICIDADES DAS COOPERATIVAS EM ANGOLA	13
4.1. Enquadramento Legal e Aspectos Gerais	13
4.2. Constituição e Desenvolvimento da Actividade	13
4.2.1. Lançamentos de Abertura e Início de Actividade.....	14
4.2.2. Desenvolvimento e Dinâmica Interna	15
V - POTENCIAIS RECURSOS E APLICAÇÕES NAS COOPERATIVAS	15
5.1. Taxa de Inscrição.....	16
5.2. Capital Social.....	16
5.3. Jóia de Admissão.....	17
5.4. Fundo Cooperativo	17
5.5. Títulos de Investimento e Obrigações	18
5.6. Reservas	18
5.7. Receitas, Despesas e Distribuição dos Excedentes.....	19
VI – CONCLUSÃO, RECOMENDAÇÕES E PERSPECTIVAS	19
6.1. Recapitulação dos Pontos Principais Abordados.....	19

Tratamento dos Resultados nas Entidades Sem Fins Lucrativos – *Caso das Cooperativas em Angola*

6.2. Conclusão	20
6.3. Recomendações	20
6.4. Perspectivas	21
VII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	21

NOTA PRÉVIA

O presente ensaio, intitulado “*Tratamento dos Resultados nas Entidades Sem Fins Lucrativos – Caso das Cooperativas em Angola*”, tem como objectivo explorar o enquadramento jurídico-contabilístico e as particularidades associadas ao tratamento dos resultados gerados por essas entidades. O foco principal recai sobre as cooperativas, um dos principais componentes das chamadas “*Entidades Sem Fins Lucrativos*”, cuja natureza e objectivos diferem substancialmente das sociedades comerciais.

O artigo surge da constatação de lacunas na aplicação do actual Plano Geral de Contabilidade (PGC) às cooperativas em Angola, cujas características demandam um tratamento diferenciado, alinhado aos seus princípios e finalidades. Ao longo dos capítulos, abordam-se conceitos fundamentais como as distinções entre empresas e cooperativas, os métodos de apuramento e aplicação dos resultados em ambos os contextos e os desafios relacionados ao enquadramento jurídico e contabilístico das cooperativas angolanas. Ressalta-se ainda a importância de uma análise específica sobre a dinâmica interna e os recursos das cooperativas, incluindo aspectos como capital social, fundos cooperativos e distribuição de excedentes.

Este trabalho objectiva contribuir para a reflexão sobre a necessidade de adaptação normativa e práticas contabilísticas mais transparentes, justas e alinhadas ao cooperativismo. Espera-se, assim, que as conclusões e recomendações apresentadas inspirem avanços na regulamentação e no fortalecimento das cooperativas em Angola, promovendo sua relevância económica e social.

INTRODUÇÃO

As “Entidades sem Fins Lucrativos” (ESFL), muitas vezes referidas como o “Terceiro Sector”, desempenham um papel estratégico na economia social a nível global, contribuindo para o crescimento económico, a geração de empregos e a promoção de uma distribuição mais equitativa de rendimentos. Essas entidades são caracterizadas por sua orientação para o bem-estar colectivo, diferentemente do sector lucrativo, que prioriza o retorno financeiro.

Nesse contexto, o cooperativismo desempenha um papel relevante na economia e no desenvolvimento social, funcionando como uma alternativa democrática e participativa à organização empresarial tradicional. Em Angola, as cooperativas têm potencial para estimular o crescimento económico sustentável e promover a inclusão social, especialmente em sectores estratégicos como **agricultura, pescas e habitação**. Contudo, a implementação de práticas contabilísticas adequadas às suas especificidades é ainda um desafio significativo.

O objectivo deste ensaio é investigar as diferenças fundamentais entre empresas e cooperativas, com especial atenção às particularidades da contabilidade cooperativa.

O trabalho faz referência das limitações do Plano Geral de Contabilidade (PGC) para refletir a realidade das cooperativas, evidenciando a necessidade de um normativo mais específico. O artigo também examina o enquadramento jurídico das cooperativas em Angola, os métodos de apuramento e aplicação dos resultados, e as potencialidades de recursos financeiros no contexto cooperativo. A partir dessa análise, propõem-se

recomendações para melhorar a transparência e a adequação das práticas contabilísticas às necessidades dessas organizações.

Finalmente, espera-se contribuir para a promoção do cooperativismo em Angola, incentivando práticas mais alinhadas aos seus princípios, aprimorando a governança e a sustentabilidade das cooperativas, e fortalecendo sua contribuição para o desenvolvimento do país.

I - EMPRESA *Versus* COOPERATIVA

1.1. Empresa

A criação de uma empresa envolve uma série de etapas essenciais que, desde a sua fundação até ao término de suas actividades, dependem significativamente dos serviços da contabilidade para o registo, controlo e análise das operações. A empresa é um organismo autónomo, organizado e estruturado, que combina diversos factores de produção — como terra, capital e trabalho — com o propósito de gerar bens ou prestar serviços que satisfaçam as necessidades dos consumidores. Na maioria dos casos, o objectivo principal das empresas é a obtenção de **lucro**, o que as diferencia de outras formas organizacionais como as cooperativas (Silva, 2017).

Segundo Borges (2005), as empresas são consideradas as células base da actividade económica, sendo frequentemente definidas como conjuntos organizados de recursos materiais e humanos voltados para a produção de bens e serviços. Elas são constituídas sem um horizonte temporal predefinido, sendo criadas por tempo indeterminado, mas, como qualquer outra organização, passam por um ciclo de vida que pode ser limitado e que é geralmente dividido em três fases distintas:

Fase Institucional: Nesta fase, decide-se sobre a criação da empresa, através da combinação dos recursos necessários para o início das operações. Envolve a definição de sua estrutura organizacional, a formalização legal e o estabelecimento dos objectivos empresariais.

Fase de Funcionamento ou Execução: A empresa desenvolve o seu processo produtivo, seja na fabricação de bens ou na prestação de serviços. Nesta fase, o foco é a execução das actividades empresariais que geram receitas e resultados, visando a obtenção de lucro.

Fase de Liquidação: Esta é a fase final do ciclo de vida da empresa, que ocorre quando se decide pela sua extinção. Nesta etapa, a empresa encerra suas actividades, liquida seus activos e cumpre com suas obrigações para com credores e demais *stakeholders* (Martins, 2018).

O propósito das empresas é essencialmente lucrativo, beneficiando directamente os accionistas ou proprietários que detêm o capital investido. Essa orientação para o lucro é uma das principais características que as distingue de outras formas organizacionais, como as **cooperativas**, que priorizam a satisfação das necessidades de seus membros ao invés do lucro financeiro (Dias, 2020).

De um modo geral, as empresas iniciam a sua actividade quando se constituem. O término dessa actividade pode depender tanto da vontade dos seus criadores/promotores ou não. Durante a sua existência, quer no interesse dos seus proprietários/sócios, quer por obrigações da administração fiscal, as empresas necessitam, no final de cada ano civil, determinar o valor do seu património.

Assim, a cada um dos segmentos temporais, referidos anteriormente, designa-se por *período contabilístico*, ***exercício contabilístico***, *exercício económico*, ou simplesmente *exercício* ou *período*. A respectiva duração, salvo excepção, é de 12 (doze) meses podendo coincidir ou não com o ano civil (1 de Janeiro a 31 de Dezembro).

1.2. Cooperativa

Uma cooperativa é uma pessoa colectiva autónoma, de livre constituição, com capital e composição variáveis, e um sistema de controlo democrático. Os seus membros comprometem-se a contribuir com recursos financeiros, bens e serviços para o desenvolvimento de uma actividade empresarial de proveito comum, com riscos partilhados, que visa promover os interesses sociais e económicos dos seus associados. O retorno patrimonial é predominantemente realizado na proporção das operações dos membros com a cooperativa (art. 3º, Lei nº 23/15, *Lei das Cooperativas – L/C*).

Assim, à semelhança de uma empresa, a constituição formal de uma cooperativa exige o cumprimento de um conjunto de formalidades legais. A criação de uma cooperativa deve ser cuidadosamente planeada, considerando os seguintes parâmetros:

- a) **Oportunidade:** É essencial avaliar o contexto envolvente e identificar a oportunidade de actuação da cooperativa, analisando o mercado e as necessidades dos potenciais cooperadores.
- b) **Capacidade técnica e comprometimento dos promotores e fundadores:** Não basta ter recursos financeiros ou incentivos fiscais. Os promotores e fundadores devem possuir conhecimento técnico sobre a actividade proposta ou, no mínimo, demonstrar um interesse efectivo e capacidade de aprendizagem para gerir as operações da cooperativa de forma eficiente.
- c) **Capacidade e necessidade de financiamento:** É necessário avaliar as necessidades de capital para a implementação dos projectos da cooperativa, que podem ser financiadas pelos próprios promotores, ou por meio de apoios do Estado, instituições internacionais, ou fundos de investimento dedicados a iniciativas de impacto social. Embora a cooperativa tenha um fim não lucrativo, a sustentabilidade financeira é crucial para garantir o cumprimento de sua **missão**.

Este conjunto de considerações destaca a importância de um **planeamento** estratégico e da adequação das práticas de gestão aos princípios cooperativos, assegurando que a cooperativa não apenas cumpra suas formalidades legais, mas também actue de forma eficaz na promoção do bem-estar dos seus membros e da comunidade.

1.2.1. Pesquisa sobre Cooperativas

Para compreender melhor o funcionamento das cooperativas, foi analisada a literatura disponível e consultadas fontes *online* com foco em três países de referência pela proximidade linguística e de trabalho académico: **Portugal, Brasil e Espanha**. Durante essa investigação, identificaram-se três tipos principais de resultados nas cooperativas: resultados "cooperativos", "extracooperativos" e resultados "extraordinários". Esses tipos de resultados refletem as diversas operações realizadas pelas cooperativas, sendo crucial para a correta demonstração de seu desempenho económico.

Ao analisar o normativo contabilístico angolano (Plano Geral de Contabilidade - **PGC**), constatou-se que o tratamento contabilístico dos resultados nas cooperativas não está totalmente alinhado com as suas particularidades. Embora exista uma legislação específica para as cooperativas em Angola (Lei nº 23/15), ainda são visíveis lacunas no tratamento desses resultados. As razões para essa inadequação são:

- a) Falta de identificação clara dos diferentes tipos de resultados na legislação vigente; e
- b) Tratamento dos resultados das cooperativas de forma similar aos das sociedades comerciais, apesar das diferenças substanciais entre essas entidades.

Para promover a transparência e a equidade fiscal, é essencial que as normas contabilísticas sejam ajustadas, possibilitando a contabilização separada dos resultados **cooperativos**, **extracooperativos** e **extraordinários**. Esta separação é importante não apenas para questões fiscais, mas também para garantir que as demonstrações financeiras reflitam a verdadeira *performance* das cooperativas (Pereira, 2021).

Além disso, observa-se que o ordenamento contabilístico angolano carece de um normativo específico para as "**entidades do sector não lucrativo**", o que poderia ser adaptado para atender às especificidades das cooperativas. A falta de um referencial adequado evidencia a necessidade urgente de revisão dos normativos contabilísticos vigentes, especialmente no contexto da dinamização do Conselho Nacional de Normalização Contabilística de Angola (CNNCA), que inclui uma Comissão Técnica dedicada ao sector empresarial e ao "sector não lucrativo".

1.2.2. Particularidades da Contabilidade de uma Cooperativa

Utilizando a experiência brasileira como referência, uma das características específicas na contabilidade das cooperativas é a distinção das operações em "Actos Cooperados" (AC) e "Actos não Cooperados" (ANC). Essa diferenciação é essencial para a correta classificação e registo das actividades económicas. Os "**Actos Cooperados**" referem-se às operações realizadas entre a cooperativa e seus membros, enquanto os "**Actos não Cooperados**" envolvem transações com terceiros, fora do escopo cooperativo. Na contabilidade, os "actos cooperados" são registados como *ingressos* (entradas) e *dispêndios* (saídas), enquanto os "actos não cooperados" são classificados como *receitas*, custos e *despesas*.

Os resultados das operações cooperativas são designados como "**Sobras**" ou "**Perdas**", apurados no final de cada exercício social. Essas sobras (excedentes) são destinadas à Assembleia Geral para deliberação, podendo ser distribuídas entre os cooperadores conforme a produção ou serviços prestados, ou então, capitalizadas conforme os estatutos. Desta feita, os lucros e prejuízos decorrentes dos "actos não cooperados" não são distribuídos aos cooperadores; em vez disso, são direccionados a fundos específicos, como o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, ou alocados para cobrir reservas legais (Alves, 2019).

Outro aspecto particular é a contabilização do **Capital Social**, que em cooperativas é formado por quotas-partes individualizadas, devido à sua natureza de sociedade de pessoas. Essas quotas podem ser movimentadas pela admissão de novos membros, subscrição adicional de quotas por cooperadores existentes, ou capitalização de sobras. A gestão criteriosa desses fundos é essencial para a sustentabilidade e a **conformidade** jurídica das cooperativas (Santos, 2021). Em Angola, com respaldo na Lei das Cooperativas, são admitidas, também, subscrições adicionais através de incorporação de reservas, excepto as **indivisíveis**. E, ainda, esta conta pode ser movimentada através da saída de cooperadores, mediante demissão ou exclusão.

1.2.3. Cooperativismo em Angola: *Enquadramento Jurídico-Contabilístico*

As cooperativas em Angola são definidas como associações autónomas de pessoas que se organizam voluntariamente para satisfazer as suas necessidades económicas, sociais e culturais, através de uma propriedade conjunta e democraticamente gerida. Elas são caracterizadas pelo princípio da porta aberta, isto é, a entrada de novos membros é permanentemente permitida, sem discriminação. As cooperativas são “Entidades sem Fins Lucrativos”, onde o objectivo principal não é a obtenção de lucro, mas sim o benefício directo dos seus membros (Lei nº 23/15).

As cooperativas angolanas actuam em diversos sectores da economia, como a agricultura, agropecuária, agroindústria, construção civil, habitação, indústrias transformadoras, comércio, serviços, educação e crédito. Apesar de sua importância social e económica, as cooperativas em Angola enfrentam desafios relacionados ao seu enquadramento jurídico-contabilístico. A legislação actual reconhece as cooperativas como “**Entidades sem Fins Lucrativos**”, mas o sistema contabilístico nacional ainda carece de normativos específicos que tratem das particularidades dessas entidades, o que cria dificuldades na aplicação de práticas contabilísticas adequadas que reflitam sua verdadeira natureza operacional.

Além demais, a ausência de um enquadramento contabilístico específico para cooperativas limita a transparência e dificulta a gestão eficiente dessas entidades, impactando negativamente na prestação de contas e no cumprimento de obrigações fiscais. A necessidade de regulamentação é, portanto, urgente para assegurar que as cooperativas possam operar com clareza e segurança jurídica, promovendo uma gestão que esteja em consonância com seus princípios cooperativos e objectivos sociais.

1.2.4. Princípios, Benefícios e Factores de Sucesso das Cooperativas

As cooperativas são guiadas por princípios que promovem a equidade, a eficiência e a participação democrática dos seus membros. Estes princípios incluem a adesão voluntária e aberta, a gestão democrática, a participação económica dos membros, a autonomia e independência, a educação e formação, a cooperação entre cooperativas e o compromisso com a comunidade (ICA, 2020). Esses valores garantem que as cooperativas funcionem de forma justa e inclusiva, alinhando seus objectivos económicos com a promoção do bem-estar social.

Os benefícios das cooperativas¹ incluem a criação de um ambiente regulatório e fiscal favorável, que promove maior justiça social e retributiva, permitindo uma aliança estratégica entre as associações de base e o movimento empresarial. Isso contribui para uma distribuição mais equitativa dos rendimentos e um impacto positivo na economia local. As cooperativas também necessitam de **gestores comprometidos**, que pensem globalmente, mas ajam localmente, garantindo que as decisões tomadas estejam em sintonia com as necessidades da comunidade e dos membros.

Um dos factores críticos para o sucesso das cooperativas é a capacidade de equilibrar as necessidades dos membros com a sustentabilidade económica da organização. Os “cooperados” podem ter outros negócios independentes, desde que não concorram directamente com a cooperativa, preservando assim a **lealdade** e a cooperação entre os

¹ Ver subsídios e benefícios fiscais e financeiros (artigos 112 e 113, da L/C).

membros. O tratamento igualitário de todos os membros, independentemente do seu nível de participação, é um princípio fundamental que fortalece a coesão interna e a confiança na gestão da cooperativa (Sousa, 2021).

II - APURAMENTO DOS RESULTADOS

2.1. Determinação Genérica dos Resultados nas Empresas

Os resultados podem ser apurados por dois métodos principais:

1. Utilizando as Contas de Gestão

É consabido que os Proveitos e Ganhos (Rendimentos) fazem aumentar os Resultados e que os Custos e Perdas (Gastos) os fazem diminuir.

Da comparação entre **Rendimentos** (Proveitos/Réditos + Ganhos) e **Gastos** (Custos + Perdas), resulta:

$$\text{Resultado do Exercício} = \text{Rendimentos} - \text{Gastos}$$

2. Através das Variações do Capital Próprio

Também, sabemos que o Capital Próprio ou Situação Líquida inclui: o Capital Inicial e o Capital Adquirido (retido e no exercício).

Da comparação entre o Capital Próprio final (CPf) e o Capital Próprio Inicial (Cpi), resulta:

$$\text{Resultado do Exercício} = \text{CPf} - \text{Cpi}$$

2.2. Determinação Específica dos Resultados nas Cooperativas

No final de cada exercício, a cooperativa deve apurar o resultado do período, que pode ser um **superávit** (lucro) ou um **déficit** (prejuízo).

O apuramento contabilístico dos resultados nas cooperativas deve ser, naturalmente, adequado de modo a que as demonstrações financeiras apresentem a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e do seu desempenho.

O objecto social da cooperativa, designadamente o seu “escopo **mutualístico**”, repercute-se nos tipos de resultados a obter, segundo elementos colhidos da literatura espanhola (Fajardo García, 1997; e Del Campo, 1999. Cit. Alves, 2015).

Diferentes Tipos de Resultados

Assim, destacam-se os resultados provenientes das operações com os cooperadores, designados de “**Resultados cooperativos**”, os quais quando positivos, se designam de “**Excedentes**” e, quando negativos, se designam por “**Perdas**”.

No entanto, os resultados provenientes de operações com terceiros são designados de “**Resultados extracooperativos**”, os quais quando positivos, consistem em **Lucros** e quando negativos, se traduzem num **Prejuízo**.

Podemos ainda identificar um terceiro tipo de resultados, os chamados “**Resultados extraordinários**”, provenientes de actividade alheia ao objecto social da cooperativa que, quando positivos são **Lucros** e, quando negativos, **Prejuízos**.

Resultados Negativos - distinção entre Perdas e Dívidas

No final do Exercício, aquando do “encerramento de Contas”, as cooperativas poderão deparar-se com Resultados negativos, o que acontece quando os Gastos superam os Rendimentos.

De que forma se poderão sanar os Resultados negativos?

Para dar resposta a esta questão socorremo-nos da contribuição portuguesa (Meira, 2009 e 2015. Cit. OTOC e Alves, 2015): nas cooperativas, esta operação está sujeita a regras específicas, havendo que distinguir entre a responsabilidade por **PERDAS** do cooperador perante a cooperativa (*responsabilidade interna*) e a responsabilidade dos cooperadores pelas **DÍVIDAS** da cooperativa (*responsabilidade externa*).

Então, o que são **PERDAS e DÍVIDAS**?

- **PERDAS**, são as responsabilidades internas que tiveram origem no âmbito de uma actividade realizada por conta do(s) cooperador(es) e devem ser imputadas ao(s) próprio(s) cooperador(es), proporcionalmente à sua participação nessa mesma actividade.

Denota-se, que este “regime de imputação de perdas ao cooperador” apresenta-se como uma nota característica e singular das cooperativas, não se verificando em nenhum outro tipo de organização social.

Assim, tendo por referência a doutrina e a legislação relevante da actualidade, considera-se que a cobertura destas **perdas**, geradas na actividade cooperativizada, deverá observar as seguintes regras:

- a) Utilização das Reservas, começando pelas Reservas Livres;
- b) Se forem superiores ao montante das Reservas, estas **perdas** poderão ser exigidas aos cooperadores, mediante deliberação da Assembleia Geral;
- c) A distribuição destas **perdas** entre os cooperadores será feita proporcionalmente à quantidade e qualidade da respetiva participação na actividade cooperativa;
- d) Esta imputação de **perdas** está sujeita a limites, no sentido de que nenhum cooperador deverá suportar **perdas** que excedam o valor dos bens e serviços prestados ou recebidos nos intercâmbios mutualísticos (Sgecol, 2015. Cit. OTOC e Alves, 2015).

A **responsabilidade interna** está relacionada com perdas decorrentes da participação do cooperador na actividade cooperativa. Assim, estas **perdas**, que tiveram a sua origem no exercício de uma actividade realizada por conta do cooperador, devem ser imputadas aos próprios cooperadores, proporcionalmente à sua participação nessa mesma actividade.

- **DÍVIDAS**, são responsabilidades externas que representam compromissos assumidos pela cooperativa perante terceiros, devendo ser suportada exclusivamente pelo património social.

Quanto à responsabilidade dos cooperadores pelas **dívidas** da cooperativa (*responsabilidade externa*), significa que as “perdas/prejuízos” produzidas na actividade com terceiros e todas as demais “perdas” serão **perdas sociais**, devendo ser suportadas exclusivamente pelo património social da cooperativa. A estas “**perdas**” a doutrina espanhola chama **dívidas**, a fim de distinguir das perdas geradas na actividade da cooperativa com os seus cooperadores (Marín-Sanchez, et al. 2012. Cit. OTOC e Alves, 2015).

Na legislação consultada, estabelece que esta (*responsabilidade externa*) “é limitada ao montante do capital subscrito, sem prejuízo de os estatutos da cooperativa poderem

determinar que a responsabilidade dos cooperadores seja ilimitada, ou ainda limitada em relação a uns e ilimitada quanto a outros”. Ressalta-se, também, que esta responsabilidade ilimitada pelas **dívidas** da cooperativa ao existir, significará uma garantia adicional para os terceiros que contratam com a cooperativa, aumentando, por isso, os meios de salvaguarda dos credores da cooperativa.

RESUMINDO

Resultados nas Cooperativas

Nas cooperativas, a determinação dos resultados deve refletir o seu escopo mutualístico:

1. Resultados Cooperativos:

- Resultados provenientes de operações com cooperadores; positivos são “Excedentes”, e negativos, “Perdas”.

2. Resultados Extracooperativos:

- Resultados de operações com terceiros; positivos são “Lucros” e negativos, “Prejuízos”.

3. Resultados Extraordinários:

- Derivam de actividades alheias ao objecto social; positivos são “Lucros” e negativos, “Prejuízos”.

Distinção entre Perdas e Dívidas nas Cooperativas

Perdas:

- Responsabilidades internas imputadas aos cooperadores conforme sua participação na actividade.

NB: Cobertura de perdas segue a sequência: reservas livres, deliberação da Assembleia Geral, e proporcionalidade de acordo com a participação dos cooperadores.

Dívidas:

- Responsabilidades externas suportadas exclusivamente pelo património social.

NB: A responsabilidade externa dos cooperadores é geralmente limitada ao capital subscrito, excepto se os estatutos permitirem responsabilidade ilimitada.

2.3. Tratamento dos Resultados das Entidades Sujeitas ao PGC

Neste contexto, inicia-se com o apuramento do resultado líquido do período.

• Apuramento do Resultado Líquido do Exercício (RLE)

O apuramento dos resultados em entidades sujeitas ao PGC (Plano Geral de Contabilidade) inicia-se com o cálculo do Resultado Líquido do Exercício (**RLE**). Este processo envolve a agregação dos Gastos/perdas (Classe 7) e dos Rendimentos/ganhos (Classe 6) na conta de Resultado Antes de Imposto (**RAI**). Os saldos das contas de “Gastos” e “Rendimentos” são transferidos para a conta RAI, e caso o resultado seja positivo, procede-se à estimativa do imposto utilizando a conta Imposto sobre o Rendimento (**IsR**).

Contabilisticamente, como se deve proceder quando os Resultados são positivos?

Resultados Positivos

- Transferência após apuramento:

- Resultado Líquido do Exercício é debitado, e Resultados Transitados é creditado.

- Ou seja, a conta Resultado Líquido do Exercício (débito) é transferida para Resultados Transitados (crédito), refletindo o lucro do exercício.

E como se deve proceder quando os Resultados são negativos?

Resultados Negativos

- Transferência após apuramento:

- Resultados Transitados é debitado, e Resultado Líquido do Exercício é creditado.
De outra forma: Em caso de prejuízo, o saldo devedor da conta Resultado Líquido do Exercício é transferido para a conta Resultados Transitados.

Como se deve proceder na Aplicação dos Resultados positivos?

Aplicação dos Resultados Positivos

- Na Assembleia Geral, após aprovação das contas, propõe-se a aplicação dos resultados:
 - Resultados Transitados é debitado, enquanto as contas Reservas Legais, Outras Reservas, e Resultados Atribuídos/Lucros disponíveis são creditadas.
 - As Outras Reservas podem incluir reservas estatutárias, contratuais, livres, e para estabilização de dividendos e outras.

NB: A conta Resultados transitados será debitada por contrapartida da conta Reserva Legal, Outras Reservas e Resultados atribuídos se os lucros não ficarem imediatamente à disposição dos detentores/sócios. Caso fiquem, imediatamente à disposição dos detentores/sócios, credita-se a conta **Lucros disponíveis**.

OBS: Quanto à conta “**Lucros disponíveis**”, o PGC não faz qualquer referência aos “**Excedentes cooperativos**”, referindo apenas, que esta conta deve registrar os lucros colocados à disposição dos detentores. Esses “**Excedentes**”, como vimos, correspondem ao valor provisoriamente pago a mais pelo cooperador à cooperativa, ou seja, não se trata de um “**Lucro disponível**”.

III - APLICAÇÃO DOS RESULTADOS

A aplicação dos resultados do exercício deve ser lançada no início do exercício seguinte para que o respectivo saldo possa figurar no balanço.

3.1. Aplicação Genérica dos Resultados nas Empresas

Na Empresa Individual

A aplicação dos resultados depende exclusivamente da vontade do empresário único. A movimentação é feita na conta Capital, que aumenta ou diminui de acordo com o resultado positivo ou negativo, caso não seja retirado ou repostado imediatamente.

- **Exemplo de lançamento:**

Resultados do Exercício

a) Capital

Transferência do lucro do exercício²

Na Empresa Colectiva (Sociedade)

A aplicação do resultado segue a legislação, o pacto social (estatutos) e a vontade dos sócios expressa na assembleia geral realizada no início do exercício seguinte.

- **Exemplo de lançamento:**

Resultados do Exercício

a) Diversos

- a) Reserva Legal (5%, nos termos do art.191º, do Código Comercial)
- a) Reservas com fins Especiais
- a) Reservas Livres
- a) Dividendos/Lucros Distribuídos

Aplicação (Repartição) do lucro do exercício³

² É de notar, que se houvesse prejuízo o lançamento seria inverso.

³ Para as **Empresas Públicas**, ver distribuição do lucro de acordo com o **Decreto 8/02**, de 12 de Abril.

NB: é de notar que a parte não aplicada é levada à conta de **Resultados Transitados**.

3.2. Aplicação Específica dos Resultados nas Cooperativas

Os **excedentes** anuais líquidos (equivalentes ao resultado líquido do exercício, positivo/lucro) podem retornar aos cooperadores de acordo com sua participação nas transações com a cooperativa, após a **reversão** para diversas reservas (legais, estatutárias e facultativas). Entretanto, não se pode distribuir excedentes antes de compensar perdas de exercícios anteriores ou restabelecer a reserva legal utilizada para cobrir essas perdas.

Assim, no ordenamento jurídico/legal angolano (Lei das Cooperativas - L/C), reconhece-se o “**Resultado Cooperativo positivo**” como “**Excedente**”, que poderão ter “**Retorno**” aos cooperadores nas condições estabelecidas nos documentos legais; o “**Resultado com Terceiros/extracooperativo positivo**” como “**Resultado Extraordinário**” “irrepartível/não distribuível”; e os “**Resultados Cooperativos negativos**”, bem como os “**Resultados com Terceiros/extracooperativo negativos**” tidos como “**Perdas**”. Desta forma, dever-se-ão fazer os respectivos ajustes/adequações junto do normativo contabilístico existente, enquanto se aguardam as devidas actualizações/revisões, com a intervenção do CNNCA.

RESUMINDO

Tratamento Contabilístico:

- Excedentes são retornos aos cooperadores, seguindo as condições legais.
- Resultados Extracooperativos positivos (com terceiros) são considerados irrepartíveis.
- Resultados Cooperativos e Extracooperativos Negativos são considerados perdas.

- Exemplo de lançamento:

 Resultado Líquido do Exercício /Subscritores de Capital
a) Diversos
a) Reservas Obrigatórias /Reservas Legais (Legal e Formação);
a) Reservas Estatutárias (p/ Investimentos)
a) Cooperadores/Sócios (Remuneração de Capital cooperativo; Retornos aos cooperadores)
Aplicação dos excedentes líquidos do ano anterior

IV – ESPECIFICIDADES DAS COOPERATIVAS EM ANGOLA

4.1. Enquadramento Legal e Aspectos Gerais

As cooperativas em Angola são regidas por legislações específicas que definem sua constituição, funcionamento e obrigações fiscais. Contudo, não há um normativo contabilístico específico para cooperativas; elas geralmente seguem o PGC, adaptando-o às suas particularidades operacionais.

No actual contexto angolano, as cooperativas são reguladas principalmente pela Lei nº 23/15 (Lei das Cooperativas), respectivos estatutos e regulamentos internos. Algumas das legislações pertinentes incluem o Decreto Presidencial nº 182/17 (Regulamento das Cooperativas do Ramo Agrário), o Decreto nº 82/01 (que aprova o Plano Geral de Contabilidade - PGC) e, supletivamente, a Lei das Sociedades Comerciais, o Código Comercial e as Normas Internacionais de Contabilidade.

4.2. Constituição e Desenvolvimento da Actividade

A constituição de uma cooperativa começa com a criação e o registo formal (Guiché Único ou equivalente) e, posteriormente, com a declaração de início de actividade junto

à AGT/Minfin para obtenção do NIF. Em caso de cessação⁴ de actividade, deve-se comunicar formalmente à AGT (Administração Geral Tributária).

4.2.1. Lançamentos de Abertura e Início de Actividade

Em Angola, com base no PGC em vigor, os lançamentos de abertura envolvem a subscrição e realização do Capital Social.

A) Formação do Capital⁵ (e constituição de Reservas)

A formação de Capital e a constituição das Reservas podem ser feitas através de lançamento único, ou mediante o desdobramento do lançamento anterior (respectivamente, subscrição de Capital e constituição de Reservas), a saber:

Lançamento Único:

 35141. Entidades Participantes/Subscritores de Capital
a) 511.Capital/Capital Subscrito
a) 551.Reservas Obrigatórias/ Reserva Legal
a) 573.Reservas Obrigatórias/ (Reserva p/ Educação e Fomento)
<i>Subscrição de capital e reservas: Pela subscrição de F (fulano), referente a “x” títulos de capital e respectiva jóia (ou pelos títulos subscritos pelos seguintes cooperadores)</i>

Desdobramento do Lançamento (anterior) em Dois:

1 - Subscrição de Capital:

 35141. Entidades Participantes/Subscritores de Capital
a) 511.Capital/Capital Subscrito
<i>Pela subscrição de F (fulano), referente a “x” títulos de capital (ou, pelos títulos subscritos pelos sgtes cooperadores)</i>

2 - Constituição de Reservas:

 35141. Entidades Participantes/Subscritores de Capital
a) 551.Reservas Obrigatórias/ Reserva Legal
a) 573.Reservas Obrigatórias/ (Reserva p/ Educação e Fomento)
<i>Pela subscrição de F (fulano), referente a respectiva jóia (ou dos seguintes cooperadores)</i>

B) Recebimento/Realização do Capital e Jóia

43101.Banco
 a) 35141. Entidades Participantes/Subscritores de Capital
<i>Recebido de F (fulano) para liberação de % do capital subscrito e da jóia (ou, entrega/depósito de % do Capital subscrito e da Jóia pelos seguintes cooperadores)</i>

Despesas de Constituição

Em princípio (segundo o PGC), os valores correspondentes a este tipo de despesas, pelo seu elevado montante e carácter plurianual, não devem ser considerados como custos de um só exercício, mas sim “*imobilizações incorpóreas*” (Activo Intangível) passíveis de amortização.

OBS: No entanto, de acordo com a **IAS 38** (Activos Intangíveis), as “Despesas de

⁴ Não confundir com a “**suspensão temporária**” de actividade que, aliás, deverá também ser comunicada à AGT/Minfin.

⁵ **Nota-se:** resta precisar que a conta “51 Capital”, também é utilizada pelas sociedades de capital variável, cujo montante será determinado pelo valor indicado no **Livro de Cooperadores**. Sendo assim, os lançamentos de subscrição e realização do capital social nas cooperativas são precisamente idênticos aos apresentados para as restantes sociedades, salientando-se, apenas, ser muito raro o caso de subscrição e realização integral imediata.

Constituição”⁶ não são reconhecidas como Activo Intangível e devem ser registadas como custo do período em que ocorrem.

4.2.2. Desenvolvimento e Dinâmica Interna

A) Entrada de Novos Cooperadores

Sendo as cooperativas sociedades de capital variável, a **entrada de novos sócios/cooperadores**⁷ processa-se com a maior simplicidade, durante toda a vida da sociedade, sendo os lançamentos idênticos à sua constituição. Isto é, os novos cooperadores pagam, além do título de **capital**, uma **jóia** que é considerada reserva estatutária, bem como a **taxa de inscrição** (caso aplicável).

B) Saída de Cooperadores

Os cooperadores podem sair voluntariamente ou ser excluídos pela Assembleia Geral, com devolução do capital conforme os estatutos e regulamentos internos.

B1) Anulação do capital subscrito

511.Capital/Capital Subscrito

a) 35141.Entidades Partiipantes/Subscritores de Capital

Pela anulação de “x” títulos de capital do cooperador “F”(fulano).

B2) Devolução com Dívida:

35141.Entidades Participantes/Subscritores de Capital

a) 3791.Outros Devedores e Credores (c/c)

a) 43101.Banco

Pela liquidação da conta do cooperador “F”(fulano) e devolução do remanescente

B3) Devolução sem Dívida:

35141.Entidades Participantes/Subscritores de Capital

a)43101.Banco

Pela devolução ao cooperador “F” (fulano) do capital realizado

C) Quotas Mensais dos Cooperadores

As quotas são processadas e recebidas conforme os estatutos e regulamentos internos da Cooperativa.

C1) Processamento da Quota:

 **3791.Outros Devedores e Credores/(c/c)**

a)6811.Outros Ganhos e Perdas não Operacionais

Pela contabilização/processamento da/s quota/s de.....de F (fulano).

C2) Recebimento da Quota:

43101.Banco

 **a) 3791.Outros Devedores e Credores/(c/c)**

Recebido de F (fulano), referente a/s quota/s de

V - POTENCIAIS RECURSOS E APLICAÇÕES NAS COOPERATIVAS

De acordo com a Lei das Cooperativas vigente (e alguma prática corrente), passamos a enumerar as rubricas inventariadas seguintes: Taxa de Inscrição, Capital Social, Jóia de Admissão, Fundo Cooperativo, Títulos de Investimento, Obrigações e Reservas; Receitas, Despesas e Distribuição dos Excedentes Líquidos.

⁶ ver, também, “Despesas de Instalação” em: BORGES, António (Org), Elementos de Contabilidade Geral, 2ª Edição, 2005.

⁷ Tal como a saída, equivalente à redução do capital social.

5.1. Taxa de Inscrição

A taxa de inscrição é uma contribuição única (exigida ou facultativa) no momento da inscrição dos cooperadores, destinada a cobrir necessidades administrativas imediatas e não é reembolsável.

Contabilização:

- Processamento da Taxa de Inscrição:

 **3791.Outros Devedores e Credores/(c/c)**
a) 6811.Outros Ganhos e Perdas não Operacionais
Processamento da taxa de inscrição de F (fulano).

- Recebimento da Taxa de Inscrição:

43101.Banco
 **a) 3791.Outros Devedores e Credores/(c/c)**
Recebido de F (fulano), referente à taxa de inscrição.

5.2. Capital Social

O capital social⁸ é variável e ilimitado, com um montante mínimo inicial determinado pelos Estatutos. Representado por títulos de capital com valor nominal definido, cujos títulos devem ser nominativos e atender às exigências legais (nº 4, art. 34º, L/C).

NB: A Assembleia Geral pode deliberar o pagamento de juros sobre o Capital Social apenas quando houver excedentes do exercício, a uma taxa anual nunca superior à taxa básica do BNA-Banco Nacional de Angola (nº 4, art. 34º, L/C).

- **Capital Inicial (art. 31º, L/C)**

Contabilização da Subscrição de Capital:

 **35141.Entidades Participantes/Subscritores de Capital**
a) 511.Capital/Capital Subscrito
Pela subscrição de F (fulano), referente a "x" títulos de capital (ou pelos títulos subscritos pelos seguintes cooperadores)

- **Aumento do Capital Inicial (art. 32º, L/C)**

O aumento do Capital Social pode ocorrer por:

- a) Admissão de novos membros cooperadores;
- b) Aumento de participação de um membro por sua iniciativa (*suprimentos sem juros*);
- c) Chamadas de capital por deliberação da Assembleia Geral (a realizar no prazo de 120 dias, após deliberação da Assembleia Geral);
- d) Incorporação de Reservas disponíveis para o efeito;
- e) Ajustes periódicos de distribuição de títulos de capital (...);
- f) Retenção de excedentes por deliberação da Assembleia Geral.

- **Entradas Mínimas de Capital (art. 33º, L/C)**

A entrada mínima de capital de cada membro pode ser definida nos estatutos e ser ajustada, quando necessária, de acordo com o artigo 33º, da Lei das Cooperativas, e não pode ser inferior ao equivalente a 3 (três) títulos de capital.

⁸ Uma das particularidade na escrituração contabilística das **sociedades cooperativas** é a questão do capital social, que é formado por quotas-partes, e que devem ser escrituradas de forma individualizada por se tratar de sociedade de pessoas. Nestas sociedades a conta capital social pode ser movimentada pela admissão de novos sócios, integralizando quotas-partes fixadas em estatuto social. Também pela nova subscrição de quotas-partes de associados já existentes, mediante retenção de produção ou serviços, ou ainda pela capitalização de sobras (lucros) ou incorporações de reservas, excepto as indivisíveis. E também esta conta que pode ser movimentada através da saída do associado mediante demissão ou exclusão.

Contabilização/lançamento:

43101.Banco



a) 35141.Entidades Participantes/Subscritores de Capital

Recebido de F (fulano) para liberação de % do capital subscrito (ou depósito de % do Capital subscrito pelos seguintes cooperadores: ...).

- **Realização do Capital (art. 35º, L/C)**

1 - As entradas mínimas de capital devem/podem ser realizadas em dinheiro (a estabelecer nos estatutos).

2 – O capital subscrito deve ser integralmente realizado no **prazo máximo de um ano**.

3 – A subscrição de títulos (de capital) que não seja realizada em dinheiro, poderá sê-lo de acordo com o determinado nos números 1 e 3 do artigo 33º, da Lei das Cooperativas (L/C).

5.3. Jóia de Admissão

A jóia de admissão (art. 39º, L/C) é fixada nos estatutos e deve ser paga integralmente ou em prestações. O valor pode ser alterado pela Assembleia Geral.

NB: O montante das jóias reverte para as reservas obrigatórias, dentro dos limites da Lei⁹.

Contabilização da Jóia de Admissão:

- Processamento da Jóia



35141.Entidades Participantes/Subscritores de Capital

a)551.Reservas Obrigatórias/ Reserva Legal

a)573.Reservas Obrigatórias/ (Reserva p/ Educação e Fomento)

Pela admissão de F (fulano), referente à respectiva jóia (Total, p/ constituir reservas)

- Recebimento da Jóia

43101.Banco



a) 35141.Entidades Participantes/Subscritores de Capital

Recebido de F (fulano), referente à jóia na totalidade (ou parte).

5.4. Fundo Cooperativo

O Fundo Cooperativo é constituído por (nos termos do artigo 40º, da Lei das Cooperativas):

a) **Capital Social;**

b) **Juros** resultantes de empréstimos e de outras aplicações de capitais fora do objecto da actividade da cooperativa;

c) **Excedentes retidos**, inclusive os escriturados em contas de participação do membro para o financiamento da actividade operacional da cooperativa, nos casos previstos nos estatutos ou por deliberação da Assembleia Geral;

d) Proveitos das operações com terceiros;

e) **Doações** e subsídios gratuitos (legados ou **subsídios** recebidos a título gratuito);

f) **Outros valores**, por deliberação da Assembleia Geral (inclusive para o cumprimento das exigências legais para reservas).

⁹ A reversão para a Reserva Legal deixa de ser obrigatória logo que essa reserva atinja o valor igual ao do capital social da cooperativa (art. 89º a 94º, L/C).

5.5. Títulos de Investimento e Obrigações

- **Títulos de Investimento (arts. 41º a 44º, L/C)**

A Cooperativa pode emitir títulos de investimento conforme os artigos 41º a 44º, da Lei das Cooperativas, sendo de realçar os seguintes aspectos:

- a) Os títulos de investimento podem ser subscritos por pessoas singulares ou colectivas não associadas, com direito de preferência para membros cooperadores;
- b) A cooperativa não pode emitir títulos de investimento que excedam o valor do capital realizado e existente;
- c) À emissão, por subscrição pública, é aplicável o regime decorrente do Código de Valores Mobiliários que estiver em vigor.

- **Obrigações (art. 45º, L/C)**

A Cooperativa pode emitir obrigações conforme o artigo 45º, da Lei das Cooperativas.

5.6. Reservas

As Reservas são constituídas nos termos dos artigos 89º a 94º, da L/C.

- **Reserva Legal**

- 1 – É obrigatória a constituição de uma reserva legal para cobrir eventuais perdas do exercício.
- 2 – Revertem para a reserva legal os valores que não podem ser inferiores a 5% (cinco por cento) das jóias e dos excedentes anuais líquidos (igual ou maior $\geq$ 5%).
- 3 – As reversões estipuladas no número anterior deixam de ser obrigatórias sempre que a reserva atinja um montante igual ao máximo do capital social atingido pela Cooperativa.
- 4 – Sempre que os prejuízos do exercício forem superiores à reserva legal, a diferença deve, na forma que for deliberada pela Assembleia Geral, ser exigida aos membros na proporção das operações realizadas por cada um deles, sendo a reserva legal reconstituída até ao seu nível anterior.

- **Reserva para Ensino, Educação, Capacitação, Saúde e Formação Cooperativa (RECSF)**

- 1 – Para além da reserva legal, é obrigatória a constituição de uma reserva para educação cooperativa e formação cultural técnica dos membros, dos trabalhadores da Cooperativa e da comunidade.
- 2 – Revertem para esta reserva (na forma constante do nº 2, sobre a Reserva Legal), o seguinte:
 - a) A parte das jóias que não for alocada à reserva legal, que não deve exceder 95%. (menor ou igual $\leq$ 95%, ou seja $\leq 100\% - 5\% = 95\%$)
 - b) Um por cento dos excedentes anuais líquidos provenientes das operações com os Cooperadores;
 - c) Os donativos e subsídios destinados ao fim desta reserva;
 - d) A parte dos excedentes anuais líquidos provenientes das operações realizadas com terceiros, que não tenham sido destinados a outras reservas indivisíveis. (menor ou igual $\leq$ 60%). (Ver alínea b) da reserva de investimento)
- 3 - A Direcção deverá integrar no Plano anual de actividades, o Plano de Formação para aplicação desta Reserva.

- **Reserva de Investimento**

A Reserva para investimento é destinada a renovar a capacidade produtiva da Cooperativa, e será constituída por:

- a) Uma percentagem de excedentes líquidos anuais provenientes de operações com Cooperadores, a definir pela Assembleia Geral, por proposta da Direcção;
- b) Uma percentagem não inferior a 40% (quarenta por cento) dos excedentes líquidos anuais provenientes de operações com terceiros (igual ou maior $\geq$ 40%).

- **Outras Reservas**

A Cooperativa pode criar outras reservas conforme o artigo 93º, da Lei das Cooperativas.

5.7. Receitas, Despesas e Distribuição dos Excedentes

Receitas

As receitas da cooperativa incluem:

- Resultados da actividade
- Rendimentos de bens
- Donativos e subsídios não reembolsáveis
- Quotas dos membros
- Receitas de contratos com terceiros (incluindo no âmbito de “*contratos de associação em participação, consórcios ou qualquer outra forma de cooperação*”)
- Outras receitas permitidas por Lei

Despesas

- Os capitais do Fundo Cooperativo são utilizados para despesas e encargos administrativos necessários à execução das operações da cooperativa (art. 87º, L/C).
- **Responsabilidade dos membros da cooperativa em relação às despesas da Cooperativa:** As despesas são alocadas proporcionalmente ao uso dos serviços, podendo a cooperativa estabelecer regras para a equidade na alocação das despesas (art. 88º, L/C).

Distribuição dos Excedentes Líquidos

A distribuição dos excedentes líquidos está previsto no art. 96º, da L/C, e que consta o seguinte:

- Os Excedentes anuais líquidos não provenientes de operações com terceiros podem ser distribuídos aos cooperadores após o pagamento de juros sobre títulos de capital e integração de reservas.
- Os Excedentes (acima referidos) não podem ser distribuídos se tiver sido usada a reserva legal para cobrir prejuízos, até que a reserva seja reconstituída (ao nível anterior ao da sua utilização).
- Por previsão estatutária ou por deliberação da Assembleia Geral, os excedentes podem ser retidos, no todo ou em parte, e convertidos em capital realizado pelos membros, expressos em títulos a serem distribuídos na proporção da sua participação na geração desses excedentes ou lançados em conta de participação do membro para financiamento da actividade operacional da cooperativa.

VI – CONCLUSÃO, RECOMENDAÇÕES E PERSPECTIVAS

6.1. Recapitulação dos Pontos Principais Abordados

O presente trabalho analisou as particularidades do tratamento dos resultados nas entidades sem fins lucrativos, com ênfase no caso das cooperativas em Angola, destacando aspectos fundamentais para sua compreensão e desenvolvimento. Foram abordados os seguintes pontos principais:

- **Inadequabilidade do Plano Geral de Contabilidade (PGC):** Observou-se que o PGC está estruturado para sociedades comerciais com fins lucrativos, não refletindo adequadamente a natureza específica das cooperativas, cuja principal

missão é atender às necessidades econômicas e sociais dos cooperadores, em vez de gerar e maximizar lucro.

- **Classificação dos resultados nas cooperativas:** Os resultados são categorizados como excedentes, perdas, lucros e prejuízos, sendo tratados e distribuídos de forma distinta:
 - Os **excedentes** (resultados positivos gerados pela actividade cooperativa) são distribuídos proporcionalmente com base nas operações realizadas ou no trabalho dos cooperadores.
 - As **perdas** (resultados negativos) são atribuídas proporcionalmente entre os cooperadores, respeitando a sua participação na cooperativa.
 - Resultados provenientes de operações com terceiros (extracooperativos) ou de actividades fora do objecto social são classificados como **lucros e prejuízos**, devendo ser alocados a **reservas irrepatriáveis** e não distribuídos aos cooperadores.
- **Desafios na representação contabilística:** A ausência de um normativo contabilístico específico para cooperativas compromete a transparência das demonstrações financeiras e a precisão no relato de seu desempenho económico-social, dificultando a governança e o fortalecimento dessas entidades.

6.2. Conclusão

As cooperativas desempenham um papel essencial na economia social, contribuindo para o desenvolvimento sustentável e a inclusão de sectores marginalizados. Entretanto, a implementação de práticas contabilísticas adequadas à sua especificidade é fundamental para garantir sua sustentabilidade e relevância. Esta abordagem evidencia que:

- Há uma lacuna significativa na legislação contabilística angolana no que diz respeito ao enquadramento das cooperativas.
 - *As Demonstrações Financeiras das cooperativas, seguindo o PGC, não refletem adequadamente os tipos de resultados específicos das cooperativas, pois o PGC está mais voltado para sociedades comerciais.*
- É necessário desenvolver um normativo contabilístico que reflita a realidade e as necessidades das cooperativas, promovendo maior clareza e consistência no tratamento dos resultados.
 - *A terminologia e os conceitos do PGC estão desajustados à realidade cooperativa, que visa a satisfação das necessidades dos cooperadores e não a obtenção de lucros.*
- A transparência na gestão e o alinhamento das práticas contabilísticas aos princípios cooperativos são cruciais para o fortalecimento do sector.
 - *As Demonstrações dos Resultados deveriam distinguir claramente entre gastos e rendimentos das operações com cooperadores e com terceiros, e evidenciar diferentes tipos de resultados.*

6.3. Recomendações

Com base na análise realizada, propõem-se as seguintes recomendações:

- **Revisão e adaptação do normativo contabilístico:** Desenvolver um normativo contabilístico específico (pontual) para cooperativas, ou adaptar o existente, de modo a alinhar-se às suas características e à legislação nacional.
- **Fortalecimento da transparência contabilística:** Ajustar as Demonstrações Financeiras para evidenciar de forma clara e inequívoca os diferentes tipos de resultados das cooperativas, promovendo maior clareza para os cooperadores, reguladores e outros *stakeholders*.

- **Capacitação técnica:** Investir na formação contínua de profissionais contabilísticos, gestores e órgãos sociais das cooperativas, capacitando-os com conhecimentos sobre as especificidades da contabilidade cooperativa e promovendo a adopção das melhores práticas.
- **Enquadramento jurídico-contabilístico apropriado:** Até que um normativo específico seja desenvolvido e aprovado, propõe-se a criação ou adaptação de normativo contabilístico específico para cooperativas, como aqueles já existentes para “Entidades Sem Fins Lucrativos” em outras jurisdições (erradamente, identificadas como o “*Sector Não Lucrativo*” – vidé, **CNNCA**), por forma a que as demonstrações financeiras destas possam proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada do seu desempenho.

6.4. Perspectivas

No horizonte futuro, o cooperativismo em Angola pode consolidar-se como um vector de desenvolvimento económico e inclusão social, especialmente se forem superados os desafios relacionados à legislação e à prática contabilística. A adaptação normativa não apenas fortalecerá as cooperativas, mas também contribuirá para o aumento da confiança no sector e para a ampliação de sua relevância no desenvolvimento do país.

Especificamente é preciso ter em consideração o seguinte:

- **Exploração dos diversos ramos cooperativos:** Além da regulamentação do ramo agrário (agrícola, pecuário, florestal e afins), é essencial dar atenção aos outros 15 (quinze) ramos previstos na Lei das Cooperativas (art. 16º), promovendo estudos que aprofundem suas especificidades e desafios contabilísticos.
- **Avanço em investigações jurídico-contabilístico e fiscais:** Futuras pesquisas devem focar no enquadramento jurídico, contabilístico e fiscal do tratamento dos resultados cooperativos, abordando questões como tributação, reservas estatutárias e distribuição de excedentes.
- **Inspiração em modelos internacionais:** Estudar e adaptar o “*Regime das Demonstrações Financeiras das Entidades Sem Fins Lucrativos*” de países com experiências bem-sucedidas, como Portugal, Espanha e Brasil, para enriquecer a estrutura contabilística e jurídica das cooperativas angolanas.
- **Fortalecimento da cooperação lusófona:** Aproveitar as sinergias proporcionadas pela “*Organização Cooperativista dos Povos de Língua Portuguesa*” (OCPLP), promovendo o intercâmbio de boas práticas e a construção de um modelo cooperativo robusto e adaptado às realidades locais.

VII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Apresentam-se as referências bibliográficas adaptadas do formato da norma ABNT (*Associação Brasileira de Normas Técnicas*) para as obras e documentos mencionados:

1. Nicolau, A.L. (2024). “Luxo na Miséria: Desaproveitamento dos Quadros Seniores Angolanos”. Ensaio nº 004/2024. Dezembro.
2. Nicolau, A.L. (2024). “A Contabilidade Verde e suas Relações com outras Contabilidades”. Ensaio nº 003/2024. Outubro.
3. Nicolau, A.L. (2024). “A Contabilidade como Pilar do Desenvolvimento de Angola”. Ensaio nº 002/2024. Outubro.
4. Nicolau, A.L. (2024). “Expatriados Vs. Quadros Nacionais: Uma Análise do Desequilíbrio no Mercado de Trabalho Angolano” (Ensaio 001/2024). Setembro.

5. Nicolau, A.L. (2024). “Contribuição ao Renascimento da *Província de Ambaca* no Contexto Hodierno de Angola” (*Artigo nº 008/2024*). Março.
6. Nicolau, A.L. (2024). “Movimento Verde para o Interior” (*Artigo nº 006/2024*). Junho.
7. Nicolau, A.L. (2009). “Contabilidade Financeira Avançada”.
8. Nicolau, A.L. (2007). “Sistematização do Processo de Prestação de Contas das Sociedades Comerciais e Empresas Públicas em Angola” (Ensaio).
9. Nicolau, A.L. (2006). “Contabilidade Geral”.
10. Nicolau, A.L. (2006). “Noções Gerais de Contabilidade”.
11. Alves, P. (2019). *Contabilidade de Cooperativas: Princípios e Práticas no Brasil*. São Paulo. Editora Cooperativa.
12. Alves, V. M. F. (2015). *Os diferentes tipos de resultados nas cooperativas numa perspetiva jurídica e contabilística* (Dissertação de Mestrado). Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto. Disponível em: http://3.bp.blogspot.com/_OVfUh0ESI8I/S6aQKX5dw_I/AAAAAAAAAAY/RmqpBvAneJo/S1600-R/iscap_simbolo.png
13. Borges, A. (Org). (2005). *Elementos de Contabilidade Geral*, 2ª Edição. Lisboa.
14. Borges, M. (2005). *Gestão de Empresas: Fundamentos e Práticas*. Lisboa: Editora Académica.
15. ICA (2020). *Princípios Cooperativos e o Impacto Social*. Genebra: International Cooperative Alliance.
16. International Co-operative Alliance. (n.d.). What is a co-operative? International Co-operative Alliance. Disponível em <http://ica.coop/en/what-co-operative>. Acesso em: 30 de Setembro de 2015.
17. Martins, J. (2018). *Ciclo de Vida das Organizações Empresariais*. Coimbra: Edições Universitárias.
18. OTOC (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas). (2015). *Contabilidade do Setor não Lucrativo: Os Diferentes Tipos de Resultados nas Cooperativas*. Congresso em 17 e 18 de Setembro.
19. Pereira, C. (2021). *Tratamento Fiscal e Contabilístico das Cooperativas*. Porto: Edições Fiscais.
20. Santos, V. (2021). *Capital Social em Sociedades Cooperativas*. Recife: Editora Social.
21. Sousa, R. (2021). *Gestão Democrática e Sustentabilidade em Cooperativas*. Porto: Edições Cooperativas.
22. IASCF & Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, *Normas Internacionais de Relato Financeiro*, Copyright, 2004, Lisboa
23. GONFULO, Luís Adão (Coord.); GONFULO, Alfredo Israel; e AMARAL, Evandro J.Coelho, *Coletânea da Legislação da Contabilidade, Angola*, Editora Kanjaya, Lda, Maio 2020, Luanda.

SITES CONSULTADOS

24. Contabilização dos Resultados em Cooperativas:
<https://atenaeditora.com.br/catalogo/download-post/57549>
25. Contabilização dos Resultados em Cooperativas:
https://www.fucap.edu.br/dashboard/biblioteca_repositorio/b269c55bda089d760ebc7efb82ada4cf.pdf
26. Apuramento dos Resultados:
<https://periodicos.ufsm.br/rqc/article/download/61382/47111>
27. Informações gerais sobre a contabilidade aplicada às cooperativas no Brasil:
<https://racef.fundace.org.br/index.php/racef/article/view/1163>
<https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/413/2018/12/cooperativismo.pdf>
https://producao-acad.fea.usp.br/PPGCC_D/PB1-0.html
28. Informações gerais sobre os Princípios contabilística aplicados nas organizações:

https://www.ccsa.ufpb.br/bsccsa/contents/documentos/bibliografia-do-curso-de-ciencias-contabeis_livros-digitais.pdf
<https://zenodo.org/record/7976314/files/Livro.pdf>
https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/20904/1/CICA_2019_Estudo_S_Ag_Angola.pdf
<https://www.rincon061.org/bitstream/aee/8254/1/Tcc%20Marcella.pdf>

29. Informações gerais sobre a economia social e os princípios e práticas das cooperativas:
https://cases.pt/wp-content/uploads/2019/09/Guia_Pr%C3%A1tico_da_Economia_Social.pdf?utm_source=chatgpt.com
https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/os-principios-do-cooperativismo%2C73af438af1c92410VgnVCM100000b272010aRCRD?utm_source=chatgpt.com
<https://cooperativismodecredito.coop.br/cooperativismo-2/historia-do-cooperativismo/os-7-principios-do-cooperativismo/>

ANOTAÇÃO LEGISLATIVA

1. Decreto 8/02 (Conselho de Ministros), de 12 de Abril. Aprova o Regulamento da Lei das Empresas Públicas. DR. 29, I Série.
2. Decreto n.º 82/01, de 16 de Novº - Aprova o PLANO GERAL DE CONTABILIDADE, DR. 52, I Série.
3. Decreto Presidencial n.º 65/19, de 21 de Fevereiro. Cria o Conselho Nacional de Normalização Contabilística de Angola (CNNCA) e aprova o respectivo Regimento Interno. DR. 25, I Série.
4. Decreto Presidencial n.º 182/17, de 10 de Agosto – Aprova o Regulamento das Cooperativas do Ramo Agrário. DR. 136, I Série.
5. Despacho n.º 3051/19 (MESCTI), de 11 de Julho. Cria as Comissões Nacionais para Harmonização Curricular de Graduação do Subsistema de Ensino Superior. DR. 94, II Série.
6. Despacho n.º 513/17 – que aprova o Manual dos Procedimentos Fiscais das Micro, Pequenas e Médias Empresas.
7. Lei n.º 23/15, de 31 de Agosto. Lei das Cooperativas de Angola: *que revoga o Capítulo V do Título II do Livro II do Código Comercial; o Decreto-Lei 115/75 - que trata do Regime Jurídico das Cooperativas e todas as disposições que contrariem a presente Lei.*
8. Ministério da Justiça e dos Direitos Humanos (Angola). (2023). **Colectânea de Legislação Comercial**, que contém a publicação integral da Lei n.º 1/04, **das Sociedades Comerciais** (com as alterações que lhe foram introduzidas pelas Leis n.ºs 11/15 e 22/15); da Lei n.º 19/12, **das Sociedades Unipessoais** (com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 11/15) e **do Código Comercial** - Carta de Lei de 28 de Junho de 1888 e Decreto de 23 de Agosto de 1888 (com todas as subsequentes alterações). Plural Editores Angola. Setembro 2023.-