

André Filipe dos Santos Ramos

A Aplicação do SNC na Agricultura

Mestrado em Gestão
Faculdade de Economia

Março 2011



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Relatório de Estágio Curricular

A Aplicação do SNC na Agricultura

Orientador da FEUC: Prof. Doutora Ana Maria Rodrigues

Orientador na Entidade de Acolhimento: Dra. Maria do Céu Jesus
Antunes Coralejo

André Filipe dos Santos Ramos

Nº 2006004711

Agradecimentos

Com a realização deste Estágio Curricular aproxima-se a conclusão de mais uma etapa do meu crescimento pessoal e profissional. A realização deste Estágio apenas foi possível com a colaboração de muitas pessoas, às quais não poderia deixar de prestar o meu agradecimento.

Em primeiro lugar agradeço aos meus pais e irmãos por me terem proporcionado a oportunidade de complementar a minha formação, e por todo o apoio e conselhos, que me ajudaram a crescer de forma humilde e motivada. A vocês o meu eterno agradecimento.

Aos restantes familiares, por estarem sempre presentes.

Aos meus amigos, agradeço a amizade e companheirismo nos bons e maus momentos. Obrigado por enriquecerem e fazerem parte da minha vida.

À minha orientadora Professora Doutora Ana Maria Rodrigues pelo acompanhamento, apoio e disponibilidade.

À Dra. Maria do Céu Jesus Antunes Coralejo e aos restantes membros da empresa, que me transmitiram os seus conhecimentos e me apoiaram.

Ao Dr. Isaurindo Manuel Rosa Marques, pela oportunidade que me concedeu em estagiar na empresa.

E, por último, à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, instituição e académicos, que me proporcionaram uma boa preparação académica.

A todos vocês o meu sincero **OBRIGADO...**

Resumo

O presente relatório corresponde, numa primeira parte, à actividade desenvolvida na Entidade Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A., onde se realizou o estágio curricular, cujas principais tarefas foram desempenhadas na área de contabilidade.

Numa segunda parte, o estudo assenta na temática da aplicação do SNC na Agricultura, focando a atenção, naturalmente, nas alterações efectuadas pelo novo Sistema de Normalização Contabilístico. Este trabalho abordará, também, problemáticas fiscais resultantes da adaptação do CIRC aos novos normativos contabilísticos. O trabalho desenvolvido contribui com uma análise da NCRF 17 e de um estudo prático de duas empresas do sector agrícola.

Palavras – Chave: Contabilidade; Agricultura; Activos Biológicos; SNC

Abstract

The first part of this report represents the activity in the Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A., where the internship took place, whose main tasks were developed in the accounting practices.

In the second part, the study is based on the theme of Agriculture in implementing the SNC, focusing, naturally, in the recent changes made by the new accounting system standard. This work will also have some attention issues arising from tax CIRC adapt to new accounting standards. The work contributes to an analysis of NCRF 17 and a case study of two companies in the agricultural sector.

Key - words: Accounting, Agriculture, Biological Assets

Índice

Agradecimentos	iii
Resumo	iv
Abstract	iv
Índice de Figuras	vii
Índice de Quadros	viii
Lista de Acrónimos	ix
Introdução.....	1
I. Entidade de Acolhimento.....	3
1. Apresentação	3
2. Caracterização dos activos turísticos da Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A.....	4
2.1 Hotelaria.....	4
2.2 Balneário Termal de Monfortinho	5
2.3 Clube de Pesca e Tiro de Monfortinho	5
2.4 DoBosque	5
3. Actividades desenvolvidas no decurso do estágio.....	6
3.1 Numeração dos Lançamentos.....	6
3.2 Lançamento de facturas.....	7
3.3 Diário 301 – Bancos/Avisos de Lançamentos	8
3.4 Caixa do Hotel Astória, Hotel Fonte Santa, Campo de Tiro e Balneário	9
3.5 Actualização do ficheiro de Consultas Bancárias	9
3.6 Diário 601 – Operações Diversas	10
II. A Aplicação do SNC na Agricultura.....	11
1. Novos desafios do SNC para as entidades do sector agrícola.....	12
1.1 Activos biológicos consumíveis e não consumíveis	12

A Aplicação do SNC na Agricultura

1.2	Justo valor	14
1.3	Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA)	15
1.4	Outras problemáticas no âmbito dos activos biológicos	16
2	A aplicação da NCRF 17	17
2.1	Reconhecimento Inicial	18
2.2	Mensuração inicial	19
2.3	Mensuração subsequente nos activos biológicos não consumíveis	21
2.4	Ganhos e perdas	22
2.5	Subsídios do Governo	23
2.6	Divulgações	24
3	Algumas problemáticas fiscais resultantes da adaptação do CIRC aos novos normativos contabilísticos (normas IASB-UE e SNC)	26
III.	Caso prático sobre a adopção da NCRF 17	30
1.	Activos Biológicos: exemplos	30
1.1	Activo Biológico Animal	30
1.2	Activo Biológico Vegetal	32
2.	Caso Prático	34
2.1	Empresa X, S.A.	34
2.2	Empresa Y, S.A.	36
	Conclusão	46
	Anexo	51
	Anexo A: Actividades desenvolvidas no decurso do estágio	51
	Lançamento de Factura	51
	Diário 301 – Bancos / Aviso de Lançamentos	52
	Caixas do Hotel Astória, Hotel Fonte Santa, Campo de Tiro e Balneário Termal	54
	Anexo B: Estrutura Conceptual do SNC	57
	Anexo C: Cotações de Bovinos no SIMA – Caso Pratico	58

Índice de Figuras

Figura 1: Apresentação do Grupo	3
Figura 2: Exemplo de numeração de documentos	6
Figura 3: Exemplo de activos biológicos consumíveis e não consumíveis	13
Figura 4: Vantagens e desvantagens do justo valor	14
Figura 5: Justo valor e custos no ponto de venda	21
Figura 6: Tratamento dos Subsídios Governamentais	24
Figura 7: Taxas específicas	29
Figura 8: Lançamento de Factura	51
Figura 9: Diário 301 - Bancos.....	52
Figura 10: Exemplo de um Aviso de Lançamento Final	53
Figura 11: Exemplo do lançamento dos depósitos da caixa do Hotel Astória	54
Figura 12: Exemplo do lançamento dos rendimentos da caixa do Balneario Termal	55
Figura 13: Vários Lançamentos do Diário 601	56
Figura 14: Estrutura conceptual do SNC	57
Figura 15: Cotações de SIMA de Bovinos no fim de Dezembro de 2010 à primeira semana de Janeiro de 2011	58

Índice de Quadros

Tabela 1: Reconhecimento dos activos biológicos de produção em Maio do Ano N	35
Tabela 2: Reconhecimento dos activos biológicos de produção à data do Balanço N...	36
Tabela 3: Reconhecimento dos vitelos recém-nascidos para abate	36
Tabela 4: Ocupação do solo da Empresa Y, S.A.	37
Tabela 5: Distribuição por espécie de árvores	37
Tabela 6: Valores da avaliação	39
Tabela 7: Quadro de avaliação de pinheiros bravos baseado no método do custo e de mercado.....	41
Tabela 8: Ciclo de exploração da parcela UG A1	42
Tabela 9: Novos preços de venda e novos custos	43
Tabela 10: Reconhecimento dos pinheiros bravos na parcela de terreno UG A1	44
Tabela 11: Reconhecimento do produto agrícola gerado pelo activo biológico na realização do segundo desbaste em 2012	44
Tabela 12: Reconhecimento da venda do produto agrícola	45
Tabela 13: Reconhecimento do proveito obtido através da venda	45

Lista de Acrónimos

CAE – Classificação de Actividades Económicas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

DC – Directriz Contabilística

DF – Demonstrações Financeiras

DL – Decreto-Lei

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

IAS - *International Accounting Standard* (Norma Internacional de Contabilidade - NIC)

IASB – *International Accounting Standards Board*

IASC – *International Accounting Standards Committee*

IFRS – *International Financial Reporting Standard* (Norma Internacional de Relato Financeiro - NIRF)

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

PME – Pequena e Média Empresa

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SIMA – Sistema de Informação de Mercados Agrícolas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE - União Europeia

EBD – Euro Biodiversidade e Desenvolvimento, SGPS, S.A.

DR – Diário da República

Introdução

Este Relatório foi elaborado no âmbito da cadeira de Estágio Curricular com vista à conclusão do Mestrado em Gestão da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. O estágio decorreu na Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A., tendo tido a duração de 20 semanas, de Setembro de 2010 a início de Fevereiro de 2011.

Neste relatório descrevem-se as principais actividades desenvolvidas ao longo do estágio, abordando-se, também, um tema sobre os novos desafios dos normativos contabilísticos na área da agricultura, enquadrando o trabalho realizado com os conhecimentos adquiridos ao longo da licenciatura e mestrado. O tema versa sobre a aplicação do SNC na agricultura; no entanto, no passado, não existiam normas contabilísticas que regulassem esta área, tão importante para a economia portuguesa.

O objectivo de desenvolver esta temática assenta na tentativa de perceber os novos desafios do SNC às empresas do sector da agricultura e as suas implicações contabilísticas.

O Relatório encontra-se dividido em três partes, e cada uma delas contém uma pequena nota introdutória para facilitar o enquadramento das matérias.

Na Parte I começa por fazer-se uma apresentação da entidade de acolhimento e uma caracterização dos seus activos turísticos. É, também, nesta parte que se descrevem as principais actividades desenvolvidas ao longo do estágio curricular.

Na Parte II é apresentado o tema sobre a aplicação do SNC na agricultura. Num primeiro passo, apresentam-se os novos desafios do SNC às entidades do sector agrícola; num segundo, a aplicação da norma contabilística e de relato financeiro (NCRF) 17; e, por fim, algumas problemáticas fiscais resultantes da adaptação do CIRC aos novos normativos contabilísticos.

Na Parte III, é apresentado um caso prático da aplicação da NCRF 17 – Agricultura. Numa primeira parte, este caso prático abordará a aquisição de competências, através de

A Aplicação do SNC na Agricultura

exemplos; numa segunda parte, irá realizar-se o tratamento contabilístico, através da apresentação de dois casos práticos.

O relatório termina com breves considerações finais, contendo uma análise crítica ao estágio realizado e à sua contribuição para o crescimento pessoal e profissional.

I. Entidade de Acolhimento

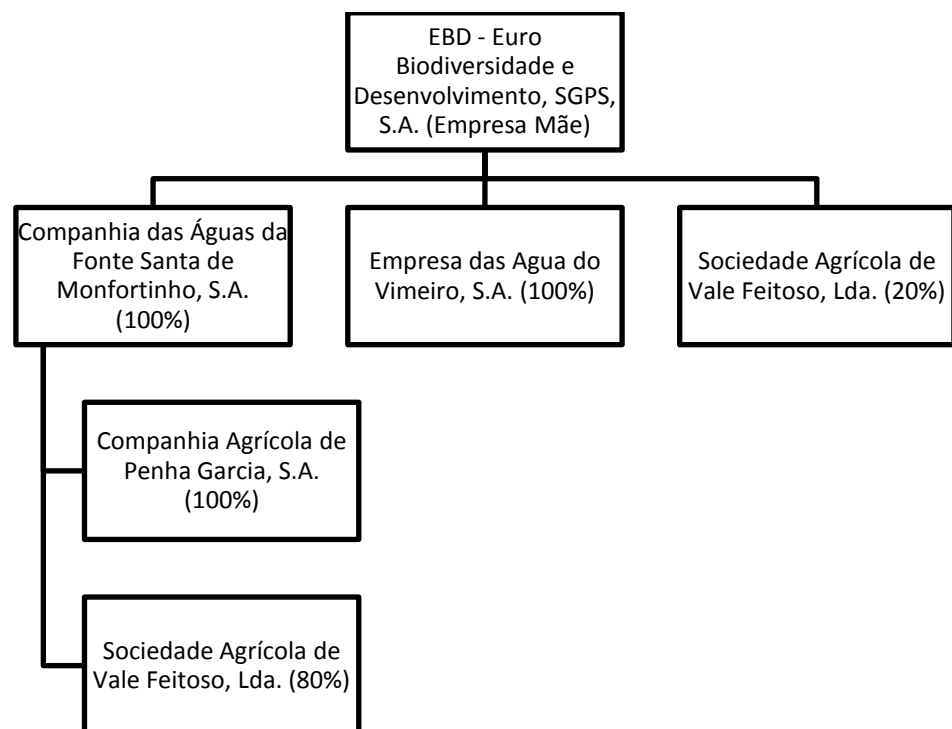
1. APRESENTAÇÃO

A Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A. tem por objecto a exploração termal e hoteleira, com sede em Termas de Monfortinho, no Distrito de Castelo Branco. É constituída com um capital social de quinze milhões duzentos e setenta e cinco mil novecentos e noventa e cinco euros, sendo a sua forma jurídica uma sociedade anónima, cujo CAE corresponde ao código 86905 - Actividades Termais.

A Empresa pertence ao grupo EBD (Empresa Mãe) – Euro Biodiversidade e Desenvolvimento, SGPS, S.A. e possui participações na Companhia Agrícola de Penha Garcia, S.A. (100%) e na Sociedade Agrícola de Vale Feitoso, Lda. (80%).

A apresentação do grupo encontra-se descrita na figura seguinte:

Figura 1: Apresentação do Grupo



Fonte: Elaboração própria

O ano de 2009 foi o primeiro ano completo de actividade em que a Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho incorporou a totalidade dos activos turísticos de

Monfortinho do Grupo EBD, nomeadamente: o Hotel Fonte Santa, o Hotel Astória Monfortinho, o Balneário Termal de Monfortinho e o Clube de Pesca e Tiro, a actividade industrial de produção de carnes de caça desenvolvida com a marca DoBosque. A empresa continuou a prestar serviços nas áreas Administrativa e Financeira, de Recursos Humanos, Compras, Lavandaria e Gestão de Recursos Cinegéticos, às restantes empresas do grupo EBD.

2. CARACTERIZAÇÃO DOS ACTIVOS TURÍSTICOS DA COMPANHIA DAS ÁGUAS DA FONTE SANTA DE MONFORTINHO, S.A.

2.1 Hotelaria

2.1.1 Hotel Astória de Monfortinho

Construído no final dos anos 40, o Hotel Astória de Monfortinho é um exemplo da arquitectura da época, com linhas elegantes e simples. A preservação deste património e da sua identidade foi o principal objectivo aquando da sua renovação, no início dos anos 90. Situado no Concelho de Idanha-a-Nova, o hotel encontra-se na encosta da serra de Penha Garcia.

Os hóspedes podem desfrutar da serenidade dos arredores do hotel, bem como dos tratamentos hidrotermais no Centro Termal.

No SPA, os hóspedes podem desfrutar de momentos de calma e relaxamento no circuito existente. Oferece-se ainda um completo Ginásio com 2 pisos de aparelhos (cardio-fitness e musculação) que permitem promover a boa forma física.

2.1.2 Hotel Fonte Santa

Renovado recentemente, o Fonte Santa é um hotel de charme, construído no início da década de 1940, durante um período de intensa exploração das águas termais em Portugal, tendo sido reinaugurado em 2005.

Em plena zona raiana, o hotel encontra-se na encosta da Serra de Penha Garcia.

2.2 Balneário Termal de Monfortinho

A 200 metros do Hotel Fonte Santa estão situadas as famosas Termas de Monfortinho, existentes desde a época romana.

Os cientistas atribuem às suas águas virtudes terapêuticas para doenças dermatológicas, distúrbios do sistema digestivo, circulatório, respiratório e psicossomático.

Renovadas recentemente, as termas propõem uma série de tratamentos personalizados.

2.3 Clube de Pesca e Tiro de Monfortinho

Monfortinho dispõe de um Clube de Pesca e Tiro, com um percurso de caça e um lago ideal para a pesca desportiva (pesca sem morte).

O Clube conta com mais de 50 anos de actividade, tendo organizado diversas competições nacionais e internacionais de tiro. Compreende uma área de 90 hectares e oferece diversas actividades desportivas. Apoiado por um bar e restaurante, especializado em pratos de caça. O Clube possui ainda duas piscinas exteriores (adultos e crianças).

2.4 DoBosque

O produto “doBosque” é fabricado pela Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A.

A 11 de Janeiro 2011 a unidade fabril foi vendida (os activos fixos tangíveis mais o *stock* que a unidade fabril tinha na altura), deixando de fazer parte do activo da companhia. Tornou-se numa nova empresa, pertencendo ao grupo EBD, e tendo passado a designar-se Terras do Bosque. Os seus serviços administrativos e financeiros continuam a ser realizados pela companhia, conforme foi referido anteriormente.

3. ACTIVIDADES DESENVOLVIDAS NO DECURSO DO ESTÁGIO

O estágio que a Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra proporciona constitui uma primeira experiência profissional para muitos dos seus alunos. No mundo do trabalho tudo parece novidade, ainda que tenhamos sido preparados para tal.

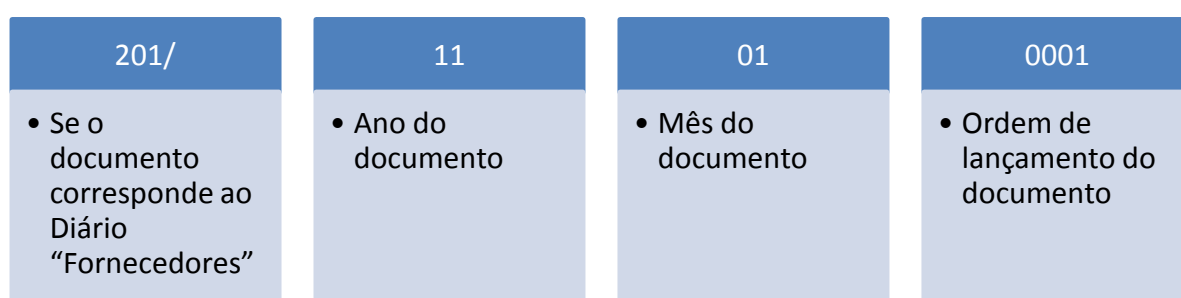
Durante os cinco meses de estágio na Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A. foram desenvolvidas tarefas no âmbito da contabilidade financeira (maioritariamente), as quais vão ser abaixo explanadas.

3.1 Numeração dos Lançamentos

Os documentos são lançados no *software* NAV, tendo em conta as características próprias de cada um dos documentos e, de seguida, o programa desenvolve uma numeração que é inserida no documento pelo utilizador que efectuou o registo.

O método utilizado na numeração dos documentos é composto por 11 dígitos: os três iniciais correspondem ao diário em causa (seja fornecedores, vendas, bancos, operações diversas, entre outras); os dois seguintes ao ano do documento; os outros dois respeitam ao mês do documento e, por fim, os quatro últimos indicam a ordem de lançamento de cada um.

Figura 2: Exemplo de numeração de documentos



Fonte: Elaboração própria

3.2 Lançamento de facturas

Quando as facturas dão entrada na empresa são registadas pela recepcionista num ficheiro de Excel denominado Entrada de correspondência, levam um carimbo com a data e nº de entrada, e em seguida vão a despacho do Director Administrativo e Financeiro. Este coloca no carimbo o nome do director que as vai classificar, e encaminha-as para o departamento de contabilidade. O documento original é separado do duplicado, e a factura é novamente registada num ficheiro de Excel, onde se especifica o director para o qual é enviado o original para classificação. Posteriormente, depois de classificada, o ficheiro de Excel volta a ser actualizado, para evitar o extravio da factura, sendo devolvida à contabilidade para ser lançada. O duplicado (ou cópia do original) é arquivado numa pasta de tesouraria por ordem alfabética e só sairá quando for efectuado o respectivo pagamento.

Os lançamentos contabilísticos são efectuados no programa «Microsoft Dynamics NAV». Este programa efectua todos os lançamentos contabilísticos necessários, tanto ao nível da contabilidade financeira, como de custos. O programa atribui a cada factura um número interno.

As facturas são classificadas em 3 categorias: compra de serviços, compra de inventário (*stock/existências*) e compra de activos fixos tangíveis, com numerações internas distintas. No caso dos inventários, existem guias de remessa ou encomenda de compra, que são documentos comprovativos do material entregue e que são inseridas no programa pelo Economato conforme chega a mercadoria. A contabilidade verifica o lançamento da encomenda; se os dados da factura estiverem correctos, esta é registada, após lhe ser colocada data e número.

As facturas de serviços têm que vir identificadas com o código de dimensão, para que possam ser contabilizados os custos na devida secção.

Já nas facturas de activos fixos tangíveis é necessário que seja criada, inicialmente, a ficha do activo fixo tangível, para que, posteriormente, a factura seja lançada na contabilidade.

3.2.1 Explicação do lançamento de facturas no *software* NAV (ver figura 8 do Anexo A)

No primeiro campo em branco selecciona-se o tipo de factura que pretende registar-se. Neste campo, pode escolher-se entre facturas de inventário, serviços ou de activos fixos tangíveis. No campo seguinte, introduz-se o código de fornecedor (neste campo pode pesquisar-se através do número de contribuinte ou do nome do fornecedor). Depois de introduzido o código do fornecedor, os campos seguintes são introduzidos automaticamente até ao campo data de registo. Este campo, à semelhança dos campos relativos à data do documento e ao nº de factura, é introduzido pelo utilizador. Os campos em branco na tabela são utilizados para realizar o lançamento da factura.

3.3 Diário 301 – Bancos/Avisos de Lançamentos

Na altura de se efectuarem os pagamentos aos Fornecedores é gerado um Ficheiro chamado «PS2», que consiste numa listagem com as facturas já registadas e vencidas, por fornecedor; a essa listagem juntam-se as cópias das facturas que tinham sido arquivadas na pasta da tesouraria. Depois de conferidas, imprimem-se os Avisos de Lançamento em duplicado. Um será enviado ao Fornecedor e outro ficará arquivado juntamente com o duplicado da factura e recibo (enviado posteriormente pelo fornecedor). No caso das facturas com pagamento a 30 dias ou a pronto pagamento será feito Aviso de Lançamento individual, podendo, também, efectuar-se o pagamento pelo diário 301 (caso este tenha data posterior à data já utilizada no Aviso de Lançamento).

3.3.1 Lançamento no *software* NAV (ver figura 9/10 do Anexo A)

Na realização do Diário 301 – Bancos/Avisos de Lançamento, será importante ter atenção à data aplicada e tipo de documento em causa (neste campo, é necessário especificar que se trata de um pagamento). Os campos em branco da imagem (código forma de pagamento (por exemplo: transferência, cheques, dinheiro), nº do documento externo (é sempre preenchido por BESNET), tipo de documento, tipo de conta, nº de conta e código de balanço, resultados e diversos (estes são os códigos fornecidos pelos responsáveis das facturas como mencionado anteriormente)) são de preenchimento obrigatório.

A primeira linha é destinada ao fornecedor. É colocado “fornecedor” no tipo de conta e o código do fornecedor em causa no nº de conta. Para a obtenção do valor de débito são escolhidas as facturas por liquidar pretendidas. As restantes linhas são destinadas à conta banco, porque por cada factura a liquidar é necessário efectuar um lançamento na conta banco.

3.4 Caixa do Hotel Astória, Hotel Fonte Santa, Campo de Tiro e Balneário

Nesta tarefa realizam-se os lançamentos das caixas dos hotéis, bem como do campo de tiro e balneário.

As caixas dos Hotéis são lançadas conforme a Figura 11, representada no Anexo A. Em primeiro lugar, são lançados os rendimentos no programa informático SIHOT, que é usado pelas recepções dos hotéis e que é importado para o *Navision*; na contabilidade realizam-se os lançamentos dos depósitos à ordem em contrapartida de uma conta de caixa que é regularizada pela importação dos rendimentos feita no SIHOT.

Já no caso do Campo de Tiro e Balneário Termal são realizados dois lançamentos. Em primeiro lugar, são lançados os depósitos em contrapartida da conta de caixa. É importante ter-se em atenção que a caixa do Campo de Tiro se encontra dividida em quatro caixas, nomeadamente: campo de tiro (por exemplo, restaurante e concursos de caça ou tiro); embarcações; entradas das piscinas e bar das piscinas. De seguida, têm de ser lançadas as caixas em contrapartida dos rendimentos, que será o segundo lançamento realizado pela contabilidade.

3.5 Actualização do ficheiro de Consultas Bancárias

Este ficheiro é utilizado por todos os elementos do departamento administrativo e financeiro da empresa que não tenham acesso às contas dos Bancos e necessitem de ver se já foram efectuados os pagamentos dos fornecedores e recebimentos dos clientes, para que sejam realizadas as reconciliações bancárias ou os avisos de pagamento.

A actualização deste ficheiro é realizada da seguinte forma: em primeiro lugar, o responsável pelas contas do banco extrai vários ficheiros do banco em formato de Excel, colocando-os na pasta designada de reconciliações bancárias. Nesta pasta já existe um ficheiro em Excel com as actualizações correspondentes aos dias anteriores.

Esse ficheiro encontra-se dividido pelas várias empresas, nas quais, posteriormente, é efectuada a respectiva actualização.

3.6 Diário 601 – Operações Diversas

A entidade fecha o exercício ao fim de cada mês e, por vezes, é necessário rectificar e corrigir os saldos contabilísticos, sendo utilizado este diário, onde são registadas operações diversas (regularizações de lançamentos, especializações (electricidade, gás, juros, etc.), regularização de especializações e correcção de erros dos meses anteriores (ver figura nº 12 do Anexo A)).

As operações que se encontram na figura são realizadas sempre no final do exercício de cada mês. Antes dos lançamentos serem efectuados, existe uma preparação de mapas com as respectivas regularizações, que são realizados pelo responsável dessa área. Posteriormente, os lançamentos são efectuados no programa *NAV*.

II. A Aplicação do SNC na Agricultura

A mudança do POC para o SNC implicou uma verdadeira revolução na contabilidade em Portugal: passou-se de um modelo com ênfase jurídica para um modelo que assenta numa abordagem económica. Os critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação são significativamente diferentes.¹

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) tem por base as Normas Internacionais de Contabilidade, que são compatíveis com as Directivas Comunitárias, e melhora significativamente o relato financeiro em Portugal, sem deixar de atender às especificidades das entidades de menor dimensão, as quais poderão seguir um normativo mais simples (NCRF-PE).²

O SNC é um sistema contabilístico com base em princípios e não tanto em regras explícitas, tendo por objectivos:

- Aumentar a relevância da informação financeira, estando assente num conceito de *full disclosure*, isto é, divulgações alargadas, o que proporciona informação mais transparente, resultando numa atitude de maior confiança por parte dos utentes.
- Aumentar a comparabilidade da informação financeira.³

Em 7 de Setembro de 2009 foi publicado em DR (2ª série), o Aviso n.º 15655/2009 as NCRF, entre as quais se encontra a NCRF 17 – Agricultura.

A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 17 tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 41 – Agricultura, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à actividade agrícola.

Este capítulo encontra-se estruturado em: Novos desafios do SNC para as entidades do sector agrícola; A aplicação da norma contabilística e de relato financeiro 17; e, Algumas problemáticas resultantes da adaptação do CIRC aos novos normativos contabilísticos.

¹ (Rodrigues J. , 2010, p. 18).

² *Ibidem*, p. 18.

³ *Ibidem*, p. 18.

1. NOVOS DESAFIOS DO SNC PARA AS ENTIDADES DO SECTOR AGRÍCOLA

No seu início, a contabilidade agrícola resumia-se aos pagamentos e recebimentos. Após a Segunda Guerra Mundial, ocorreu um significativo salto qualitativo devido à tributação, à crescente concorrência e à necessidade de os agricultores conhecerem a rentabilidade dos seus produtos.⁴

A actividade agrícola contém especificidades que representam um desafio para a contabilidade, tais como o ciclo de produção, a atribuição de gastos entre diferentes períodos, o tratamento de informação sobre animais vivos e plantas.⁵

Nestes novos desafios surgiram novos conceitos importantes, bem como algumas questões ambíguas. Assim, irão abordar-se os seguintes tópicos (i) activos biológicos consumíveis e não consumíveis; (ii) justo valor e o SIMA; (iii) Outras problemáticas no âmbito dos activos biológicos.

1.1 Activos biológicos consumíveis e não consumíveis

A NCRF 17 propõe duas classificações para os activos biológicos: (1) activos biológicos consumíveis e activos biológicos de produção; (2) activos biológicos maduros e activos biológicos imaturos.

No que respeita à primeira classificação, a NCRF 17, no seu § 40 define os activos biológicos consumíveis como sendo os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activos biológicos. Exemplos de activos biológicos consumíveis são: animais detidos para venda ou destinados à produção de carne, colheitas como o milho e trigo, árvores que estejam em desenvolvimento para obtenção de madeiras.

Os restantes, os activos biológicos de produção não são produtos agrícolas mas, antes, de regeneração própria; por exemplo: animais reprodutores, gado produtor de leite, vinhas, árvores de fruto e árvores a partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto estas permaneçam vivas.

Enquanto os primeiros (consumíveis) têm a características de se extinguir em cada colheita, os segundos (de produção) permitem várias e sucessivas colheitas, pelo que faria sentido que os primeiros fossem classificados como inventários e os segundos

⁴ (Rodrigues J. , 2010, p. 598).

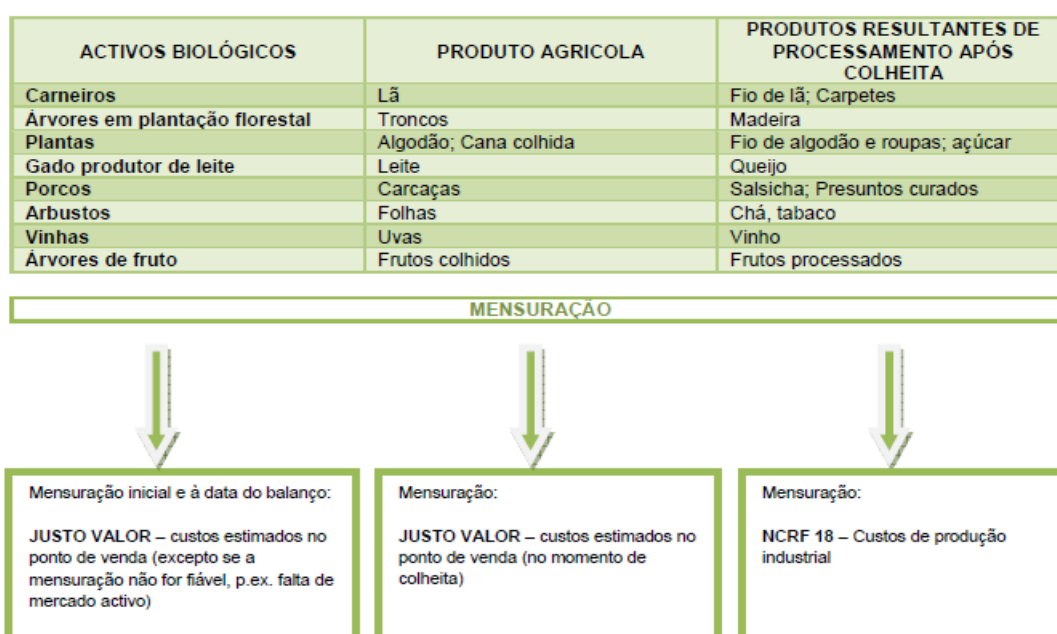
⁵ *Ibidem*, p. 598.

A Aplicação do SNC na Agricultura

como activos fixos tangíveis, solução que acabou por não ser acolhida na versão final do Sistema de Normalização Contabilística.

No que respeita à segunda classificação proposta na NCRF 17, no seu § 41, são considerados activos biológicos maduros (ou adultos) os que estejam aptos a ser colhidos (relativamente aos activos biológicos consumíveis) ou sejam capazes de sustentar colheitas regulares (relativamente aos activos biológicos de produção). Enquanto estas condições não estiverem reunidas, estamos perante activos biológicos imaturos (ou juvenis).

Figura 3: Exemplo de activos biológicos consumíveis e não consumíveis



Fonte: Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas⁶

A questão da mensuração é resumida na Figura 3, na qual se evidencia, para cada tipo de *item* agrícola, o critério de mensuração a adoptar. Nesses critérios surge um conceito recente, o justo valor, que vai ser definido no ponto seguinte.

⁶ http://www.drapc.min-agricultura.pt/base/documentos/agricultura_activos_biologicos.pdf, consultado em Março de 2011.

1.2 Justo valor

O justo valor é definido no § 9 da NCRF 17, como a “*quantia pela qual um activo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas disso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas*”.

O FASB⁷ descreve justo valor como a quantia pela qual um activo (ou passivo) pode ser comprado (ou contraído) ou vendido (ou acordado) numa transacção corrente entre as partes interessadas, isto é, desde que não seja forçado a efectuá-lo, tendo presente a ideia de que o justo valor de um activo é baseado na sua localização e condição presentes (§ 10 da NCRF 17).⁸

Segundo Mihular (2001) “*As DF’s devem reflectir os efeitos da transformação biológica, representados pelas alterações do justo valor dos activos biológicos. O modelo do custo histórico não reflecte os efeitos da transformação biológica devido à diferença entre a fase inicial e a fase de colheita.*”

Na Figura 4 apresentam-se as vantagens e desvantagens do justo valor segundo a IASB, 2000.

Figura 4: Vantagens e desvantagens do justo valor

Desvantagens (IASB, 2000)	Vantagens (IASB, 2000)
<ul style="list-style-type: none">- Justo valor baseado em suposições subjectivas- Preço de mercado voláteis e a sua obtenção onerosa- Inexistência de mercados activos em alguns países, especialmente durante período de crescimento- Reconhecimento de ganhos e perdas não realizados- Inexistência de relação entre os preços de mercado e o preço de venda,- Podem não ser activos biológicos detidos para venda (ex: produção)	<ul style="list-style-type: none">· Maior relevância, fiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade, na mensuração de BEF de activos biológicos negociados em mercados activos· A mensuração na data das DF de ciclos de produção longos, com volatilidade na produção e no mercado, é uma melhor medida de avaliação do desempenho· O efeito da transformação biológica reflecte-se melhor com as alterações no justo valor

Fonte: Efeito do Sistema de Normalização Contabilística na Agricultura⁹

A determinação do justo valor passa, em primeiro lugar pela existência de um mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola, sendo o preço de cotação nesse mercado a base apropriada para determinar o justo valor.¹⁰

⁷ O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) é a organização designada para o sector privado para o estabelecimento de padrões de contabilidade financeira que regem a elaboração dos relatórios financeiros por entidades não governamentais.

⁸ (Cordeiro, 2010, p. 22/23).

⁹ (CTOC, 2009).

Nos casos em que não exista um mercado activo, dever-se-á utilizar um ou mais dos seguintes indicadores:

- preço mais recente de transacção no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transacção e a do balanço;
- preços de mercado de activos semelhantes com ajustamento, para reflectir diferenças; e
- referências do sector, tais como o valor do gado expresso em quilo de carne.¹¹

No caso de Portugal, as cotações oficiais de mercado estão disponíveis pelo SIMA – Sistema de Informação de Mercados Agrícolas. Este sistema vai ser abordado no ponto seguinte.

1.3 Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA)

O SIMA foi criado pelo Decreto-Lei n.º 91/85, de 1 de Abril, na dependência do Gabinete de Planeamento e Políticas do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, e tem como principal objectivo o acompanhamento dos mercados agrícolas, recolhendo para o efeito as cotações/preços dos produtos e a informação qualitativa ou quantitativa (quantidades, *stocks*, etc) necessária à caracterização das condições de escoamento dos produtos. O sistema SIMA permite que o Gabinete de Planeamento e Políticas obtenha a informação harmonizada em todo o território, à qual recorre para a sustentação das posições assumidas e das decisões tomadas no âmbito da política agrícola.¹²

Este sistema actua em dois mercados: os de produção e os abastecedores e grossistas, e tenta acompanhar vários sectores, nomeadamente: Frutos Frescos, Frutos Secos e Secados, Hortícolas, Flores e Folhagens, Azeite e Azeitona, Cortiça, Cereais, Girassol, Bovinos, Ovinos, Caprinos, Suínos, Aves e Ovos e Leite e Lacticínios.

O Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA) tem como objectivo o acompanhamento do mercado de produtos agrícolas, recolhendo os dados que permitam:

¹⁰ <http://www.moneris.pt/pt/noticias.php?ref=212>, consultado em Abril de 2011.

¹¹ (Azevedo, 2010, p. 27).

¹² http://www.otoc.pt/noticias_site/detalhes.php?id=55327&t=Q29tdW5pY2Fkb3M=, consultado em Junho de 2011.

- Informar os decisores políticos, que têm a missão de acompanhar as políticas de mercado (nacionais ou comunitárias); e
- Informar o próprio mercado e os seus agentes, prestando um serviço público de ajuda à transparência do mercado.¹³

Este sistema oferece cotações oficiais que servem de referência para a determinação do justo valor deste tipo de activos, mas são insuficientes na medida em que não abrangem todos os activos biológicos e produtos agrícolas.

Com a adopção do SNC na contabilidade das empresas do sector agrícola, surgem algumas problemáticas, tais como: incapacidade de mensurar o justo valor com fiabilidade e possibilidade, ou não, de depreciação para os activos biológicos de produção. No ponto seguinte iram abordar-se, com maior pormenor, as problemáticas supracitadas.

1.4 Outras problemáticas no âmbito dos activos biológicos

Neste ponto iram abordar-se, com maior pormenor as seguintes problemáticas: incapacidade de mensurar o justo valor com fiabilidade, e possibilidade, ou não, de depreciação para os activos biológicos de produção.

1.4.1 Incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor

A incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor vem descrito na NCRF 17 nos seus §§ 31 a 34.

A NCRF 17 no seu § 31 presume que o justo valor de um activo biológico pode ser mensurado com fiabilidade. No entanto, esta presunção pode ser refutada no reconhecimento inicial de um activo biológico para o qual os preços de mercado não estejam disponíveis e outras possíveis alternativas para estimar o justo valor sejam considerados como não fiáveis. Neste caso, o activo biológico deve ser mensurado ao valor de custo menos depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas. Caso o justo valor desses activos biológicos passe a ser mensurável com fiabilidade, a entidade deve passar a mensura-los ao seu justo valor, menos os custos estimados no ponto de venda.

¹³ http://www.gpp.pt/cot/SIMA_2010.pdf, consultado em Março de 2011.

1.4.2 Depreciação de activos biológicos

Tem surgido alguma polémica devido à possibilidade, ou não, de depreciações para os activos biológicos de produção. Considera-se que esta dúvida surge, por um lado, devido à falta de contas específicas no plano de contas e, por outro lado, devido aos activos biológicos estarem enquadrados numa rubrica de «inventários». Segundo a NCRF 17, quando no reconhecimento inicial os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis, e relativamente aos quais as estimativas alternativas do justo valor estejam determinadas como sendo claramente pouco fiáveis, o activo biológico é mensurado ao custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.¹⁴

Neste sentido, a norma no § 31 prevê que este tipo de activo sofra depreciações. Como não há contas específicas, as entidades podem subdividir o plano de contas de forma a tentar enquadrá-las. Por exemplo, da seguinte forma:

64 – Gastos de depreciação e de amortização

644 – Activos biológicos de produção

37 – Activos biológicos

372 – De produção

3728– Depreciações acumuladas

2 A APLICAÇÃO DA NCRF 17

Esta norma é de aplicação exclusiva à actividade agrícola, entendida como a gestão das alterações que ocorrem nos activos biológicos, por via da sua transformação em produtos agrícolas ou em outros activos biológicos, para posterior comercialização. Esta norma determina qual o tratamento contabilístico a ter em consideração aquando da contabilização dos activos biológicos, bem como no que concerne ao conteúdo das DF e respectivas divulgações (§ 1 da NCRF 17).

A NCRF 17 contempla, resumidamente, a contabilização de activos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação; da mensuração inicial do produto agrícola (no ponto de colheita) (§ 11 a 34); a contabilização de

¹⁴ (Azevedo, 2010, p. 29).

subsídios governamentais relacionados com activos biológicos (§ 35 a 39); e as divulgações que deverão constar das demonstrações financeiras (§ 44 a 47).

De seguida irão analisar-se os seguintes tópicos: (a) Reconhecimento e mensuração inicial; (b) Subsídios do Governo e (c) Divulgações.

2.1 Reconhecimento Inicial

O Reconhecimento consiste no processo de incorporar no Balanço e na Demonstração dos Resultados um *item* que satisfaça a definição de um elemento e simultaneamente os critérios de reconhecimento estabelecidos na Estrutura Conceptual^{15 16}.

Sendo ainda o reconhecimento definido como o processo de incorporar no balanço e na demonstração de resultados um elemento que satisfaça a definição de uma classe e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no § 81 da Estrutura Conceptual do SNC¹⁷; os critérios referidos são: (i) for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o *item* flua para ou da entidade e (ii) o *item* tiver um custo ou valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Neste sentido, pela análise do § 11 da NCRF 17, uma entidade deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando e somente quando: a entidade controle o activo como consequência de acontecimentos passados, seja provável que futuros benefícios económicos associados ao activo fluirão para entidade, e o justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado. Desta forma, se algum destes elementos não se verificar, a empresa não deve reconhecer o activo biológico ou produto agrícola.

¹⁵ Segundo Cravo (2010) entende-se por Estrutura Conceptual (i) uma interpretação da teoria geral da contabilidade; (ii) utiliza um método lógico-dedutivo; (iii) define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade; e (iii) estabelece fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira. (Anexo B)

¹⁶ (Cordeiro, 2010, p. 25).

¹⁷ http://www.gesbanha.pt/contab/norm_contab/norm_cont_est_conc.htm, consultado em Março de 2011.

2.2 Mensuração inicial

A mensuração entende-se como o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e assentados nas DF.¹⁸

A NCRF 17, no seu parágrafo 13, estabelece como regra que a mensuração dos activos biológicos e produtos agrícolas colhidos, tanto no seu reconhecimento inicial como nos anos seguintes, seja efectuada pelo justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda, excepto quando o justo valor não possa ser fiavelmente mensurado. Os custos no ponto de venda englobam comissões a correctores e a negociadores, taxas de agências reguladoras e bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. Estes excluem os custos de transporte e outros necessários para levar os activos para o mercado. (§ 13 da NCRF 17)

Contudo, quando não existir a possibilidade de mensurá-los com fiabilidade ao justo valor, a norma refere um tratamento de excepção, apenas para os activos biológicos, aquando do seu reconhecimento inicial, podendo estes ser mensurados pelo seu valor de custo, deduzido da depreciação acumulada e das perdas de imparidade acumuladas¹⁹. Assim, não será possível mensurar um activo biológico pelo justo valor, no seu reconhecimento inicial, e posteriormente pelo seu valor de custo. No entanto, caso o activo biológico tenha sido reconhecido inicialmente pelo seu valor de custo, deverá ser reconhecido posteriormente pelo justo valor, quando a empresa o consiga fazer com fiabilidade (§§ 31 e 32 da NCRF 17).

O custo pode aproximar-se, por vezes, do justo valor. Particularmente, quando: a transformação biológica não tiver sido significativa desde a data em que os custos foram incursos, ou se a transformação biológica já ocorrida não tiver impacto materialmente relevante nos preços de mercado (§ 25 da NCRF 17).

Relativamente aos produtos agrícolas no ponto de colheita, a norma não permite a mensuração destes activos pelo seu valor de custo, assumindo peremptoriamente que o justo valor dos produtos agrícolas é sempre possível de ser determinado com fiabilidade (§ 33 da NCRF 17).

¹⁸ (Cordeiro, 2010, p. 25).

¹⁹ §34 NCRF 17 – “Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas, uma entidade toma em consideração a NCRF 18 — Inventários, a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis e a NCRF 12 — Imparidade de Activos.” Na NCRF 18 estabelece quais os encargos a considerar no apuramento do valor a constar do balanço – §§10 e 11, da referida norma.

A Aplicação do SNC na Agricultura

A mensuração ao justo valor, deduzido dos custos a incorrer no ponto de venda, pressupõe:

1º - Determinação do justo valor dos activos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita de acordo com a cotação do mercado onde estes activos são transaccionados, à data de relato (§ 18 da NCRF 17). Na eventualidade de não existir mercado activo, a empresa deverá utilizar, para determinação do justo valor, o melhor/fiável dos indicadores mencionados nas alíneas do § 19 da NCRF 17. Estes resumem-se: (a) ao último preço praticado no mercado, desde que não tenham ocorrido alterações significativas nas circunstâncias económicas entre essa transacção e a data de relato; (b) aos preços de mercados de activos semelhantes, com os respectivos ajustamentos que possam ser necessários, para reflectir as diferenças; e (c) referências sectoriais (a norma dá exemplo do valor do gado expresso em quilo de carne). Importa referir que, para o apuramento do justo valor, tanto no reconhecimento inicial como posteriormente, a empresa não poderá utilizar o valor de venda futura estabelecido contratualmente com um terceiro, dado que este valor pode não reflectir o preço de mercado; no entanto, poderá utilizar agrupamentos de activos biológicos ou produtos agrícolas, consoante os seus atributos/características, de forma a facilitar o apuramento do justo valor.

2º - Apuramento dos custos a incorrer no ponto de venda, que serão posteriormente deduzidos ao justo valor dos activos. A norma menciona que deverão ser incluídos os encargos tais como as comissões a correctores e intermediários, bem como as taxas associadas à venda e negociação dos activos. Refere ainda, que não são de incluir, como custos a incorrer no ponto de venda, os custos de distribuição, como o transporte dos activos até ao local de venda (§ 15 da NCRF 17).

No entanto, poderá não ser possível determinar o justo valor porque em certas circunstancias, os preços ou valores determinados pelo mercado podem não estar disponíveis para um activo biológico na sua condição actual. Nestes casos, a norma determina que o justo valor corresponderá ao valor presente dos fluxos de caixa líquidos, descontados a uma taxa antes de impostos determinada no mercado corrente (§ 21 da NCRF 17). No cálculo a efectuar, a empresa terá que ter em consideração que a taxa de desconto e os fluxos de caixa líquidos esperados não deverão contemplar: 1) quaisquer aumentos originados pela transformação biológica adicional, bem como outras actividades futuras; 2) os fluxos de caixa para financiar os activos; 3) impostos; e

4) os fluxos necessários para repor os activos biológicos após colheita (§§ 22 e 23 da NCRF 17). Por outro lado, deverão ser consideradas as variações decorrentes das alterações económicas que deverão conduzir conseqüentemente à alteração dos pressupostos utilizados na determinação dos fluxos de caixa esperados e da taxa de desconto a utilizar (§ 24 da NCRF 17).

A figura 5 sintetiza o que prescreve a Norma acerca da determinação do justo valor e dos custos no ponto de venda.

Figura 5: Justo valor e custos no ponto de venda

<i>DETERMINAÇÃO DO JUSTO VALOR</i>	<i>DETERMINAÇÃO DOS CUSTOS NO PONTO DE VENDA</i>
<p>1) Se existir um mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola, o preço cotado nesse mercado (e.g., cotações oficiais de mercado disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas) é a base apropriada para determinar o justo valor desse activo (§17 IAS 41, §18 NCRF 17).</p>	<p>Incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. Excluem custos de transporte e outros necessários para levar os activos para o mercado. (§14 IAS 41, §15 NCRF 17)</p>
<p>2) Se não existir um mercado activo, uma entidade usará um ou mais dos seguintes indicadores, quando disponíveis, na determinação do justo valor (§18 IAS 41, §19 NCRF 17):</p> <ul style="list-style-type: none">a) O preço mais recente de transacção no mercado;b) Os preços de mercado de activos semelhantes; ec) Referências do sector.	
<p>3) Se os preços determinados pelo mercado não estiverem disponíveis para um activo biológico na sua condição actual, uma entidade usará, na determinação do justo valor, o valor presente dos fluxos de caixa líquidos esperados do activo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente (§20 IAS 41, §21 NCRF 17).</p>	

Fonte: Cláudia Mendes²⁰

2.3 Mensuração subsequente nos activos biológicos não consumíveis

Tal como já foi referido anteriormente, quando a empresa pretende reconhecer e mensurar um produto agrícola, após a colheita, terá de recorrer à NCRF 18.

Neste contexto, e tendo presente que o tema desta tese de mestrado está relacionado apenas com a NCRF 17, não podemos deixar de fazer uma pequena explicação do reconhecimento e mensuração segundo a NCRF 18, apenas para os produtos agrícolas

²⁰ (Mendes, 2010, p. 35).

após colheita, dado que estes resultarão na sequência da actividade normal das empresas agrícolas.

Deste modo, a NCRF 18, prevê no seu § 20, que aquando do reconhecimento inicial, os produtos agrícolas após colheita, devem ser mensurados ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, na altura da colheita, sendo este o valor considerado como custo dos inventários. A mensuração subsequente deverá corresponder ao valor mais baixo entre o valor do custo e o valor realizável líquido.

A NCRF 18 define que o valor realizável líquido corresponde ao “preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efectuar a venda” (§ 6 da NCRF 18).

Apesar do conceito do “justo valor”, deduzido dos custos de venda, poder ser facilmente confundido com o conceito de “valor realizável líquido”, transcrito no parágrafo anterior, a NCRF 18, esclarece que este último corresponde ao valor pela qual uma empresa consegue vender um activo, tendo em consideração as condições de venda a que tem acesso, sendo que poderão não reflectir o mercado desse activo.

A utilização do valor realizável líquido, caso este seja inferior ao valor do custo, prende-se com a potencial perda de valor que produtos possam vir a ter, resultado de alterações económicas e de mercado ou do seu estado físico (obsoletos ou danificado).

Os montantes resultantes da diminuição do activo para o seu valor realizável líquido devem ser contabilizados como gasto do período, quando o ajustamento ou a perda ocorra. Por sua vez, o ajustamento deverá ser revertido, até à concorrência do valor contabilizado inicialmente, no período em que exista “clara evidência” do aumento do valor realizável líquido.

O valor contabilizado em inventário, à data de relato, deverá ser reconhecido posteriormente como gasto no mesmo período em que o respectivo rédito seja reconhecido.

2.4 Ganhos e perdas

A NCRF 17 no seu § 27 prevê que os ganhos ou perdas provenientes do reconhecimento inicial de um activo biológico pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, bem como de uma alteração de justo de valor menos os custos estimados no ponto de venda (por exemplo, a diferença entre o custo de

aquisição e o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda) e de uma alteração de justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um activo biológico (atribuível a alterações físicas ou alterações de preços no mercado, § 42 da NCRF 17) sejam incluídos nos resultados do período em que ocorram.

À semelhança dos activos biológicos, um ganho ou perda que surja no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda (por exemplo, como consequência de colheitas) deve ser incluídos nos resultados do período em que ocorra (§§ 29 e 30 da NCRF 17).

2.5 Subsídios do Governo

Os subsídios do governo têm um peso significativo no sector agrícola e o seu tratamento contabilístico (subsídios do governo relacionados com activos biológicos) é previsto pela IAS 41 e pela NCRF 17. No entanto, se o subsídio atribuído se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, deve utilizar-se a IAS 20 e a NCRF 22. Torna-se, deste modo, fulcral diferenciar os subsídios associados a activos biológicos mensurados pelo seu justo valor e os que são mensurados ao custo, de maneira a identificar-se a correcta norma a aplicar: a NCRF 17 ou a NCRF 22, respectivamente.²¹

A NCRF 17 no seu § 35 define que o reconhecimento dos subsídios em rendimentos deverá ocorrer: no exercício em que o mesmo se torne recebível se este não for condicional; ou no momento em que as condições associadas ao mesmo sejam satisfeitas.

Assim, caso seja um subsídio condicional, o seu reconhecimento é independente do recebimento do mesmo, ou seja, se a sua atribuição estiver condicionada à verificação de condições económicas, comerciais, temporais, entre outras, o subsídio apenas deverá ser reconhecido quando essas condições já tiverem sido satisfeitas. Os subsídios devem ser reconhecido numa rubrica de rendimentos.

Segundo o § 38 da NCRF 17, se um subsídio do governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos depreciação acumulada e quaisquer

²¹ (Mendes, 2010, p. 36).

A Aplicação do SNC na Agricultura

perdas por imparidade acumulada, será aplicada a NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

A NCRF 17 exige um tratamento diferente do da NCRF 22 se um subsídio do Governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda ou um subsídio do Governo exigir que uma entidade não se ocupe numa actividade agrícola específica. A NCRF 22 é somente aplicada a um subsídio do governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas

Resumidamente, temos:

Figura 6: Tratamento dos Subsídios Governamentais

SUBSÍDIO	TRATAMENTO
<p>1) Subsídio governamental que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda:</p> <p>- NÃO CONDICIONAL</p> <p>- CONDICIONAL (incluindo quando um subsídio governamental exige que uma entidade não se ocupe em actividade agrícola específica)</p>	<p>Reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio se tome recebível (§34 IAS 41, §35 NCRF 17).</p> <p>Reconhecido como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições associadas ao subsídio (§35 IAS 41, §36 NCRF 17).</p>
<p>2) Subsídio governamental que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas</p>	<p>Aplicar IAS 20/ NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais (§37 IAS 41, §38 NCRF 17).</p>

Fonte: Cláudia Mendes²²

2.6 Divulgações

A NCRF 17 determina, nos seus §§ 44 a 47, quais as divulgações obrigatórias no âmbito desta Norma, e, tal como disposto nos seus §§ 40 e 41 faz ainda a distinção entre

²² (Mendes, 2010, p. 36).

A Aplicação do SNC na Agricultura

os conceitos de activos biológicos consumíveis e de produção, bem como ainda os classifica, dentro destas categorias, como maduros ou imaturos. Esta distinção e classificação são relevantes para se poder analisar nas DF, com fiabilidade e qualidade: (1) a perspectiva de tomada de decisão face à natureza e maturidade dos activos biológicos; e, (2) o impacto futuro destes activos biológicos nos resultados e na posição financeira da empresa.

A distinção acima referida entre activos agrícolas consumíveis e de produção e sua posterior classificação entre maduros e imaturos disponibilizará aos *stakeholders* informação financeira dos conjuntos de activos que contribuirão para os influxos de benefícios económicos futuros, numa perspectiva de mais curto prazo e ainda numa perspectiva de médio e longo prazo.

Assim, uma empresa deverá divulgar as seguintes informações, relativas a activos biológicos e produtos agrícolas no ponto de venda, mensurados ao justo valor, à data de relato §§ 44 a 47 da NCRF 17:

- descrição de cada um dos grupos de activos biológicos, bem como dos métodos utilizados na quantificação física para cada um desses grupos;
- discriminação dos métodos e presunções considerados aquando da determinação do justo valor, para cada um dos grupos de activos (activos biológicos e produtos agrícolas no ponto de venda);
- o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, determinado aquando da colheita dos produtos agrícolas, quando esta tenha ocorrido durante o período;
- a existência e menção do valor registado dos activos biológicos, cujo uso esteja restrito/limitado;
- montante contabilizado relativo a activos biológicos penhorados com garantia de passivos;
- montante dos compromissos assumidos com terceiros, referentes ao desenvolvimento ou à futura compra de activos biológicos; e
- menção das estratégias de gestão dos riscos financeiros relacionados com a actividade agrícola.

Caso o justo valor dos activos biológicos não seja possível de determinar, à data de relato, a empresa deverá divulgar as seguintes informações (§ 48 da NCRF 17):

A Aplicação do SNC na Agricultura

- descrição de cada um dos grupos de activos biológicos, bem como das razões que impossibilitam a empresa de mensurar estes activos ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. No entanto, caso seja possível, deverá divulgar ainda qual seria o intervalo, onde provavelmente estaria um justo valor;
- método, vidas úteis e taxas associadas a depreciação usadas; e
- menção do valor mensurado inicial, da depreciação acumulada e perdas de imparidade acumuladas, no início e final do exercício;

Caso seja possível que a empresa venha a mensurar com fiabilidade o justo valor dos activos biológicos que se encontram mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade, ainda no corrente exercício, deverá divulgar a seguinte informação (§ 49 da NCRF 17):

- descrição dos activos biológicos, bem como das razões e alterações que possibilitam que a empresa possa vir a mensurar estes activos pelo justo valor; e
- o efeito da alteração.

Dado que a NCRF 17 regulamenta, igualmente, os subsídios do Governo associados a activos biológicos mensurados ao justo valor, esta também estabelece quais as divulgações a fazer, que consistem em (§ 50 da NCRF 17):

- descrição dos subsídios do Governo reconhecidos no exercício;
- condições implícitas aos subsídios do Governo, que à data de relato, não tenham ainda sido cumpridas/verificadas;
- contingências associadas aos subsídios do Governo;
- alterações significativas esperadas no montante dos subsídios do Governo, nomeadamente aos que correspondam à diminuição dos fluxos futuros.

3 ALGUMAS PROBLEMÁTICAS FISCAIS RESULTANTES DA ADAPTAÇÃO DO CIRC AOS NOVOS NORMATIVOS CONTABILÍSTICOS (NORMAS IASB-UE E SNC)

Conforme se refere no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, com a aprovação do SNC, cuja filosofia e estrutura são muito próximos das Normas Internacionais de Contabilidade, o Código do IRC (CIRC) e a Legislação Complementar foram alterados de forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável às IAS e ao SNC. Como forma de aproximar a fiscalidade da contabilidade, ou, tendo em vista a eliminação de constrangimentos sobre a contabilidade decorrentes

da legislação fiscal, foram introduzidas alterações no Código do IRC.²³ Tais alterações serão explicitadas de seguida.

O CIRC (artigo 18.º, n.º9) prevê que os ganhos e as perdas resultantes da aplicação do justo valor dos activos biológicos consumíveis concorram para a formação do lucro tributável, excepto para as explorações silvícolas plurianuais (enquadram-se nas actividades silvícolas a venda de cortiça, pinheiros, eucaliptos, etc.), em que o justo valor não é aceite, aplicando-se neste caso o estipulado no artigo 18.º n.º7 do CIRC.

Do ponto de vista fiscal, nas actividades silvícolas os ganhos só são reconhecidos no momento da venda e os gastos ao longo do ciclo de produção também só concorrem para o apuramento do lucro tributável no ano da venda, podendo sofrer ajustamentos através dos coeficientes de desvalorização da moeda publicados anualmente por portaria.

Já no que diz respeito aos activos biológicos de produção as coisas não estão definidas da mesma forma. De acordo com o artigo 29.º do CIRC são aceites como gastos as depreciações e amortizações de activos fixos tangíveis, de activos intangíveis e propriedades de investimento contabilizadas ao custo. Assim, os activos biológicos de produção, sendo inventários, estão excluídos da possibilidade de serem depreciáveis em termos fiscais.

No que respeita às perdas por imparidade²⁴ (artigo 35.º do CIRC) em activos biológicos não consumíveis, são aceites fiscalmente as que resultem de desvalorizações excepcionais reconhecidas pela Administração Fiscal, e contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos anteriores.

As mais-valias obtidas em activos biológicos não consumíveis resultantes de transmissão onerosa, sinistros e da afectação permanente a fins alheios à actividade (cfr. alínea a) do n.º1 ao artigo 46.º CIRC) podem ser objecto de reinvestimento (artigo 48.º CIRC), “desde que o período de detenção não seja inferior a 1 ano, ainda que qualquer activo tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, é considerada em metade do seu valor, sempre que, no período de tributação anterior ao da realização,

²³ (Rodrigues J. , 2010, p. 27).

²⁴ A expressão perda por imparidade é definida pelas Normas Internacionais de Contabilidade como a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo excede a sua quantia recuperável. Este conceito tem aplicação, por exemplo, no cálculo do valor pelo qual um determinado activo deve estar escriturado. <http://www.knoow.net/cienceconempr/contabilidade/perdaporimparidade.htm>, consultado em Junho de 2011.

no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos activos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afectos à exploração, com excepção dos bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º4 do artigo 58.º CIRC”.

Adicionalmente, conforme referido por Rodrigues (2010) é de notar que, não estando prevista no artigo 29.º do CIRC, não será aceite fiscalmente qualquer depreciação de activos biológicos porque são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

Incoerência do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de Setembro

O Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, no seu artigo 1.º, explicita o âmbito da sua aplicação, designadamente aos activos fixos tangíveis, activos intangíveis e propriedades de investimento contabilizados ao custo histórico. Assim, este diploma legal não prevê a depreciação de activos biológicos de produção, pese embora a NCRF 17 contenha a previsão de mensuração pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada, mas apenas para os casos em que o justo valor não possa ser determinado com fiabilidade.

Não obstante, na Figura 7 – Taxas específicas, anexa ao referido Decreto Regulamentar, são elencados uma série de activos biológicos de produção, inculcando a ideia de que também se encontram sujeitos a deprecimento para efeitos fiscais, o que se traduz numa contradição face ao que dispõe no artigo 1.º do Decreto Regulamentar e no artigo 29.º do CIRC:

A Aplicação do SNC na Agricultura

Figura 7: Taxas específicas

Código	DIVISÃO I Agricultura, silvicultura, pecuária e pesca	Percentagens
Grupo 1 – Agricultura, silvicultura e pecuária		
Plantações:		
0045	Oliveiras	4%
0050	Vinhas	5%
0055	Amendoeiras, citrinos, figueiras e noqueiras	5%
0060	Amoreiras, framboesas, groselheiras e pessegueiros	14,28%
0065	Outros pomares	10%
Animais - Reprodutores:		
0160	Suínos	33,33%
0165	Outros	10%

Fonte: Adaptado do Decreto Regulamentar n.º 25/2009

As entidades que se dedicam à agricultura, ao serem privadas da dedução fiscal das depreciações sobre os seus activos biológicos de produção, assistirão a um aumento do seu lucro tributável, com o conseqüente agravamento da tributação, numa época em que esta actividade está longe de constituir uma excepção face aos efeitos da crise económica que o país atravessa.

III. Caso prático sobre a adopção da NCRF 17

A escolha da realização deste caso prático surgiu em virtude da adopção do SNC, no corrente ano, por parte da Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A.. Assim sendo, será realizada uma proposta de contabilização para os activos biológicos de duas empresas. Uma delas tem como actividade a produção de vitelas para abate, enquanto a outra se dedica à silvicultura.

Serão apresentados, inicialmente, alguns exemplos, que terão por base uma proposta de tratamento contabilístico que se julga mais adequada, considerando sempre a existência de mercado do activo biológico.

1. ACTIVOS BIOLÓGICOS: EXEMPLOS

1.1 Activo Biológico Animal

1.1.1 Aquisição de Activos Biológicos consumíveis

Dada uma aquisição de activos biológicos animais, para posterior venda, o tratamento contabilístico correspondente passa por três passos distintos:

- **Reconhecimento do custo de compra, à data da mesma**

Débito: 313 – Compra de Activos Biológicos, ao valor de aquisição

Crédito: 11 - Caixa, 12 – Depósitos à ordem ou 27 – Outras contas a receber e a pagar, ao valor de aquisição

- **Transferência da conta de compras para a conta de Activos Biológicos**

Débito: 3711 – Activos Biológicos consumíveis: animais, ao valor de aquisição

Crédito: 313 – Compra de Activos Biológicos, ao valor de aquisição

- **Reconhecimento do Justo Valor à data do Balanço**

Segundo os § 27 e § 29 da NCRF 17, no caso de se verificar um ganho²⁵ no reconhecimento do Activo Biológico, o tratamento contabilístico a efectuar deve ser:

Débito: 3711 - Activos Biológicos consumíveis – animais, no valor da diferença entre o preço de aquisição e o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda

²⁵ Verifica-se um ganho quando o Justo valor menos custos estimados no ponto de venda for superior ao valor de aquisição do activo.

Crédito: 774 – Ganhos por aumentos de justo valor: em Activos Biológicos, no valor da diferença entre o preço de aquisição e o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda

1.1.2 Aquisição de Activos Biológicos de produção

Estima-se uma aquisição de animais destinados à posterior produção de um produto agrícola, (Activos Biológicos de produção). Visto que o activo biológico permanece na empresa, o tratamento contabilístico desta operação deve incluir IVA e ser do seguinte modo:

- **Reconhecimento do custo de compra à data da mesma**

Débito: 313 – Compra de Activos Biológicos, ao valor de aquisição sem IVA

2432 – IVA dedutível, sendo o valor a registar, taxa mínima de IVA praticada por lei, neste momento, 6%, sobre o valor de aquisição

Crédito: 2211 – Fornecedores gerais, ao valor de aquisição mais IVA

- **Reconhecimento do Activo Biológico**

Débito: 3721 – Activos Biológicos de produção: animais, ao valor de aquisição sem IVA

Crédito: 313 – Compra de Activos Biológicos, ao valor de aquisição sem IVA

- **Reconhecimento do Justo Valor à data do Balanço**

Se posteriormente à dedução do Justo valor menos custos estimados no ponto de venda ao Valor de aquisição dos Activos, se verificar um ganho no reconhecimento do Activo Biológico, o tratamento contabilístico a efectuar deve ser:

Débito: 3721 – Activos Biológicos de produção: animais, no valor do ganho verificado

Crédito: 774 - Ganhos por aumentos de justo valor: em Activos Biológicos, no valor do ganho verificado

- **Reconhecimento do Produto Agrícola gerado pelo Activo Biológico**

Débito: 34x – Produtos Acabados e Intermédios - animais, ao valor de venda do produto agrícola

Crédito: 734 – Variações nos Inventários da produção: Activos Biológicos, ao valor de venda do produto agrícola

- **Reconhecimento da Venda do Produto Agrícola**

Débito: 2111 – Clientes Gerais, ao preço de venda do produto agrícola com IVA

Crédito: 714 – Vendas de Produtos Activos Biológicos, ao preço de venda do produto agrícola sem IVA

2433 – IVA Liquidado, pelo valor do IVA (taxa mínima legal)

- **Reconhecimento do proveito obtido através da venda**

Débito: 734 – Variações nos Inventários da produção: Activos Biológicos, ao valor da venda sem IVA

Crédito: 34x – Produtos Acabados e Intermédios - animais, ao valor da venda sem IVA

1.1.3 Nascimento de Activos Biológicos

Considerando o nascimento de Activos Biológicos, o tratamento contabilístico deve ser da seguinte forma:

- **Reconhecimento inicial dos Activos Biológicos**

Débito: 37x1 - Activos Biológicos consumíveis ou de produção – animais, ao Justo Valor dos animais acabados de nascer

Crédito: 774 – Ganhos por aumentos de justo valor: em Activos Biológicos, ao Justo Valor dos activos acabados de nascer

1.2 Activo Biológico Vegetal

Relativamente aos Activos Biológicos Vegetais, não serão discriminados exemplos. Porém, far-se-ão breves referências relativas ao tratamento contabilístico que se julga mais adequado a situações ou casos possíveis.

Neste sentido, depois de serem considerados e correctamente tratados os custos intrinsecamente correlacionados a qualquer plantação (custos de tratamento dos terrenos, custos de aquisição de sementes, entre outros), é necessária a contabilização relativa ao reconhecimento e mensuração do Activo Biológico ou Produto Agrícola no momento de colheita.

1.2.1 Plantação

- **Reconhecimento inicial do Activo Biológico**

O registo relativo ao Reconhecimento inicial do Activo Biológico poderá ser efectuado pelo seu Justo Valor; todavia, este será extremamente difícil de calcular, dada a imaterialidade do Activo. Por conseguinte, deve ser efectuado da seguinte forma:

Débito: 3712 – Activos Biológicos consumíveis: plantas, pelo Justo Valor

Crédito: 313 – Compra de Activos Biológicos, pelo Justo Valor

- **Mensuração do Activo Biológico à data do Balanço**

Débito: 3712 – Activos Biológicos consumíveis: plantas, pelo Justo Valor Apurado à data do Balanço

Crédito: 774 - Ganhos por aumentos de justo valor: em Activos Biológicos, pelo Justo Valor apurado à data do Balanço

1.2.2 Produto Agrícola

Tal como já foi referido na parte teórica do presente estudo, a NCRF 17 apenas pressupõe a contabilização de produtos agrícolas no momento da colheita; neste sentido, o registo contabilístico deve ser efectuado da seguinte forma:

Débito: 341 – Produtos agrícolas, pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda, no momento da colheita

Crédito: 734 – Variações nos Inventários da produção: Activos Biológicos, pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda, no momento da colheita

1.2.3 Produto agrícola incorporado na produção

Se, por ventura, uma entidade incorpora os produtos agrícolas que produziu na própria produção da empresa, estes deverão ser contabilizados na conta 331 – Matérias-primas.

Será, ainda, importante referir que o produto agrícola deve ser mensurado no momento da colheita pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. Esse valor é considerado o custo aquando da aplicação da NCRF 18 – Inventários, ou seja, no momento da colheita, data em que deixa de aplicar-se a NCRF 17 para começar a aplicar-se a NCRF 18.

2. CASO PRÁTICO

Serão apresentados, de seguida, dois exemplos, que como referido anteriormente, são baseados num caso real.

A NCRF 17, que identifica o tratamento contabilístico a adoptar, será tida em consideração na apresentação do caso e será exposto o que se pensa ser a resolução mais adequada ao mesmo. A resolução irá ter em consideração a natureza do problema, as disposições a considerar da norma em causa, os cálculos a efectuar, reconhecimento, mensuração, e apresentação.

2.1 Empresa X, S.A.

2.1.1 Enunciado

A Empresa X, S.A. é uma empresa agrícola, cuja actividade consiste na produção de vitelas para abate. Adquiriram, em Maio do ano N, 50 vacas reprodutoras Mirandesas, por 43.950,30 €²⁶.

No final de Dezembro do ano N, as vacas reprodutoras tinham o valor de 36.623,10€²⁷, devido às depreciações ocorridas. De acordo com a consulta das cotações no SIMA, o valor mais frequente de cada vaca reprodutora é de 897,84 €.

Em Dezembro do ano N nasceram 45 vitelos para abate, cujo justo valor a essa data era de 486,33 €. O justo valor das vacas reprodutoras manteve-se.

A NCRF 17 distingue os activos biológicos animais em: de produção (vacas produtoras) e consumíveis (vitelos para abate). Refere, ainda, que o seu reconhecimento se faz pelo justo valor, conforme foi referido anteriormente.

2.1.2 Resolução

Natureza do problema:

Reconhecimento e Mensuração do activo biológico animal de produção e consumível.

Norma base aplicável:

²⁶ Dado fornecido pela Empresa X, S.A.

A Aplicação do SNC na Agricultura

NCRF 17 – Agricultura, cujo objectivo é determinar qual o tratamento contabilístico a ter em consideração aquando da contabilização dos activos biológicos, bem como no que concerne ao conteúdo das DF e respectivas divulgações (§ 1 da NCRF 17).

Cálculos:

- Ganhos por aumentos do justo valor = Justo valor das vacas reprodutoras - Valor das Vacas reprodutoras = 44.892,00 – 36.623,10 = 8.243,40 €.
- Justo valor das vacas reprodutoras = 50 vacas * cotação do SIMA (897,84) = 44.892,00 €.
- Valor das Vacas reprodutoras = 36.623,10 €.
- Justo valor = Numero de vitelos recém-nascidos * cotação deles no SIMA = 45 * 486,33 = 21.884,85.

2.1.3 Tratamento Contabilístico

Pelo SNC, através da aplicação da NCRF 17:

Consultado o Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA), verificou-se que a lista de cotações refere valores das vacas reprodutoras e dos vitelos, logo não teve de recorrer-se a cálculos alternativos para determinar o justo valor.

Por conseguinte, convêm reter-se que uma empresa deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando e somente quando, (i) a entidade controle o activo como consequência de acontecimentos passados; (ii) seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade e (iii) o justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado (§ 11 da NCRF 17).

• Reconhecimento do Activo Biológico

Tabela 1: Reconhecimento dos activos biológicos de produção em Maio do Ano N

Conta	Descrição	Valor	Valor
		Débito	Crédito
37211	Vacas Reprodutora	43.950,30 €	
313	Compra de Activo Biológico		43.950,30 €

Fonte: Elaboração própria

A Aplicação do SNC na Agricultura

- **Reconhecimento do Justo valor à data do Balanço**

Relativamente ao reconhecimento à data do balanço, segundo o § 13 da NCRF 17, o activo biológico deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda.

Tabela 2: Reconhecimento dos activos biológicos de produção à data do Balanço N

Conta	Descrição	Valor	a	Valor	a
		Débito		Crédito	
37211	Vacas Reprodutora	8.243,40€			
774X	Ganhos por aumento de justo valor			8.243,40€	

Fonte: Elaboração própria

Depois de efectuado o reconhecimento dos activos biológicos de produção, passar-se-á ao reconhecimento dos vitelos recém-nascidos para abate.

- **Nascimento de Activos Biológicos**

Considerando o nascimento dos vitelos, o tratamento contabilístico deve ser da seguinte forma:

Tabela 3: Reconhecimento dos vitelos recém-nascidos para abate

Conta	Descrição	Valor	a	Valor	a
		Débito		Crédito	
371X	Vitelos Recém-nascidos	21.884,85 €			
774X	Ganhos por aumento de justo valor			21.884,85 €	

Fonte: Elaboração Própria

2.2 Empresa Y, S.A.

A Empresa Y, S.A., cuja actividade é a silvicultura, encontra-se sujeita a um Plano de Gestão Florestal totalizando cerca de 7.079 hectares, assim distribuído:

A Aplicação do SNC na Agricultura

Tabela 4: Ocupação do solo da Empresa Y, S.A.

Ocupação do solo	Área (hectares)	%
Agricultura	1.651	23,3%
Aguas Interiores	53	0,7%
Floresta	4.579	64,7%
Inculto (matos)	739	10,4%
Improdutivo	52	0,7%
Área Social	5	0,1%
Total	7.079	100%

Fonte: Elaboração própria

Os povoamentos florestais com maior representação na Empresa Y são os povoamentos de pinheiro-bravo, que ocupam cerca de 65% da área florestal, enquanto os de eucalipto se distribuem por 14% da área de floresta. A distribuição por espécie é apresentada no seguinte quadro:

Tabela 5: Distribuição por espécie de árvores

Ocupação do Solo	Área (hectares)	%
Pinheiro Bravo (Pnb)	2.996	65,4%
Eucalipto (Euc)	656	14,3%
Sobreiro (Sb)	529	11,6%
Azinheira (Az)	320	7,0%
Pinheiro manso (Pnm)	63	1,4%
Folhosa ripícolas	13	0,3%
Medronheiro	2	0,0%
Total	4.579	100%

Fonte: Elaboração própria

2.2.1 Cálculo do valor da Avaliação do solo da Empresa Y, S.A.

As parcelas de pinheiro bravo e eucalipto dos prédios rústicos foram avaliadas pelo Método do Rendimento²⁸. Os valores apurados foram aferidos pelo Método Comparativo ou de Mercado²⁹.

As áreas remanescentes, por não serem geradoras de benefícios futuros consistentes e duradouras, foram apenas avaliadas pelo Método Comparativo ou de Mercado.

As construções e restantes infra-estruturas foram avaliadas pelo Método do Custo de Substituição³⁰ e Método Comparativo ou de Mercado.

No Método do Rendimento foi considerada a taxa de capitalização³¹ de 8,5%³². Não se consideraram quaisquer proveitos resultantes de subsídios, quer à instalação, quer à manutenção. Os custos de exploração foram agravados em função do declive³³, mais de 20% na classe dois e mais de 30% na classe três.

O valor do ha³⁴ do activo biológico resulta de ao valor apurado da parcela ter sido retirado o valor de terra nua, que foi considerado de €1.500,00 ha¹ na classe de declive 1, €1.2500,00 ha¹ na classe de declive 2 e €1.300,00 ha¹ na classe de declive 3.

Na obtenção da produtividade de pinheiros bravos, utilizou-se a seguinte equação de volume, desenvolvida pelo Departamento Florestal do Instituto Superior de Agronomia, UTL (Alegria, C.M.M., 2007), para a região da Empresa Y:

²⁸ Método baseado no potencial de um prédio rústico em gerar rendimentos e na conversação desses rendimentos ao valor actual, mediante a sua capitalização a uma taxa adequada.

²⁹ Método pelo qual o valor de um prédio rústico é determinado por comparação com outros semelhantes, dos quais se conhecem os seus preços no mercado imobiliário, após efectuados os ajustamentos decorrentes das diferenças que caracterizam os prédios, tais como dimensões, localização, data de transacção, estado de conservação e fim a que se destinam.

³⁰ Método pelo qual o valor actual de um prédio rústico é igual ao somatório dos custos de construção estimados para reprodução ou substituição de um prédio rústico semelhante que cumpra as mesmas funções, utilizando materiais e técnicas construtivas actuais, deduzido da depreciação, física, funcional e económica e acrescido do valor do terreno. Esta depreciação é calculada com base nas tabelas de depreciação física de Ross-Heidecke.

³¹ A taxa de capitalização deverá traduzir a relação entre os mercados de arrendamento e de venda, num dado lugar e momento, e que torne indiferente para o proprietário do imóvel, a venda do mesmo ou o recebimento de uma renda ao longo do período de vida útil da construção (30 a 50 anos).

³² Dado fornecido por um estudo realizado pela InBuilt Value.

³³ Os declives acentuados representam um factor limitador das operações florestais, uma vez que podem condicionar ou mesmo impossibilitar a utilização de maquinaria florestal, obrigando à utilização de práticas manuais, com consequências ao nível dos custos operacionais. A Empresa Y, S.A. divide o declive em classes, sendo a classe 1 de baixo declive, classe 2 de médio declive e classe 3 de altos declives.

³⁴ ha¹ - hectares de terreno com declive.

A Aplicação do SNC na Agricultura

$$V = 0,004798 + 0,000036 * d^2 * h$$

Na obtenção da produtividade dos Eucaliptos, utilizou-se a equação de volume, desenvolvida por Tome (2007)³⁵, para a região da empresa:

$$V = 0,2105 * [(d/100) ^{1,89191}] * h^{1,0703}$$

Os valores apurados resumem-se no quadro seguinte:

Tabela 6: Valores da avaliação

Ocupação do Solo	Área (hectares)	Valor (€)
Agricultura	1.651	7.588.450
Aguas Interiores	53	530.000
Floresta	4.579	36.733.197
Inculto (matos)	739	923.750
Improdutivo (caminhos e aceiros)	52	390.000
Área Social	5	909.750
Inculto (matos)	647,8253	809.782
Total	7.726,8253	47.884.929,00
	€ ha¹	6.197,00

Fonte: Elaboração própria

2.2.2 Análise aos Pinheiros Bravos da Empresa Y, S.A.

Neste ponto apresentar-se-á uma análise aos pinheiros bravos da Empresa Y, S.A., através de uma descrição do ciclo de exploração, e de um estudo, em termos previsionais, dos rendimentos e dos custos de uma das parcelas de terreno.

³⁵ TOMÉ, M., TOMÉ, J., RIBEIRO, F., FAIAS, S.P., 2007b. Equação de Volume Total, Volume Percentual e de Perfil do Tronco para Eucalyptus globulus Labill, em Portugal. Silva Lusitana 15(1): 25-39.

Pinheiros bravos

A plantação destes pinheiros foi feita em 1983, onde se plantaram 2222 pinheiros por hectare.

Em 1998 (aos quinze anos de idade) sofreram o primeiro desbaste³⁶, 1111 árvores por hectare, sendo a madeira obtida vendida a 15€/m³³⁷. O rendimento obtido irá ajudar a cobrir os custos da limpeza das matas e da conservação dos caminhos, efectuadas de cinco em cinco anos. A limpeza das matas tem um custo de 200€/hectare e a conservação de caminhos tem um custo de 150€/hectare.

À data, as parcelas de terreno estão avaliadas em 2.279.534,00 €, incorporado o valor dos activos biológicos nelas plantados. Os activos biológicos estão avaliados em 1.851.534,00 € e a terra nua em 428.000,00 €.

³⁶ Os desbastes são operações intermédias de corte de árvores com valor comercial mas que não interessa manter até ao corte final. Têm como objectivo libertar espaço para permitir o pleno desenvolvimento das melhores árvores. Trata-se de uma operação indispensável quando se pretende produzir madeira de Qualidade. <http://www.arborea.pt/paginas/desbastes.php>, consultado em Junho de 2011.

³⁷ Dado fornecido por um estudo realizado pela InBuilt Value.

A Aplicação do SNC na Agricultura

Tabela 7: Quadro de avaliação de pinheiros bravos baseado no método do custo e de mercado

UG ³⁸	Área (hectares)	Espécie	Idade	Declive	€ ha ¹	Valores €		
						Terra Nua	Activo Biológico	Total da Parcela
A1	34	PnbPnb	28	1	7.121,18 €	51.000,0 0 €	191.120,00 €	242.120,00 €
A2	4	PnbPnb	28	1	7.121,25 €	6.000,00 €	22.485,00 €	28.485,00 €
A3	47	PnbPnb	28	2	7.001,68 €	58.750,0 0 €	270.329,00 €	329.079,00 €
A4	34	PnbPnb	28	1	7.121,12 €	51.000,0 0 €	191.118,00 €	242.118,00 €
A5	20	PnbPnb	28	1	7.121,15 €	30.000,0 0 €	112.423,00 €	142.423,00 €
A6	29	PnbPnb	28	2	7.001,69 €	36.250,0 0 €	166.799,00 €	203.049,00 €
A7	12	PnbPnb	28	2	7.001,58 €	15.000,0 0 €	69.019,00 €	84.019,00 €
A8	33	PnbPnb	28	2	7.001,70 €	41.250,0 0 €	189.806,00 €	231.056,00 €
A9A	30	PnbPnb	28	2	7.001,67 €	37.500,0 0 €	172.550,00 €	210.050,00 €
A9B	4	PnbPnb	28	2	7.001,50 €	5.000,00 €	23.006,00 €	28.006,00 €
A10	39	PnbPnb	28	2	7.001,67 €	48.750,0 0 €	224.315,00 €	273.065,00 €
A11	38	PnbPnb	28	2	7.001,68 €	47.500,0 0 €	218.564,00 €	266.064,00 €
Total	324				84.497,8 7 €	428.000, 00 €	1.851.534,00 €	2.279.534,00 €

Fonte: Elaboração própria

Em 2012 vai ocorrer o segundo desbaste, 555 árvores por hectare, sendo a madeira obtida vendida a 25€/m³³⁹.

O fim do ciclo dos pinheiros ocorre em 2027, dando-se o corte final, sendo a madeira obtida vendida a 45€/m³⁴⁰.

Para melhor compreender este ciclo, vai estudar-se a parcela de terreno UG A1, em termos previsionais. A parcela UG A1 tem a área de 34 hectares e está avaliada⁴¹ em 242.120,00€, com activos biológicos no valor de 191.120,00€. Neste estudo utilizou-se uma inflação (plana) no valor de 1,0%⁴² e uma taxa de capitalização no valor de 8,5%⁴³, a aplicar aos preços de venda e aos custos anteriormente apresentados.

³⁸ Classificação das parcelas de terreno.

³⁹ Dado fornecido por um estudo realizado pela InBuilt Value.

⁴⁰ *Ibidem*.

⁴¹ Avaliada a preços do ano 2010.

A Aplicação do SNC na Agricultura

Tabela 8: Ciclo de exploração da parcela UG A1

Ano	Acção	Rendimento	Custo	CF
2010			0,00	0,00
2011			0,00	0,00
2012	2º Desbaste e Limpeza de Matas	118.383,12 €	6.936,68 €	111.446,44 €
2013	Conservação de Caminhos		5.254,54 €	-5.254,54 €
2014			0,00	0,00
2015			0,00	0,00
2016			0,00	0,00
2017			0,00	0,00
2018	Limpeza de Matas		7.363,42 €	-7.363,42 €
2019	Conservação de Caminhos		5.577,80 €	-5.577,80 €
2020			0,00	0,00
2021			0,00	0,00
2022				
2023	Limpeza de Matas		7.739,04 €	-7.739,04 €
2024	Conservação de Caminhos		5.862,32 €	-5.862,32 €
2025			0,00	0,00
2026			0,00	0,00
2027	Corte Final	736.137,35 €	0,00	736.137,35 €

Fonte: Elaboração Própria

Na tabela 8, está representado o Ciclo de Exploração da Parcela UG A1, em termos previsionais. Pode concluir-se que com o corte final e 2º desbaste dos pinheiros, se obtêm rendimentos positivos.

Os custos da limpeza e da conservação são obtidos através da multiplicação da área do terreno pelos novos custos (apresentados na tabela seguinte). Já no 2º desbaste e no corte final multiplica-se o número de árvores/hectare pelos hectares de terreno, para que se obtenha o número total de árvores. De seguida, multiplica-se esse valor pelo volume

A Aplicação do SNC na Agricultura

das árvores (igual para todas)⁴⁴; o valor obtido é multiplicado pelo novo preço de venda (apresentado na tabela seguinte). Assim, obtêm-se os valores finais do rendimento do 2º Desbaste e do Corte Final.

Tabela 9: Novos preços de venda e novos custos

Ano	Taxa de Inflação	Preços de Venda			Custos				
		25	Novo Preço	5	Novo Preço	150	Novo Custo	200	Novo Custo
2010	0,01								
2011	0,01	0,2500	25,2500	0,4500	45,4500	1,5000	151,5000	2,0000	202,0000
2012	0,01	0,2525	25,5025	0,4545	45,9045	1,5150	153,0150	2,0200	204,0200
2013	0,01	0,2550	25,7575	0,4590	46,3635	1,5302	154,5452	2,0402	206,0602
2014	0,01	0,2576	26,0151	0,4636	46,8272	1,5455	156,0906	2,0606	208,1208
2015	0,01	0,2602	26,2753	0,4683	47,2955	1,5609	157,6515	2,0812	210,2020
2016	0,01	0,2628	26,5380	0,4730	47,7684	1,5765	159,2280	2,1020	212,3040
2017	0,01	0,2654	26,8034	0,4777	48,2461	1,5923	160,8203	2,1230	214,4271
2018	0,01	0,2680	27,0714	0,4825	48,7286	1,6082	162,4285	2,1443	216,5713
2019	0,01	0,2707	27,3421	0,4873	49,2158	1,6243	164,0528	2,1657	218,7371
2020	0,01	0,2734	27,6156	0,4922	49,7080	1,6405	165,6933	2,1874	220,9244
2021	0,01	0,2762	27,8917	0,4971	50,2051	1,6569	167,3503	2,2092	223,1337
2022	0,01	0,2789	28,1706	0,5021	50,7071	1,6735	169,0238	2,2313	225,3650
2023	0,01	0,2817	28,4523	0,5071	51,2142	1,6902	170,7140	2,2537	227,6187
2024	0,01	0,2845	28,7369	0,5121	51,7263	1,7071	172,4211	2,2762	229,8948
2025	0,01	0,2874	29,0242	0,5173	52,2436	1,7242	174,1453	2,2989	232,1938
2026	0,01	0,2902	29,3145	0,5224	52,7660	1,7415	175,8868	2,3219	234,5157
2027	0,01	0,2931	29,6076	0,5277	53,2937	1,7589	177,6457	2,3452	236,8609

Fonte: Elaboração Própria

No cálculo dos novos preços/custos multiplica-se o preço/custo do ano anterior pela taxa de inflação⁴⁵, obtendo-se, assim, o valor do aumento para o ano seguinte. O novo preço/custo resulta da soma do preço/custo do ano anterior com o aumento obtido anteriormente.

⁴⁴ Dado fornecido por um estudo realizado pela InBuilt Value, no valor de 0,246 para o desbaste e de 0,732 para o corte final.

⁴⁵ Dado fornecido por um estudo realizado pela InBuilt Value.

2.2.3 Tratamento Contabilístico

O tratamento contabilístico dos pinheiros, em comparação com o de outras árvores, apresenta maiores dificuldades, visto que não é realizado pelo justo valor (porque não existem cotações de mercado para o produto extraído do pinheiro).

Em primeiro lugar, irá fazer-se o reconhecimento dos pinheiros bravos da parcela de terreno analisada anteriormente.

Tabela 10: Reconhecimento dos pinheiros bravos na parcela de terreno UG A1

Conta	Descrição	Valor	a	Valor	a
		Débito		Crédito	
3722	Activos biológicos de produção – plantas	191.120,00€			
431	Terrenos e recursos naturais			191.120,00€	

Fonte: Elaboração própria

De seguida, irá fazer-se o reconhecimento do produto agrícola gerado pelo Activo Biológico, na realização do segundo desbaste, em 2012. O tratamento contabilístico a efectuar deve ser:

Tabela 11: Reconhecimento do produto agrícola gerado pelo activo biológico na realização do segundo desbaste em 2012

Conta	Descrição	Valor	a	Valor	a
		Débito		Crédito	
34X	Produtos Acabados e Intermédios – plantas	118.383,12€			
734	Variações nos Inventários da produção: Activos Biológicos			118.383,12€	

Fonte: Elaboração própria

Depois de se efectuar o reconhecimento do produto agrícola é necessário fazer-se o reconhecimento da venda do mesmo (em ambos os reconhecimentos, deve utilizar-se o

A Aplicação do SNC na Agricultura

valor da venda com IVA; no entanto, neste caso específico, esse valor não se encontrava acessível). O tratamento contabilístico a efectuar deve ser:

Tabela 12: Reconhecimento da venda do produto agrícola

Conta	Descrição	Valor	a	Valor	a
		Débito		Crédito	
2111	Clientes Gerais	118.383,12€			
714	Vendas de Produtos Activos Biológicos			118.383,12€-	
				XXXX	
2433	IVA Liquidado	XXXX ⁴⁶			

Fonte: Elaboração própria

Por fim, é realizado o reconhecimento do proveito obtido através da venda. Neste tratamento contabilístico é utilizado o valor da venda sem IVA. O tratamento é o seguinte:

Tabela 13: Reconhecimento do proveito obtido através da venda

Conta	Descrição	Valor	a	Valor	a
		Débito		Crédito	
34X	Produtos Acabados e Intermédios – plantas			118.383,12€-	
				XXXX	
734	Variações nos Inventários da produção: Activos Biológicos	118.383,12€-			
		XXXX			

Fonte: Elaboração própria

O tratamento contabilístico do corte final, em 2027, é igual ao tratamento contabilístico do 2º desbaste, pelo que, não foi realizado.

⁴⁶ Valor do IVA.

Conclusão

O estágio curricular realizado na Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A., no âmbito do Mestrado em Gestão, foi o primeiro contacto com o mercado de trabalho. Contribuiu para a formação profissional e pessoal e, principalmente, para a obtenção de valores como: responsabilidade, ética, autonomia, humildade e capacidade de adaptação, tão importantes para o futuro de qualquer gestor.

Possibilitou a aplicação dos conhecimentos teóricos adquiridos ao longo do percurso académico, em diferentes áreas de conhecimento: Contabilidade Financeira, Fiscalidade e Auditoria. Os conhecimentos adquiridos na entidade que acolheu o estágio e a orientação por parte dos supervisores contribuíram, igualmente, para a superação dos desafios e para a resolução, com sucesso, das diferentes actividades realizadas.

O trabalho desenvolvido durante o estágio possibilitou à Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A. a actualização de conhecimentos teóricos, uma melhor gestão do tempo no tratamento dos dados de contabilidade, alcançando-se com maior facilidade os objectivos dentro dos limites temporais.

A principal motivação para a escolha do tema que se desenvolveu neste relatório de estágio prendeu-se com a recente adopção do SNC, acompanhada pela empresa Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A., onde decorreu o estágio.

Com a introdução do SNC em Portugal surgiu uma nova norma – a NCRF 17 – que prescreve o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à actividade agrícola. A NCRF 17 introduziu novos conceitos importantes, tais como: justo valor, activos biológicos consumíveis e de produção. Todos eles com fortes implicações na preparação e divulgação de informação financeira.

No entanto, a transição referida não foi pacífica, tendo levantado questões complexas na contabilidade e na fiscalidade. Na contabilidade, as questões ambíguas assentam sobretudo na incapacidade de mensurar com fiabilidade o justo valor de muitos dos activos biológicos; esta problemática surge devido ao facto dos preços de mercado poderem não estar disponíveis e outras possíveis alternativas para estimar o

A Aplicação do SNC na Agricultura

justo valor serem considerados como não fiáveis. Por outro lado, a problemática da depreciação dos activos biológicos não consumíveis surge devido à falta de contas específicas e também por estes activos biológicos estarem enquadrados numa rubrica de «inventários». Já na fiscalidade, a problemática assenta na questão das depreciações não serem aceites fiscalmente, o que origina um aumento do lucro tributável para as entidades que se dedicam à agricultura. Por outro lado, verifica-se a incoerência do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro. Esta incoerência consiste na existência de uma tabela com taxas específicas para os activos biológicos de produção que dá a ideia de que são sujeitos a depreciação para efeito fiscais, ideia esta contrariada pelo artigo 29.º do CIRC.

Bibliografia

- Almeida, R. (2009). *SNC explicado, o novo sistema de normalização contabilística*. ATF Editora.
- Almeida, R. (2010). *SNC: casos práticos e exercícios resolvidos*. ATF Editora.
- AZEVEDO, G. (2005). *O impacto da Norma Internacional de Contabilidade nº41 "Agricultura" no normativo contabilístico português – sector vitivinícola*. Lisboa.
- Azevedo, G. (Setembro de 2010). "Os activos biológicos de produção estão sujeitos a depreciação?" *Revista TOC - 126*, pp. 26-29.
- Cordeiro, J. (2010). *A Problemática Contabilística dos Activos Biológicos*. Coimbra.
- Cravo, D. (Janeiro de 2010). "A importância da estrutura conceptual no contexto do novo Sistema de Normalização Contabilística". *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas: Edição Especial SNC*, pp. 15-20.
- CTOC. (2009). *Efeito do Sistema de Normalização Contabilística na Agricultura. Sessões de esclarecimento da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*.
- Mendeiros, R. (2009). *NCRF 17 versus POC: activos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita*. Lisboa.
- Mendes, C. (Abril/Junho de 2010). "Enquadramento Normativo dos Activos Biológicos e suas Problemáticas: uma análise comparativa". *Revisores e Auditores - 49*, pp. 32-39.
- Mihular, R. (2001). *chairman of IASC's Steering Committee on Agriculture*.
- Rodrigues, A. et al.(2010). *SNC: Contabilidade Financeira - sua aplicação*. Coimbra: Edições Almedina.
- Rodrigues, A. (2010). *SNC: Sistema de Normalização Contabilística*. Coimbra: Edições Almedina.
- Rodrigues, J. (2010). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto Editora.

A Aplicação do SNC na Agricultura

WebSites

http://www.aeca.es/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/96a.pdf (Março, 2011)

http://www.drapc.minagricultura.pt/base/documentos/agricultura_activos_biologicos.pdf (Março, 2011)

http://www.jmmsroc.pt/downloads/ao_estudos/286.pdf (Março, 2011)

http://www.otoc.pt/downloads/files/1266489561_45a49_contabilidade_final.pdf (Março, 2011)

http://www.jmmsroc.pt/downloads/ao_estudos/171.pdf (Março, 2011)

<http://www.iasplus.com/europe/0909guideportugal.pdf> (Março, 2011)

http://www.jmmsroc.pt/downloads/ao_estudos/223.pdf (Março, 2011)

http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/NCRF_17_agricultura.pdf (Março, 2011)

http://www.gpp.pt/cot/SIMA_2010.pdf (Março, 2011)

http://www.gesbanha.pt/revisao/pdf/2_princ_normas_contab.pdf (Março, 2011)

http://www.iasb.org/NR/ronlyres/DFC18DF9-9648-4E85-A8F4-58C145F161C6/0/PTSummary_IAS41_pretranslation_LA.pdf (Abril, 2011)

<http://sncagricultura.blogspot.com/> (Abril, 2011)

<http://www.moneris.pt/pt/noticias.php?t=1&ref=212&lang=ES> (Abril, 2011)

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JulSetem2009/Contabilidade.pdf> (Abril, 2011)

<http://www.ecociencia.pt/info.html> (Abril, 2011)

www.esac.pt/cernas/comunicacoes_sem_valor/Cristina.martapedroso.ppt (Abril, 2011)

A Aplicação do SNC na Agricultura

<http://www.jardineiro.net/br/geral/dicionario.php?letra=D> (Abril, 2011)

<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495> (Junho, 2011)

http://www.getep.pt/index.php?Itemid=26&id=152&option=com_content&task=view
(Junho, 2011)

<https://sites.google.com/site/geralpatrimonio/avaliacao-imobiliaria-do-valor-de-mercado-de-imoveis-1> (Junho, 2011)

<http://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/1737/1/REP-M.Tome-2-C6.pdf> (Junho, 2011)

http://www.cap.pt/0_users/file/Eventos/Seminarios/Sessoes%20de%20Esclarecimento%20%20Efeito%20do%20SNC%20na%20Agricultura/Efeito%20do%20Sistema%20de%20Normalizacao%20Contabilistica%20na%20AgriculturaII.pdf (Junho, 2011)

http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/NCRF_17_agricultura.pdf (Junho, 2011)

http://www.drapc.minagricultura.pt/base/documentos/agricultura_activos_biologicos.pdf
(Junho, 2011)

<http://www.moneris.pt/pt/noticias.php?ref=212> (Junho, 2011)

Relatório & Contas

Relatório e contas da Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A. – 2009

Relatório e contas da Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A. - 2010

Anexo

ANEXO A: ACTIVIDADES DESENVOLVIDAS NO DECURSO DO ESTÁGIO

Lançamento de Factura

Figura 8: Lançamento de Factura

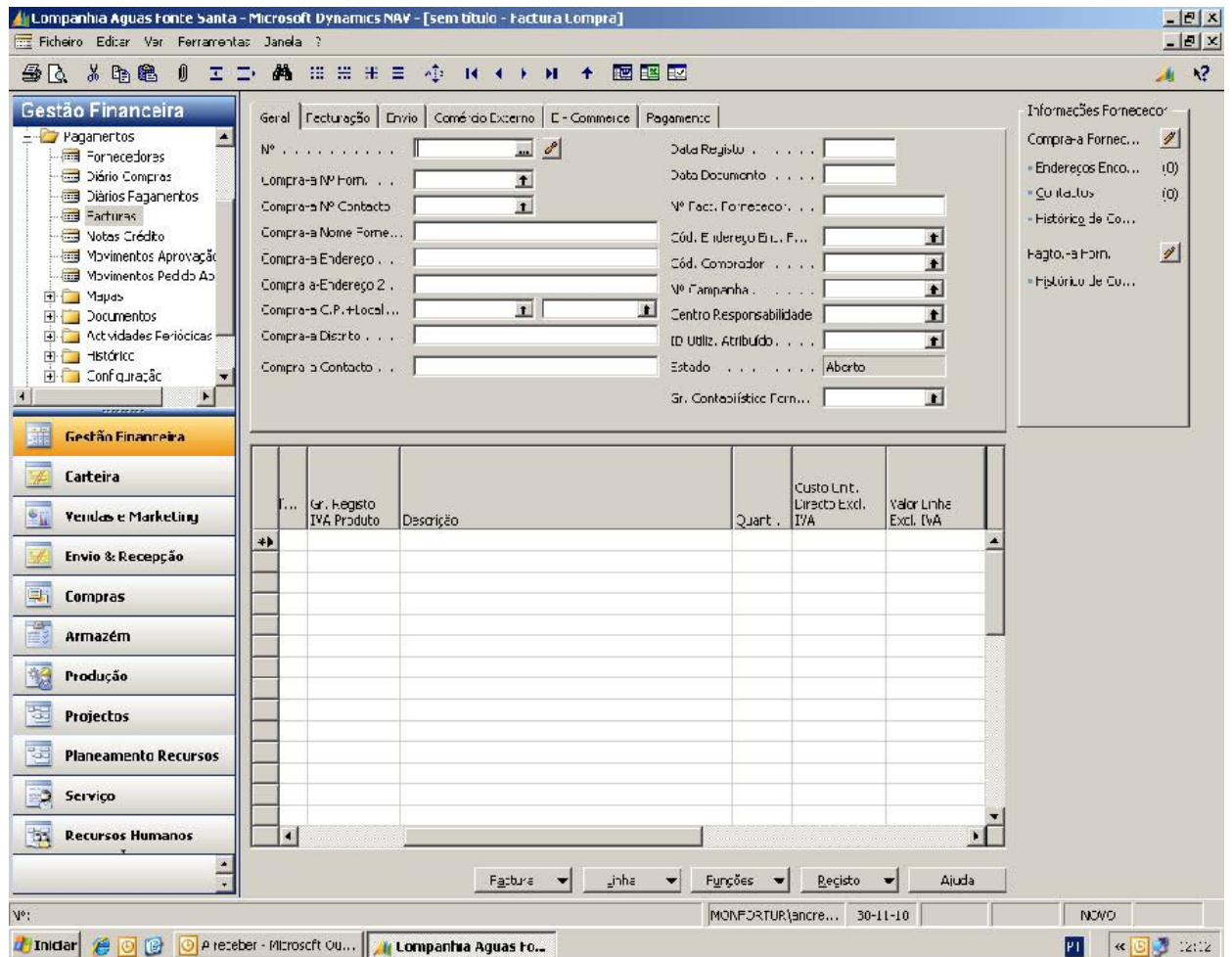


Figura 10: Exemplo de um Aviso de Lançamento Final



Companhia das Águas da Fonte Santa de Monfortinho, S.A.

NOTA DE LANÇAMENTO N.º AVL-110200100
Conta N.º 31328

Ex.mo(s) Senhore(s):
Calheiros Embalagens, SA
Rua das Maceiras, 220 Apartado 4008
4445-502 ERMESINDE
Portugal

Data: 28-02-11 Pág. 1

Queiram notar que na presente data efectuamos na w/ prezada conta os lançamentos que se descreminam:

Documentos			Valores		
Descrição	Data	Número	Débito	Crédito	Liquidação
Factura	22-12-10	1002252	5.825,42	0,00	Total
N/ Transf. Bancária N° 1002252 sobre o Banco Caixa Cobranças				5.825,42	
Totais			5.825,42	5.825,42	

Aguardamos o envio do(s) respectivo(s) recibo(s), subscrevemo-nos com elevada consideração.

De V. Exas.
Atentamente

A Aplicação do SNC na Agricultura

Caixas do Hotel Astória, Hotel Fonte Santa, Campo de Tiro e Balneário Termal

Figura 11: Exemplo do lançamento dos depósitos da caixa do Hotel Astória

The screenshot displays the Microsoft Dynamics NAV interface for 'Companhia Aguas Fonte Santa'. The window title is '[CX_HAM Caixa Diária Hotel Astória - Diário geral]'. The main area shows a table of transactions with the following data:

Data Registro	Cód. Forma Paga...	Nº Doc... Exte...	Nº Documento	Tipo Doc...	Tipo Conta	Nº Conta	Descrição	Valor Débito	Valor Crédito	Código Bal_novo	Código Res_novo	Código Diversos	Va
03-12-10			107/10120003		Conta CG	11820	FO-HAM			030			
03-12-10			107/10120003		Conta ...	BES1	DEP.CP 1694127			030		10011103	
03-12-10			107/10120003		Conta ...	BES1	TRF			030		10011103	
03-12-10			107/10120003		Conta ...	BES1	TRF			030		10011103	
03-12-10			107/10120003		Conta ...	BES1	FECHO TPA PER N. 065			030		10011103	
03-12-10			107/10120003		Conta CG	698810709	TPA HAM 457512			030	030018900		

At the bottom of the window, there is a summary bar with the following fields:

- Nome Conta: FO-HAM
- Nome Contrapartida: [Empty]
- Saldo: 0,00
- Saldo Total: 0,00

Navigation buttons include 'Linha', 'Conta', 'Funções', 'Registro', and 'Ajuda'. The status bar at the bottom shows 'Nº Conta: 11820', 'MONFORTUR\andre...', '06-12-10', and 'INS'. The taskbar at the very bottom shows the Start button and several open applications, including 'Companhia Aguas Fo...'.

A Aplicação do SNC na Agricultura

Figura 12: Exemplo do lançamento dos rendimentos da caixa do Balneario Termal

Companhia Aguas Fonte Santa - Microsoft Dynamics NAV - [BT Caixa BT Proveitos - Diário geral]

Ficheiro Editar Ver Ferramentas Janela ?

Gest... Nome Secção BT

Data Registo	Nº Documento	Tipo Documento	Tipo Conta	Nº Conta	Descrição	Valor Débito	Valor Crédito	Valor IVA	Gr. Registo IVA Produto	Có... Bal...	Código Res_novo	Códi Dível
29-11-10	102/10110057		Conta CG	11812	Caixa BT			0,00				
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	728102	Tratamentos Clássico			0,00	IVA0B506	011	010022003	
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	728103	Tratamentos Bem Estar			0,00	IVA0B506	011	010022003	
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	728104	Inscrições Clássico			0,00	IVA0B506	011	010021001	
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	728105	Inscrições Bem Estar			0,00	IVA0B506	011	010021002	
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	727101	Devoluções Consultas Médicas			0,00	IVA0B500	011	010010000	
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	728101	Consultas Médicas			0,00	IVA0B500	011	010010000	
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	727102	Tratamentos Clássico			0,00	IVA0B506	011	010022003	
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	727103	Tratamentos Bem Estar			0,00	IVA0B506	011	010022003	
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	727104	Inscrições Clássico			0,00	IVA0B506	011	010021001	
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	2781120	Caução Cartão BT			0,00	IVA0B521	011	010021001	
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	727199	Devolução - Aluguer Cacifo			0,00	IVA0B521	011	010089900	
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	71811	Bazar Desconto			0,00	IVA0B521	011	010030000	
29-11-10	102/10110057	Nota Crédito	Conta CG	71711	Bazar			0,00	IVA0B521	011	010030000	
29-11-10	102/10110057	Factura	Conta CG	725199	Aluguer Cacifo			0,00	IVA0B521	011	010089900	
29-11-10	102/10110057	Factura	Conta CG	721304	Inscrições Clássico			0,00	IVA0B506	011	010021001	
29-11-10	102/10110057	Factura	Conta CG	721305	Inscrições Bem Estar			0,00	IVA0B506	011	010021002	
29-11-10	102/10110057	Factura	Conta CG	721302	Tratamentos Clássico			0,00	IVA0B506	011	010022003	
29-11-10	102/10110057	Factura	Conta CG	721303	Tratamentos Bem Estar			0,00	IVA0B506	011	010022003	
29-11-10	102/10110057	Factura	Conta CG	721301	Consultas Médicas			0,00	IVA0B500	011	010010000	
29-11-10	102/10110057	Factura	Conta CG	711103	Bazar			0,00	IVA0B521	011	010030000	
29-11-10	102/10110057	Factura	Conta CG	2781120	Caução Cartão BT			0,00	IVA0B521	011	010021001	
29-11-10	102/10110057		Conta CG	2780510	Diferença Caixa 21/11/10			0,00				
29-11-10	102/10110057		Conta CG	6988108	Outros			0,00		011	010089900	
29-11-10	102/10110057		Conta CG	78889	Outros			0,00		011	010089900	

Nome Conta: Tratamentos Clássico Nome Contrapartida: Saldo: 0,00 Saldo Total: 0,00

Linha Conta Funções Registo Ajuda

Nº Documento: 102/10110057 MONFORTUR\andre... 30-11-10 INS

Iniciar A receber - Microsoft Ou... Companhia Aguas Fo... 10:23

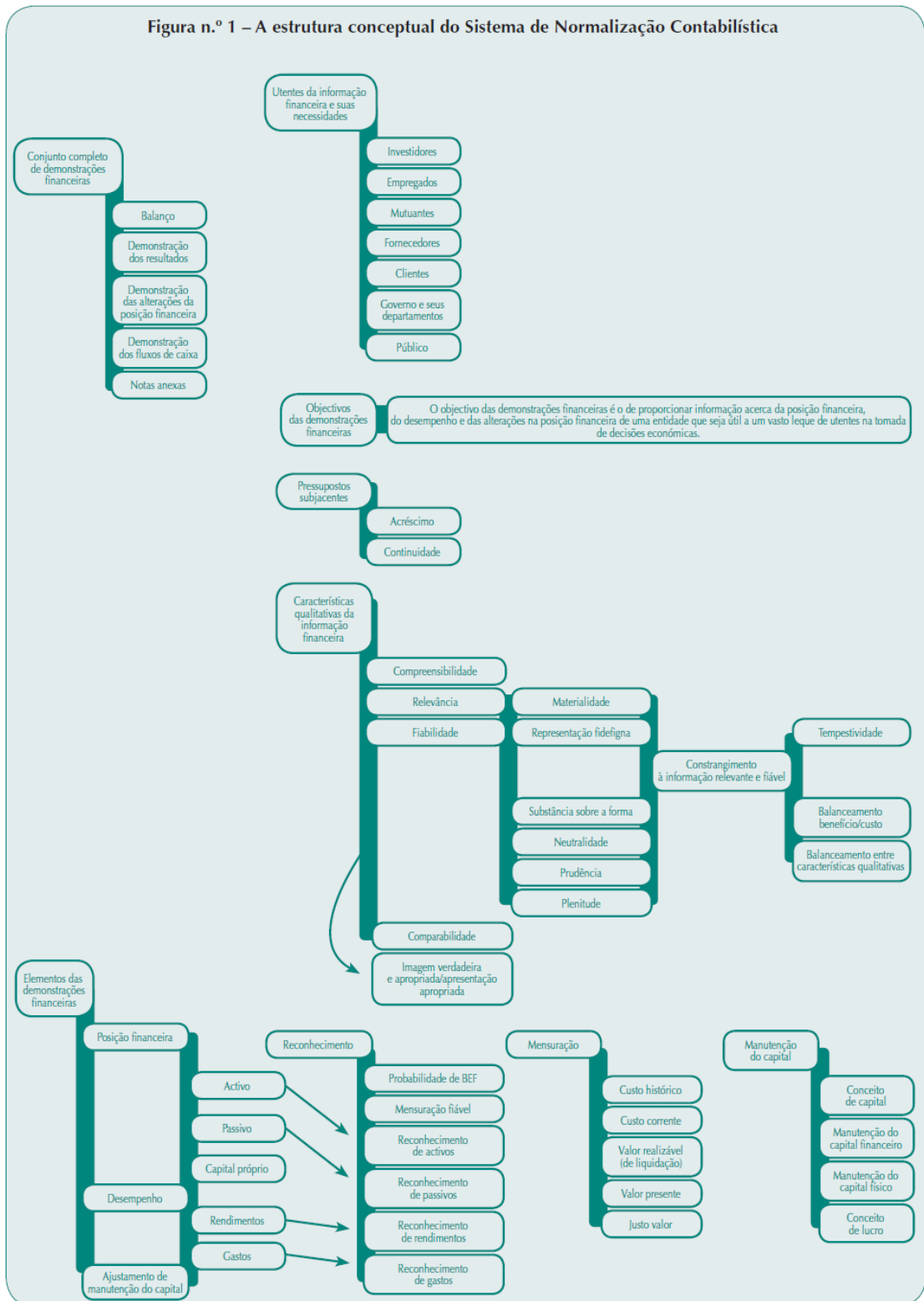
Figura 13: Vários Lançamentos do Diário 601

The screenshot displays the Microsoft Dynamics NAV interface for 'Empresa Aguas do Vimeiro'. The window title is 'Empresa Aguas do Vimeiro - Microsoft Dynamics NAV - [601 - Diários Gerais Padrão]'. The menu bar includes 'Ficheiro', 'Editar', 'Ver', 'Ferramentas', and 'Janela ?'. The toolbar contains various icons for file operations and navigation. The left sidebar shows a tree view of 'Atalhos' (Shortcuts) with categories like 'Contabilidade Geral', 'Gestão de Tesouraria', and 'Envio & Recepção'. The main area shows a table of journal entries with columns 'Código' and 'Descrição'.

Código	Descrição
ALUGUER CO	Aluquer tanque CO2-linde Soqás
AUDITORIA	Auditoria PWC
BESLEASING	TRF
CONTRATOS	Contratos Manutenção
ESUMÉDICA	Medicina Trabalho
GALPFROTA	Especialização
INTERNET	Internet - Especialização
IWA	IWA Antes do Pedido Reembolso
IWA 1	IWA Depois do Pedido Reembolso
JUROS	Juros Suprimentos
JUROS 1	Juros Financiamento
LEASBEACK	Reconhecimento Provento Leasbeack Fab 1
LUZ	Especialização Electricidade
MEDICOS BF	Acrescimo médicos BFF
PER.F/SF/N	Period. Férias, Sub. Férias e Natal
PER.TPA	Periodificação Custo TPA
PT COM	PT COM - Especialização
QUADROS	Consumo dos Quadros
RE.F/SF/SN	Regu. Férias, Sub. Férias e Natal
REFEITÓRIO	Consumos do Refeitório
RENDA FARO	Renda Armazem Faro
SEGURO	Seguro Viaturas
SEGURO 2	Seguro Pessoal
SEGURO1	Seguros Diversos
SPV	Acrescimo Sociedade Ponto Verde
TMN	TMN - Especialização
TRANS. F&B	Transferencias F&B

ANEXO B: ESTRUTURA CONCEPTUAL DO SNC

Figura 14: Estrutura conceptual do SNC

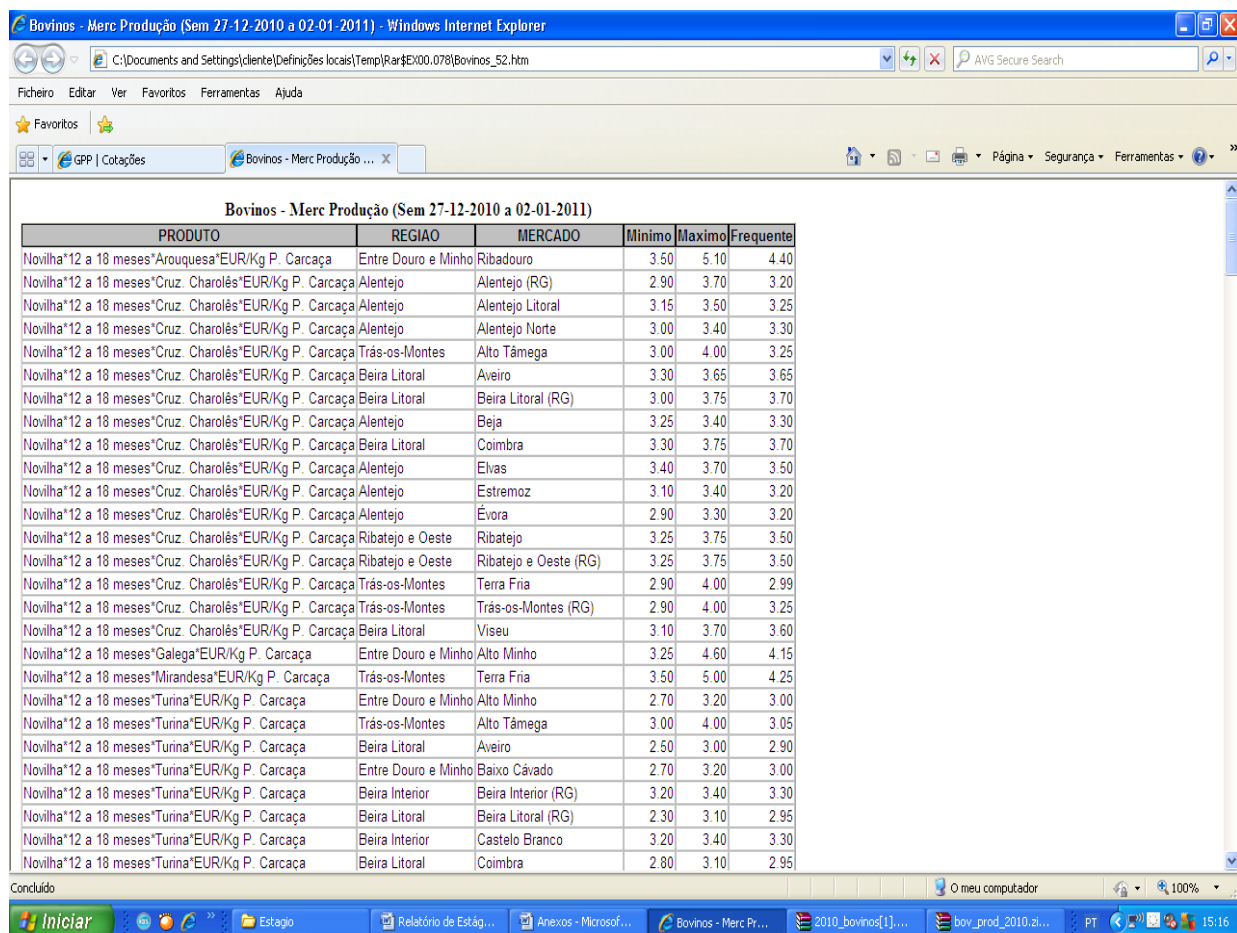


Fonte: Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas – Edição Especial SNC (p.19)

A Aplicação do SNC na Agricultura

ANEXO C: COTAÇÕES DE BOVINOS NO SIMA – CASO PRÁTICO

Figura 15: Cotações de SIMA de Bovinos no fim de Dezembro de 2010 à primeira semana de Janeiro de 2011



Bovinos - Merc Produção (Sem 27-12-2010 a 02-01-2011)

PRODUTO	REGIAO	MERCADO	Mínimo	Maximo	Frequente
Novilha*12 a 18 meses*Arouquesa*EUR/Kg P. Carcaça	Entre Douro e Minho	Ribadouro	3.50	5.10	4.40
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Alentejo (RG)	2.90	3.70	3.20
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Alentejo Litoral	3.15	3.60	3.25
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Alentejo Norte	3.00	3.40	3.30
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Trás-os-Montes	Alto Tâmega	3.00	4.00	3.25
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Aveiro	3.30	3.65	3.65
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Beira Litoral (RG)	3.00	3.75	3.70
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Beja	3.25	3.40	3.30
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Coimbra	3.30	3.75	3.70
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Elvas	3.40	3.70	3.50
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Estremoz	3.10	3.40	3.20
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Évora	2.90	3.30	3.20
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Ribatejo e Oeste	Ribatejo	3.25	3.75	3.50
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Ribatejo e Oeste	Ribatejo e Oeste (RG)	3.25	3.75	3.50
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Trás-os-Montes	Terra Fria	2.90	4.00	2.99
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Trás-os-Montes	Trás-os-Montes (RG)	2.90	4.00	3.25
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Viseu	3.10	3.70	3.60
Novilha*12 a 18 meses*Galega*EUR/Kg P. Carcaça	Entre Douro e Minho	Alto Minho	3.25	4.60	4.15
Novilha*12 a 18 meses*Mirandesa*EUR/Kg P. Carcaça	Trás-os-Montes	Terra Fria	3.50	5.00	4.25
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Entre Douro e Minho	Alto Minho	2.70	3.20	3.00
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Trás-os-Montes	Alto Tâmega	3.00	4.00	3.05
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Aveiro	2.50	3.00	2.90
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Entre Douro e Minho	Baixo Cávado	2.70	3.20	3.00
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Interior	Beira Interior (RG)	3.20	3.40	3.30
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Beira Litoral (RG)	2.30	3.10	2.95
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Interior	Castelo Branco	3.20	3.40	3.30
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Coimbra	2.80	3.10	2.95