

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO

**CONTABILIZAÇÃO DOS ACTIVOS BIOLÓGICOS – CASO ESPECÍFICO NO
SECTOR AVIÁRIO – SOCIAVE**

Lidiane Andrade Rodrigues

Mindelo, Junho de 2010

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO
RAMO: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLO FINANCEIRO

CONTABILIZAÇÃO DOS ACTIVOS BIOLÓGICOS – CASO ESPECÍFICO NO
SECTOR AVIÁRIO – SOCIAVE

Lidiane Andrade Rodrigues – N°05.415

Orientador: Dr. Adelino Fonseca

Míndelo, Junho de 2010

LISTA DE ABREVIATURAS

I

IAS – International Accounting Standard

IFRS - International Financial Reporting Standard

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

ISCEE – Instituto Superior Ciência Económica e Empresariais

M

MINDAVE, LDA – Sociedade Avícola do Mindelo, Lda.

N

NCRF – Norma Contabilidade e Relato Financeiro

NRF – Norma Relato Financeiro

P

PNC – Plano Nacional de Contabilidade

S

SA – Sociedade Anónima

SARL – Sociedade Anónima Responsabilidade Limitada

SNCRF – Sistema Nacional Contabilidade e de Relato Financeiro

SOCIAVE, SARL – Sociedade Industrial Produtos Avícolas, SA

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer a todos aqueles que me ajudaram no desenvolvimento deste trabalho:

- A minha família, pela força dada ao longo do curso;
- Ao meu orientador Dr. Adelino Fonseca pela sua simpatia, disponibilidade, acompanhamento, orientação, atenção, boa comunicação e trabalho de equipa ao longo do desenvolvimento deste trabalho;
- Ao professor de inglês Dr. Guilherme Lima na tradução de alguns trabalhos na língua espanhola para a língua portuguesa;
- À professora Natalina Neves pela correcção ortográfica do projecto e do relatório do fim do curso;
- Ao Dr. David Aguiñaldo da Associação dos Amigos da Natureza pelas informações disponibilizadas sobre a actividade agrícola desenvolvida pela associação;
- Ao Dr. João Santos director da SOCIAVE, SARL pela autorização da utilização da sua empresa para fazer um estudo do caso nesse trabalho;
- À Dra. Teodolinda Santos Sousa do departamento comercial da SOCIAVE, SARL pela sua paciência e forma clara de comunicação na disponibilização das informações para realização do estudo do caso;
- À Dra. Sandra Dias, departamento de contabilidade da SOCIAVE, SARL pelas informações sobre a contabilidade da empresa;
- Aos funcionários da SOCIAVE, SARL pelo carinho e atenção com que me trataram;
- Aos meus colegas, professores e funcionários da ISCEE pela convivência ao longo do curso;

RESUMO

O presente trabalho tem por objectivo principal sistematizar os principais conceitos relacionados com a mensuração, reconhecimento, apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras dos activos biológicos tais como animais e plantas.

Num momento de mudança de normativo contabilístico nacional e considerando que o anterior era muito escasso em termos normativos para este sector que consideramos sensível para algumas empresas do mercado, entendemos que seria de todo o interesse levantarmos questões, sistematizar conceitos, e abordar este assunto privilegiado os aspecto de reconhecimento e mensuração.

O presente trabalho inicia com questões de enquadramento e contextualização do tema, definimos os objectivos do trabalho, a estrutura, a metodologia utilizada para na abordagem do tema e referências relativa à sua utilidade académica.

Em seguida temos os aspectos de conceitos, teórico e normativo nacional e aspectos conceptuais em normativos internacionais que permitem uma melhor compreensão do tema e conhecer o tratamento contabilístico (mensuração, reconhecimento, apresentação e divulgação) dado pelos dois normativos.

Dedicamos um capítulo para o estudo do caso da empresa SOCIAVE, SARL onde, além de apresentarmos a empresa, utilizamos as informações internas (gentilmente cedidos pela gerência) para ilustrarmos a abordagem do tema.

Palavras-chave: Activos biológicos – Reconhecimento, mensuração, divulgação e apresentação.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS.....	II
AGRADECIMENTOS	III
RESUMO.....	IV
1-INTRODUÇÃO	1
<i>1.1-Contextualização.....</i>	<i>1</i>
<i>1.2-Objectivo do Trabalho</i>	<i>2</i>
<i>1.3-Estrutura do Trabalho.....</i>	<i>2</i>
<i>1.4-Metodologia</i>	<i>3</i>
<i>1.5-Utilidade académico e profissional.....</i>	<i>3</i>
2-REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO NACIONAL.....	4
<i>2.1-Conceito de Activo Biológico.....</i>	<i>4</i>
<i>2.2-Activos biológicos consumíveis e activos biológicos de produção.....</i>	<i>4</i>
<i>2.3-Activos biológicos maduros ou adultos e activos biológicos imaturos ou juvenis ..</i>	<i>5</i>
<i>2.5-Classificação dos activos biológicos consumíveis e de produção como inventários e como activos Fixos tangíveis</i>	<i>6</i>
<i>2.6-O normativo nacional.....</i>	<i>6</i>
<i>2.6.1-Conceito e generalidades</i>	<i>6</i>
<i>2.6.2- Critérios de reconhecimento e mensuração.....</i>	<i>9</i>
<i>2.6.3-Apresentação e Divulgação</i>	<i>11</i>
<i>2.6.4-Ganhos e perdas.....</i>	<i>13</i>
3- ASPECTOS CONCEPTUAIS EM NORMATIVO INTERNACIONAIS	14
3.1- IAS 2 – Inventários	14
3.2- IAS 16 - Activos fixos tangíveis	15
3.3- IAS 41 – Agricultura	15
3.4-Subgrupos dos activos biológicos e as suas características.....	16

4-ESTUDO DO CASO – SOCIAVE	17
4.1- <i>Apresentação da empresa</i>	<i>17</i>
4.2- <i>A história da empresa em números</i>	<i>19</i>
4.3- <i>O sistema de processamento interno da informação</i>	<i>20</i>
4.4- <i>O processo desde a entrada no pavilhão até a paletização</i>	<i>21</i>
4.5- <i>O tratamento dado aos activos biológicos</i>	<i>22</i>
4.5.1- <i>Pelo normativo anterior</i>	<i>22</i>
4.5.2- <i>Pelo novo normativo</i>	<i>23</i>
4.6- <i>Contabilização</i>	<i>23</i>
4.6.1- <i>Pelo normativo anterior</i>	<i>23</i>
4.6.2- <i>Pelo novo normativo</i>	<i>25</i>
4.7- <i>Análise económica e financeira das demonstrações financeiras</i>	<i>26</i>
4.8- <i>Apreciação final</i>	<i>27</i>
4.9- <i>Perspectivas futuras</i>	<i>28</i>
4.10- <i>Aspectos de natureza Fiscal</i>	<i>29</i>
CONCLUSÃO	31
BIBLIOGRAFIA	32

1-INTRODUÇÃO

1.1-Contextualização

De Janeiro de 1984 até finais de 2008 vigorou em Cabo Verde um normativo contabilístico, PNC – Plano Nacional de Contabilidade – que se assentava em regras de movimentação de contas. Ao longo deste período foram feitos pequenos ajustamentos no sentido de acomodar questões de natureza eminentemente fiscal.

Este normativo não acompanhou a evolução económica mundial (efeitos da globalização) e nem a própria realidade empresarial nacional analisada na qualidade de informação financeira produzida e divulgada.

A complexidade no tratamento contabilístico (mensuração, reconhecimento apresentação e divulgação) dos activos biológicos (consumíveis e de produção) nas demonstrações financeiras preparadas tendo por base este normativo, nem sempre foi uniforme levando a que cada entidade procurasse formas alternativas (muitas vezes inspiradas em outros normativos) para o tratamento contabilístico destas operações.

A introdução do novo sistema de normalização contabilística e de relato financeiro – SNCRF – veio colmatar esta limitação no que se refere ao tratamento contabilístico dos activos biológicos principalmente no domínio da mensuração que não eram explicitados no normativo anterior. Com o actual normativo fica mais fácil o reconhecimento e a distinção dos activos biológicos de consumo (colhidos como produtos agrícolas ou vendidos como activos biológicos) dos activos biológicos de produção (os restantes activos biológicos no âmbito das actividades agrícolas) e também os activos biológicos maduros (adultos) dos activos biológicos imaturos (juvenis).

O tema, “CONTABILIZAÇÃO DOS ACTIVOS BIOLÓGICOS – CASO ESPECÍFICO NO SECTOR AVIÁRIO – SOCIAVE”, que iremos desenvolver enquadra-se neste ambiente de transição e sistematização da problemática da contabilização destes activos,

em que além de aspectos comparativos pretendemos sistematizar e ilustrar os procedimentos estabelecidos no novo normativo contabilístico.

1.2-Objectivo do Trabalho

O presente trabalho enquadra – se nas obrigações atribuídas aos alunos que pretende m obter o grau de licenciado em Contabilidade e administração de empresas – ramo de administração e controlo financeiro e como tal será neste sentido que iremos desenvolver o trabalho.

O objectivo geral deste trabalho é sistematizar num único documento os procedimentos para a mensuração, reconhecimento, apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras os vários elementos constituintes dos activos biológicos tais como animais e plantas utilizados por entidade no âmbito do desenvolvimento da sua actividade.

Em termos específicos pretendemos contribuir para a unificação e harmonização de práticas contabilistas no tratamento de activos biológicos, quer no ambiente profissional, quer em ambientes académicos, e, em simultâneo, discorrer sobre o processo de transição de um normativo para outro apontando os principais aspectos que se alteraram. Para o efeito utilizaremos o caso Especifico da SOCIAVE, SARL para a devida ilustração.

1.3-Estrutura do Trabalho

Este trabalho está estruturado em 4 capítulos. Na parte introdutória justificamos e contextualizamos a escolha do tema e ainda indicamos a estrutura do trabalho. Nos dois primeiros capítulos referimos a aspectos teóricos e normativos onde apresentamos e comentamos os principais aspectos conceptuais relacionados com activos de uma forma abrangente e activos biológicos numa dimensão mais concreta. No terceiro capítulo abordamos aspectos ainda de conceitos, mas já numa dimensão nacional e falamos de assuntos relacionados com os processos de mensuração e reconhecimento estabelecidos nos normativos que estiveram até então em vigor no país.

Reservamos o quarto capítulo para o estudo de um caso onde pretendemos afunilar e relacionar os conceitos dos capítulos anteriores com um exemplo concreto do mercado.

Por último fazemos referências às conclusões que chegamos no âmbito deste trabalho.

1.4-Metodologia

Como metodologia para o desenvolvimento do trabalho privilegiaremos a pesquisa de campo e pesquisas para o estudo de caso, sistematização e tratamento da informação recolhida em diversos manuais, revistas especializadas, trabalhos de dissertação sobre temas afins, pesquisas na Internet entre outros documentos por forma a podermos estar aptos a fazer um juízo correcto e mais científico possível sobre o assunto.

Num trabalho do tipo torna-se necessário o processo descritivo e de enquadramento, bem assim as investigações específicas que nos permitirão construir um quadro comparativo dos dois normativos pondo em relevo as principais diferenças. Para o efeito entrevistaremos pessoas com competência reconhecida na utilização do anterior normativo de forma a inventariarmos os pontos que merecem relevo. De igual modo tentaremos sondar opiniões de técnicos da área relativos às perspectivas de utilização, vantagens e inconvenientes do novo normativo.

Por último estabeleceremos conversas específicas com a administração da SOCIAVE, SARL de forma a compreendermos o negócio, o tipo de informação a divulgar e a sua utilidade para os utilizadores da informação. Desta forma o estudo do caso terá as importâncias que queremos que tenha no trabalho.

1.5-Utilidade académico e profissional

A nível académico e profissional, esperamos que este trabalho sirva como material didáctico e uma fonte de pesquisa para os alunos, técnicos ou profissionais que pretendam elaborar um trabalho sobre este tema, permitir que outros estudiosos tenham oportunidade de aprofundar os seus conhecimentos nesta área de interesse sobre os activos biológicos consolidando, deste modo, a aprendizagem académica e enriquecer os conhecimentos de como esses activos biológicos são tratados pela SOCIAVE, SARL.

2-REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO NACIONAL

2.1-Conceito de Activo Biológico

A Estrutura Conceptual (EC) do Sistema Normalização de Normalização Contabilística e de relato Financeiro (SNCRF) define um activo como um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que flua benefícios económicos futuros.

De facto, para se reconhecer um item no Balanço como um activo este tem de satisfazer os três requisitos desta definição e ainda ser mensurado com fiabilidade.

Uma entidade só controla um activo se poder dispor deste sem restrições, beneficiar dos recursos (benefícios) que este gera e ainda condicionar o uso deste por parte de terceiros.

O potencial de benefícios, que podem fluir para a empresa sob a forma de venda do activo ou pelo uso deste, no fundo, representa o valor pelo qual o bem deve ser reconhecido no balanço.

A Norma de Relato Financeiro (NRF) nº 12 – Agricultura, do SNCRF, no seu parágrafo 6 define activo biológico como sendo um animal ou planta vivos.

Assim poderíamos dizer que um activo biológico¹ é um recurso na forma de animal ou planta vivos controlados pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que flua benefícios económicos futuros.

2.2-Activos biológicos consumíveis e activos biológicos de produção

Em termos de activos biológicos podemos falar em dois grandes grupos. Os consumíveis e os utilizados na produção.

A conta 31 Activos biológicos da SNCRF de Cabo Verde define os activos biológicos consumíveis como sendo os que estejam para ser colhidos como produto agrícolas ou vendidos como activos biológicos².

¹ Um exemplo de activos biológicos poderia ser uma plantação de bananeira ou uma vara de porcos.

Relativamente aos activos biológicos de produção esta conta define-os como os que não sejam activos biológicos consumíveis ou seja, são os restantes activos biológicos no âmbito da actividade agrícola³.

Os activos biológicos de produção não são produtos agrícolas mas, antes, de regeneração própria, isto é, esses activos são autorrenováveis.

2.3-Activos biológicos maduros ou adultos e activos biológicos imaturos ou juvenis

Os activos biológicos também podem ser classificados como maduros ou adultos, imaturos ou juvenis.

A NFR 12 – Agricultura no parágrafo 42 classifica os activos biológicos maduros ou adultos como sendo os que tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos activos biológicos consumíveis) ou sejam susceptíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos activos biológicos de produção). Activos biológicos imaturos ou juvenis esta norma classifica os como sendo os que não tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos activos biológicos consumíveis) ou não sejam susceptíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos activos biológicos de produção).

² Como exemplo podemos apresentar: Gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, produção de peixe, plantação de milho, soja, maçã, banana, cana-de-açúcar e árvores para produção de madeiras

³ Como exemplo podemos apresentar: gado do qual pode ser obtido leite, vinhas, árvores de fruto e árvores partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto essas árvores permanecem vivas.

2.5-Classificação dos activos biológicos consumíveis e de produção como inventários e como activos Fixos tangíveis

Os activos biológicos consumíveis são reconhecidos como um activo corrente (inventário) quando detidos para venda no decurso normal da actividade empresarial e utilizados no processo de produção para essa venda ou na forma de materiais ou de bens de consumo, a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

Os activos biológicos de produção são reconhecidos como activos não correntes (activos fixos tangíveis) se forem detidos pela empresa com a finalidade de produção ou fornecimento de bens e serviços. Exemplo uma empresa com actividade de “circo” podemos considerar o leão.

2.6-O normativo nacional

2.6.1-Conceito e generalidades

O objectivo desta norma de relato financeiro é prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação nas demonstrações financeiras e as divulgações relativas à agricultura.

A Norma relato financeiro (NRF) 12 – Agricultura apresenta as seguintes definições relacionadas com a agricultura:

Actividade Agrícola – é a gestão por uma entidade da transformação biológica de activos biológicos, num produto agrícola ou em activos biológicos adicionais, para a venda.

Activo Biológico – é um animal ou planta viva.

Colheita – é a separação da produção agrícola do activo biológico (por exemplo, a colheita de maçãs, mangas, laranjas), a remoção de uma planta viva do terreno agrícola para a venda (couve, alface, cenoura, coentro), ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico (por exemplo o sacrifício de animais ou o abate de árvores).

Grupo de activos biológicos – é uma agregação de animais ou de plantas vivos semelhantes ou seja é um grupo, plantação, viveiro, rebanho ou outra classe de plantas ou animais similares que é:

- a) Administrado conjuntamente para assegurar-se que o grupo é sustentável numa base contínua;

Os activos biológicos são geralmente administrados como grupos de animais ou de plantas onde podemos encontrar uma plantação, um viveiro ou um rebanho, para assegurar-se que o grupo e portanto a actividade agrícola, seja sustentável. As características típicas da administração de grupo inclui a inclusão de múltiplas gerações dentro de um grupo, uma apropriada proporção de machos e fêmeas, e é evidência de um programa de substituição regular. Esta característica da agricultura é evidente não só em grupos de gado, plantações, sementeira e horticultura como também em actividades pastorais e semi-pastorais.

- b) Homogéneo tanto para o tipo de animal ou planta como para a actividade para a qual o grupo é desenvolvido;

Um grupo único de animais que é homogéneo quanto ao tipo de animal poderia ser um grupo de leiteiros que inclui animais geneticamente similares, ainda que sejam diferentes em termos de idade e sexo, quer dizer, vacas leiteiras maduras, para substituição ainda imaturas e touros de procriação e também podemos ter grupos únicos de plantas que são homogéneos quanto à actividade pela qual o grupo é desenvolvido que são as hortas de maçãs e de laranjas.

Produto agrícola – é um produto colhido dos activos biológicos da entidade que esperam ser vendido, processado ou consumido.

Transformação biológica – compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causam alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico.

A transformação biológica origina os seguintes tipos de resultados:

- a) Alterações em activos por intermédio de:

- Crescimento (um aumento de quantidade ou de melhoria da qualidade de um animal ou planta);
- Degeneração (uma diminuição na quantidade ou deterioração da qualidade de um animal ou da planta) ou;
- Procriação (o nascimento de outros animais vivos ou plantas);

b) A produção de produtos agrícolas, tais como hortaliças, madeira, folhas de chá, verduras etc.

Terreno Agrícola - é o terreno que se usa directamente para manter e sustentar activos biológicos na actividade agrícola. O terreno agrícola não é em si mesmo um activo biológico.

Definições gerais

A norma apresenta ainda algumas definições como sendo:

Mercado de activo – é um mercado em que existem todas as seguintes condições:

- Os itens negociados dentro do mercado são homogéneos;
- Compradores e vendedores dispostos à negociação podem ser normalmente encontrados a qualquer momento; e
- Os preços estão disponíveis para o público;

Justo valor - é a quantia pelo qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre as partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não haja relacionamento entre elas.

Quantia escriturada - é o montante pelo qual um activo é reconhecido no balanço, após a dedução de qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Valor realizável líquido - É o preço de venda estimado no círculo ordinário dos negócios menos os custos estimados no término e os custos estimados necessários para fazer a venda.

Subsídios Governamentais – são auxílios do governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade.

2.6.2- Critérios de reconhecimento e mensuração

Reconhecimento

É um processo de incorporar no balanço e nas demonstrações de resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento. Os activos biológicos são reconhecidos no balanço por uma entidade quando e somente forem satisfeitos esses 3 critérios:

- A Entidade controle o activo como consequência de acontecimentos passados;
- Seja provável que os benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade;
- Justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado;

A Produção agrícola é reconhecida no balanço como um activo separado no momento da recolha da colheita, em que a produção agrícola é separada dos activos biológicos da entidade.

O produto agrícola é o produto colhido dos activos biológicos de uma entidade que esperam ser colocados à disposição, ao processamento ou ao consumo. O produto agrícola se reconhece:

- No ponto em que os activos biológicos são colhidos, depois do qual a produção agrícola é incapaz de submete-los aos processos biológicos ou tais processos permanecem adormecidos (por exemplo, os grãos armazenados).
- Quando os activos biológicos estão maduros e procura-se a sua venda antes que ocorra outra transformação biológica significativa.

Mensuração

É o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devem ser reconhecidos e relatados no balanço e na demonstração dos resultados

Os activos biológicos devem ser mensurados, no reconhecimento inicial e em cada data do balanço pelo seu justo valor deduzidos dos gastos estimados no ponto da venda⁴.

Existem casos onde há incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor ou seja quando o reconhecimento inicial de um activo biológico, relativamente ao qual preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis e relativamente ao qual as estimativas alternativas do justo valor estejam determinados como sendo claramente pouco fiáveis e nesses casos os activos biológicos devem ser mensurados pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.

Quando o justo valor desses activos biológicos se torna fiavelmente mensurável uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os gastos estimados do ponto de venda. Quando um activo biológico não corrente satisfaz os critérios de classificação como detidos para venda (ou for incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a NFR 8 – activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade.

Os produtos agrícolas colhidos dos activos biológicos devem ser mensurados pelo seu justo valor deduzidos dos gastos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da NFR 13- Inventários, ou uma outra NFR aplicável.

⁴ Gastos estimados no ponto da venda incluem comissões a correctores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. Gastos no momento da venda excluem os gastos de transporte e outros necessários para levar os activos para o mercado.

2.6.3-Apresentação e Divulgação

Apresentação

A apresentação nas demonstrações financeiras tem como finalidade assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades e também tem como finalidade satisfazer as necessidades dos utentes que não estejam em posição de exigir relatórios feitos para ir ao encontro das suas necessidades particulares de informação.

O Valor contabilístico dos activos biológicos deve ser apresentado separadamente no balanço.

Divulgação

Consiste na divulgação das informações nas notas de anexo.

Uma entidade para divulgar os seus activos biológicos requer as seguintes divulgações:

- Descrição de cada grupo de activos biológicos;
- Se não encontrar divulgado noutra local da informação publicada com as demonstrações financeiras, a entidade deve descrever:
- A natureza das actividades envolvendo cada grupo de activos biológicos; e
- Medidas ou estimativas não financeiras das quantidades físicas de cada grupo de activos biológicos da entidade no final do período e produção agrícola durante o período;
- Método e presunções significativas aplicadas na determinação do justo valor de cada grupo de produtos agrícolas no momento da colheita e de cada grupo de activos biológicos;
- Justo valor dos produtos agrícolas colhidos no período menos os custos estimados no ponto venda determinado no momento da colheita;
- A existência e o valor contabilístico dos activos biológicos cuja propriedade se encontra sujeitam a restrições e o valor contabilístico dos activos biológicos penhorados como garantia de passivos;

- O montante dos compromissos assumido para o desenvolvimento ou aquisição de activos biológicos;
- Estratégias de gestão do risco financeiro relacionado com as actividades agrícolas;

Divulgação adicional para activos biológicos cujo justo valor não possa ser mensurado com fiabilidade

Se uma entidade mensura ou valoriza os activos biológicos pelo valor do custo menos depreciação acumulada e perda por imparidade acumulada no fim do período, deve divulgar:

- A descrição dos activos biológicos;
- Uma explicação do razão pela qual o justo valor não pode ser mensurada com fiabilidade;
- Se possível, estimativa de intervalo de valores de onde, provavelmente, o justo valor se situe;
- O método de depreciação utilizado;
- A vida útil ou as taxas de depreciação utilizadas;
- O valor contabilístico bruto e a depreciação acumulada (agregando as perdas por imparidade acumuladas) no início e no final do período.

Se durante o período corrente a entidade mensura os activos biológicos pelo valor do custo menos a depreciação acumulada e a perda por imparidade acumulada, deve divulgar qualquer perda ou ganho reconhecidos na alienação desses activos biológicos.

Se o justo valor dos activos biológicos previamente mensurados pelo valor do custo deduzidos da depreciação acumulada e da perda por imparidade acumulada se tornam fiavelmente mensurável durante o corrente período, a entidade deve divulgar, relativamente a esses activos biológicos:

- A descrição dos activos biológicos;
- Descrição do razão pela qual o justo valor se tornou mensurável de forma fiável;
- Efeito da alteração;

Divulgação dos subsídios governamentais

Uma entidade deve divulgar o que se segue relacionado com a actividade agrícola:

- A natureza e o montante dos subsídios do governo reconhecidos nas demonstrações financeiras;
- Condições não cumpridas e outras contingências associadas aos subsídios do governo;
- Reduções significativas esperadas no montante dos subsídios do governo;

2.6.4-Ganhos e perdas

O ganho ou perda resultante do reconhecimento inicial de um activo biológico ao seu justo valor, menos os custos estimados de comercialização e de alterações no justo valor, menos os custos estimados no ponto de venda, deverão ser incluídos nos resultados do período em que ocorre.

O ganho ou perda resultante do reconhecimento inicial de um produto agrícola ao seu justo valor, deduzido dos encargos estimados de comercialização e de alterações no justo valor, no ponto de venda, deverá ser incluído nos resultados do período em que ocorre.

3- ASPECTOS CONCEPTUAIS EM NORMATIVO INTERNACIONAIS

3.1-IAS 2 – Inventários

O objectivo dessa norma é prescrever o tratamento contabilístico para os inventários, com especial incidência na definição da quantia do custo que deve ser reconhecida como um activo a ser transportado até que os réditos relacionados sejam reconhecidos. Nesse sentido, a IAS 2 dá as orientações necessárias para a determinação do custo e para o seu subsequente reconhecimento como um gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido⁵. Simultaneamente, também proporciona orientação para as fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

Esta norma aplica-se a todo o tipo de inventários, excepto: a produção em curso proveniente de contratos de construção (onde se aplica a IAS 11); instrumentos financeiros e; activos biológicos relacionados com a actividade agrícola e o produto agrícola na altura da colheita (aos quais se aplica a IAS 41). Também não se aplica para a mensuração dos inventários detidos: (i) por produtores de produtos agrícolas e florestais, de produto agrícola após a colheita e de minerais e produtos minerais até ao ponto em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com práticas já bem estabelecidas nos referidos sectores; (ii) correctores/negociantes de mercadorias que mensurem os seus inventários pelo justo valor subtraídos os custos de venda.

Os inventários devem ser mensurados pelo custo⁶ ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo, ou seja, pelo menor custo entre o custo de aquisição ou a produção e o seu valor de realização. São reconhecidos no balanço quando controlado por uma entidade

⁵ Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no círculo ordinário dos negócios menos os custos estimados no término e os custos estimados necessários para fazer a venda.

⁶ O Custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custo de conversão e outros custos incorridos para colocar o inventário no seu local actual e na sua condição.

como consequência de acontecimentos passados e seja provável que os benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade e que o justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado;

3.2- IAS 16 - Activos fixos tangíveis

Esta norma tem como objectivo prescrever o tratamento contabilístico para activos fixos tangíveis, para que os utentes das demonstrações financeiras possam discernir a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus activos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento. Os principais aspectos a considerar na contabilização dos activos fixos tangíveis são o reconhecimento dos activos, vida útil do equipamento, valor uso, conservação e reparação, gastos subsequentes, mensuração após o reconhecimento inicial e a determinação das quantias escrituradas, os gastos de depreciação e as perdas por imparidade a serem reconhecidos em relação aos mesmos.

3.3- IAS 41 – Agricultura

Esta norma tem como objectivo estabelecer tratamento contabilístico, apresentação nas demonstrações financeiras e divulgações relativas à actividade agrícola.

Aplica-se na contabilização do que se segue quando se relacione com a actividade agrícola:

- Activos biológicos;
- Produto agrícola no ponto da colheita;
- Subsídios governamentais;⁷

Não se aplica a terrenos relacionados com a actividade agrícola (IAS 16 Activos fixos tangíveis e IAS 40 propriedade de investimento), activo intangíveis com a actividade agrícola (IAS 38 activos intangíveis)

⁷ Apenas os recebidos no âmbito da agricultura.

3.4-Subgrupos dos activos biológicos e as suas características

A IAS 41 (Agricultura) no seu parágrafo 43 encoraja as entidades a fornecer uma descrição quantificada de cada grupo de activos biológicos distinguindo entre os consumíveis e de produção ou entre os maduros ou imaturos.

De acordo com este parágrafo os activos biológicos podem ser apresentados em dois grupos: consumíveis e de produção, e em 4 subgrupos com as seguintes características:

- Activos biológicos consumíveis imaturos ou juvenis são classificados os animais que não estejam prontos para o abate ou venda até o final de próximo exercício;
- Activos biológicos consumíveis maduros ou adultos são classificados os animais que estejam prontos para o abate ou venda até o final do próximo exercício;
- Activos biológicos de produção imaturos ou juvenis são classificados os animais que ainda não estão aptos a reprodução, ou animais de trabalho destinados ao uso na actividade pecuária, como selam e transporte, ainda inaptos;
- Activos biológicos de produção maduros ou adultos são classificados os animais aptos a reprodução, ou animais de trabalho destinados ao uso na actividade pecuária, como selam e transporte;

Permite uma entidade divulgar as quantias escrituradas⁸ dos activos biológicos consumíveis e de produção por grupos e também dividir essa quantia escriturada entre os activos biológicos maduros ou adultos e activos biológicos imaturos ou juvenis. Os activos biológicos e a sua conversibilidade podem ocorrer num grupo que pode ter animais individuais ou em subgrupos que poderão ser convertidos em caixa ou capazes de produção.

A distinção entre os activos biológicos maduros ou imaturos permite uma entidade ter informação sobre os activos biológicos que poderão obter fluxos de benefícios no próximo período, dos que poderão obter benefícios somente em períodos futuros.

⁸ Quantia escriturada - é o montante pelo qual um activo é reconhecido no balanço, após a dedução de qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas inerentes.

4-ESTUDO DO CASO – SOCIAVE

4.1-Apresentação da empresa

Em 1997 era criada uma empresa avícola com a denominação sociedade de MINDAVE, SA. Com o advento da independência a empresa foi nacionalizada em 1976 passando a pertencer ao Estado de Cabo Verde e actuando no domínio da avicultura.

Na década noventa, no âmbito das privatizações a empresa privatiza-se vendendo o capital aos trabalhadores. E assim, em 1994 surge a empresa SOCIAVE, SARL,⁹ com o capital social de 38 000 contos representado por acções e pertencentes a diversas entidades particulares, maioria trabalhadores da antiga MINDAVE, SA.

Localizada na zona da Ribeira de Julião, ilha de São Vicente, ocupa uma área de 106 m², e apresenta um quadro de pessoal composto por 31 trabalhadores efectivos.

A SOCIAVE, SARL herdou, em 1994 uma estrutura financeira desequilibrada e um mercado pouco normalizado. Contudo, e resultado de um esforço de gestão focalizada em resultados, hoje a empresa assume a liderança no mercado nacional, no domínio avícola, fornecendo produtos de qualidade a quase totalidade do mercado Nacional. A estrutura económica e financeira é sólida contando, a 31 de Dezembro de 2009 com um activo líquido de 10.006.651,00 e um capital próprio de 62.633.769,00.

Objectivo

De acordo com os estatutos, publicado no BO IS N°42 ,4º Suplemento de 29 de Dezembro de 1994 a sociedade tem por objecto social a produção e comercialização de produtos avícolas...

Missão e Valores

A SOCIAVE, SARL tem como missão abastecer o mercado nacional através da produção e qualidade dos seus produtos.

⁹ Decreto-lei 88/94, boletim oficial IS n°42,4º Suplemento de, 29 de Dezembro de 1994

A sociedade defende valores relacionados

Produtos

- Ovos
- Frangos vivos
- Frangos abatidos (inteiro, em peças, bife frango, asas, pernas, moelas, peito, carcaças, coxas e entrecostos).
- Galinha de reforma

Mercado

A empresa fornece os seus produtos a todo o mercado nacional num ambiente de quase monopólio no domínio da produção nacional de ovos e frangos.

Tem na importação o seu principal concorrente no domínio da comercialização de frangos.

Principais gastos

TIPOS GASTOS	GASTOS	
	DIRECTOS	INDIRECTOS
Matérias - Primas	X	
Milho	X	
Soja	X	
Farinha de peixe	X	
Vitaminas	X	
Electricidade	X	X
Água	X	X
Sêmea	X	
Outros gastos	X	X
Gastos administrativos		X
Gastos financeiros		X
Gastos comerciais		X
Gastos com amortização dos equipamentos		X
Mão-de-obra indirecta		X
Mão-de-obra directa	X	

Mercado que fornecem as matérias-primas e produtos

Temos o mercado de Portugal onde se obtém:

- Pintos (AVILIS – Compostos Lis, Lda.)
- Vitaminas (DIN- Desenvolvimento e Inovação Nutricional, SA)

- Soja (AVILIS – Compostos Lis Lda, DIN- Desenvolvimento e Inovação Nutricional, Sa
- Embalagens (DIN- Desenvolvimento e Inovação Nutricional, SA)

Temos o mercado do Brasil onde se obtém:

- Sojas (AI, Lda - Arquipélago Internacional, Lda)

Temos o mercado nacional onde se obtém:

- Milho (MOAVE - Moagem de Cabo Verde, SA)
- Farinha de peixe (FRESCOMAR SA)
- Sêmea (CIC- Companhia de Investimentos de Cereais, Lda, CORRIN- Comércio Geral, SA)

4.2-A história da empresa em números

De forma resumida a posição financeira e económica da empresa caracteriza-se pelos seguintes números:

CONTAS DO BALANÇO	Valores em: mCVE		
	2007	2008	2009
ACTIVO			
<i>Activos Não Correntes</i>			
Activos fixos	59.646	60.148	57.427
Outros activos não correntes	0	0	0
Soma :	59.646	60.148	57.427
<i>Activos Correntes</i>			
Activos Biologicos e Inventários			
<i>Activos Biologicos</i>	38.093	30.297	22.700
<i>Produtos acabados e Intermédios</i>	726	5.307	1.172
<i>Matérias Primas e de Consumo</i>	3.765	3.157	2.926
<i>Outros Produtos de Consumo</i>	212	212	212
Soma :	42.796	38.973	27.010
<i>Outros Activos Correntes</i>			
Contas a receber	9.241	17.062	18.334
Caixa e Bancos	1.461	795	3.956
Soma :	10.702	17.857	22.290
Total do Activo	113.144	116.978	106.727
CAPITAL PROPRIO			
Capital, Reservas e Resultados	44.915	48.298	62.634
Total Capital Proprio	44.915	48.298	62.634
PASSIVO			
Passivo Não Corrente	12.025	13.992	10.464
Passivo Corrente	56.204	54.688	33.629
Total do Passivo	68.229	68.680	44.093
Total Capital Proprio + Passivo	113.144	116.978	106.727

CONTAS DE RESULTADOS

Valores em: mCVE

	2007	2008	2009
Rendimentos	94.572	137.021	154.577
Gastos	107.878	133.637	142.643
Resultados antes de Impostos	-13.306	3.384	11.934
Impostos	0	0	1.927
Resultados Líquidos do Período	-13.306	3.384	10.007

4.3-O sistema de processamento interno da informação

Galinha poedeira

Os pintos são importados de Portugal com 1 (um) dia nascidos ou seja são chamados pinto de um dia¹⁰, quando chegam em Cabo verde (os pintos são transportados em caixas apropriadas por via aérea) são criados num pavilhão durante 5 meses, depois são colocados num sistema gaiola de bateria¹¹ para produzirem ovos durante dois anos.

Cada galinha poedeira coloca por mês uma média de 22 ovos.

Pinto Carne

Os ovos seleccionados (ovos férteis)¹² são importados de Portugal e quando chegam em Cabo verde são colocados em incubação, depois de vinte e um dias nascem os pintos, no prazo de cinco semanas são abatidos obtendo – se o frango carne.

Galinha reforma

As galinhas poedeiras depois de 2 anos são consideradas galinhas de reformas.

Ovos

É um produto final para ser comercializado.

¹⁰ São aves com o máximo 72 horas após terem saído do ovo e ratitas com 7 (sete) dias após a eclosão, que não tenha se alimentado e nem bebido água.

¹¹ É um sistema industrial em que as galinhas poedeiras vivem em pequenas gaiolas de arame, que partilham com outras galinhas. Estas gaiolas estão empilhadas umas em cima das outras, formando as chamadas baterias

¹² São ovos de aves fecundados, aptos para a incubação e eclosão

4.4-O processo desde a entrada no pavilhão até a paletização

As galinhas entram no pavilhão com cinco meses de idade e cerca 1.2 kg de peso e são instaladas em bateria vertical, em conjunto de cinco galinhas e duas ou cinco filas dependendo do pavilhão.

A ração é produzida e controlada com equipamento próprio para eliminação de salmonela e outras bactérias patogénicas através do tratamento térmico. Este alimento é distribuído às galinhas através de um sistema de distribuição automática, regulado para efectuar varias distribuições diárias que se iniciam nos silos e termina nas calhas de alimentação dispostas ao longo das baterias em frente às jaulas.

As galinhas são ainda abastecidas de água, sendo este um factor essencial para a produção, é imprescindível que seja fornecida ao animal em quantidade e qualidade suficiente.

Em cada bateria as galinhas dispõem de duas pipetas nas jaulas para o abeberamento.

Relativamente à qualidade, a água é filtrada de modo a remover as impurezas que entopem as pipetas e desinfectada para que sejam eliminados quaisquer organismos patogénicos. A quantidade de água consumida pelos animais é directamente proporcional a sua idade e o peso. De notar que à medida que a produção e a temperatura aumentam o consumo de água também aumenta.

As galinhas alojadas nas baterias e alimentadas correctamente iniciam a produção de ovos. Os ovos deslocam – se por gravidade para as telas de recolha. Estas telas são accionadas três vezes por dia transportando os ovos para o armazém de recolha onde se efectua a sua escolha, embalagem e paletização.

O processo produtivo termina com a palatização dos ovos.

A produção anual de ovos é de aproximadamente 9.000.000 unidades, o que corresponde a uma produção média anual por galinha é de 260 ovos.

Quando as galinhas poedeiras deixam de ser rentáveis, ou seja, quando fazem dois anos de idade (galinhas de reforma) deixando de produzir ou diminuem a sua produção, são vendidas ou retiradas para o abate e o pavilhão onde estavam alojadas passa por um período de limpeza, a secagem, desinfecção e vazamento sanitário de modo a reunir as condições higiénico-sanitárias essenciais para receber novas galinhas.

Nesta fase de limpeza, no interior do pavilhão, procede-se à remoção da ração alimentar das calhas, de galinhas mortas, dos excrementos das telas, das chapas, dos elevadores

dos ovos e dos tabuleiros. Em seguida efectua – se a limpeza que é feita com jactos de água.

Após os trabalhos de limpeza, os pavilhões são desinfectadas permanecendo vazios por um período de duas semanas de forma que os agentes patogénicos sejam eliminados.

4.5-O tratamento dado aos activos biológicos

4.5.1-Pelo normativo anterior

Os pintos e as galinhas são contabilizados por idade ou por semanas.

- **A Galinha poedeira** se até 31 de Dezembro de cada ano estiver em plena produção é contabilizado na conta 33 (Produtos acabados e semi-acabados), se estiver na idade normal de produção é também contabilizado na conta 33 (Produtos acabados e semi-acabados) e se estiver na idade de reforma e contabilizado na conta 34 (Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos);
- As **Matérias-primas** tais como milho, soja, farinha de peixe, sêmea, vitaminas e embalagens são contabilizados na conta 36 (Matérias primas e subsidiárias de consumo).
- Os **pintos** no início são contabilizados na conta 36 (Matérias primas e subsidiárias de consumo) até 31 de Dezembro estiverem em existência são contabilizados na conta 33 (Produtos acabados e semi-acabados).
- Os **ovos** até 31 de Dezembro se estiverem em existência são contabilizados na conta 33 (Produtos acabados e semi-acabados)
- **Frangos abatidos** (frango inteiro, frango em peças, bife frango, asas, pernas, moelas, peito frango, carcaças, coxas e entrecostos) são contabilizados na conta 33 (Produtos acabados e semi-acabados).

4.5.2-Pelo novo normativo

Os pintos e as galinhas são contabilizados por idade ou por semanas.

- **A Galinha poedeira** no início até 31 de Dezembro se estiver em plena produção é contabilizado na conta 37 (Outro produtos de consumo), se estiver na idade normal de produção é também contabilizado na conta 37 (Outro produtos de consumo), se estiver na idade de reforma e contabilizado na conta 37 (Outro produtos de consumo).
- As **Matérias-primas**¹³ tais como milho, soja, farinha de peixe, sêmea, vitaminas e embalagens são contabilizados na conta 36 (Matérias primas, subsidiárias e de consumo).
- Os **pintos** no início são contabilizados na conta 36 (Matérias primas, subsidiárias e de consumo) até 31 de Dezembro se estiverem em existência são contabilizados na conta 33 (Produtos acabados e intermédios).
- Os **ovos** até 31 de Dezembro se estiverem em existência são contabilizados na conta 33 (Produtos acabados e intermédios).
- **Frangos abatidos** (frango inteiro, frango em peças, bife frango, asas, pernas, moelas, peito frango, carcaças, coxas e entrecostos) são contabilizados na conta 33 (Produtos acabados e intermédios).

4.6-Contabilização

4.6.1-Pelo normativo anterior

A SOCIAVE, SARL utiliza o sistema de inventário permanente para contabilização dos seus inventários.

¹³ Efectivamente temos dúvida se deveriam ser considerados matérias-primas, pois, de facto não se consegue uma identificação clara no produto final. Em nossa opinião deveria ser outras matérias.

Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
a) compras de matérias-primas (exemplo: milho, sênea, farinha de peixes, soja e vitaminas)	3611/3612	Compra de Matérias-primas	X	
	11	Caixa		X
	12	Deposito a ordem		X
	22	Fornecedores		
b) Contabilização das compras matérias-primas (exemplo: embalagens de consumo)	31.27	Embalagens de consumo	X	
	11	Caixa		X
	12	Deposito a ordem		X
	22	Fornecedores		X
c) Contabilização das despesas (transporte, frete, despachos, carga, descarga e arrumação etc.) na compra matérias-primas	31.21	Compra de Matérias-primas	X	
	31.27	Embalagens de consumo	X	
	11	Caixa		X
	12	Deposito a ordem		X
d) Venda de produtos acabados (exemplo: frango inteiro, frango em peças, bife frango, asas, pernas, moelas, peito frango, carcaças, coxas, entrecostos e ovos)	11	Caixa	X	
	12	Deposito a ordem	X	
	21	Clientes	X	
	71.2	Venda de produtos acabados e semi - acabados		X
e) Venda de subprodutos, desperdícios, (exemplo: galinhas de reformas)	11	Caixa	X	
	12	Deposito a ordem	X	
	21	Clientes	X	
	71.3	Venda de subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos		X
f) Transferência da conta compra de matérias-primas para conta 61- Custo das Existências Vendidas e Consumidas	61.2	Custo com matérias-primas, subsidiárias e de consumo	X	
	61.27	Custo de embalagens consumo	X	
	31.21	Compra de matérias-primas		X
	31.27	Embalagens de consumo		X
g) Transferência da existência inicial de matérias-primas para conta 61-Custo das Existências Vendidas e Consumidas	61.2	Custo com matérias-primas, subsidiárias e de consumo	X	
	61.27	Custo de embalagens consumo	X	
	36.1	Matérias-primas		X
	36.7	Embalagens de consumo		X
h) Transferência da existência inicial de produtos acabados e de subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos para conta 81- Resultados Correntes do Exercício	33	Produtos acabados e semi-acabados	X	
	34.1	Subprodutos	X	
	81	Resultados Correntes do Exercícios		X
i) Transferência da existência final de produtos acabados e de subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos para conta 81- Resultados Correntes do Exercício)	33	Produtos acabados e semi-acabados		X
	34.1	Subprodutos		X
	81	Resultados Correntes do Exercícios	X	
j) Transferência da existência final de matérias-primas para conta 61-Custo das Existências Vendidas e Consumidas	36.1	Matérias-primas	X	
	36.7	Embalagens de consumo	X	
	61.2	Custo com matérias-primas, subsidiárias e de consumo		X
	61.27	Custo de embalagens consumo		X

4.6.2-Pelo novo normativo

Descrição da operação	Contas		Débito	Crédito
a.1) Compras de matérias-primas (exemplo: milho, sênea, farinha de peixes, soja e vitaminas).	3611/3612	Mercado interno/Mercado externo	X	
	11	Caixa		X
	12	Deposito a ordem		X
	22	Fornecedores		X
a.2) Compra de activos biológicos.	3121	Animais	X	
	11	Caixa		X
	12	Deposito a ordem		X
	22	Fornecedores		X
b) Contabilização das despesas (transporte, frete, despachos, carga descarga e arrumação etc.) na compra matérias-primas.	3611	Mercado interno	X	
	3612	Mercado externo	X	
	11	Caixa		X
	12	Deposito a ordem		X
c.1) Venda de produtos acabados (exemplo: frango inteiro, frango em peças, bife frango, asas, pernas, moelas, peito frango, carcaças, coxas, entrecostos e ovos).	11	Caixa	X	
	12	Deposito a ordem	X	
	21	Clientes	X	
	712	Produtos acabados e intermédios		X
c.2) Venda de activos biológicos	11	Caixa	X	
	12	Deposito a ordem	X	
	21	Clientes	X	
	714	Activos biológicos		X
d) Venda de subprodutos, desperdícios, (exemplo: galinhas de reformas)	11	Caixa	X	
	12	Deposito a ordem	X	
	21	Clientes	X	
	713	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos		X
e) Transferência da conta compra de matérias-primas para conta 61-Gastos com inventários Vendidos e Consumidos e variação de produção.	6112	Matérias-primas, subsidiarias e de consumo	X	
	3611	Mercado interno		X
	3612	Mercado externo		X
f) Transferência da existência inicial de matérias-primas para conta 61-Gastos com inventários vendidos e consumidos e variação de produção.	6112	Matérias-primas, subsidiarias e de consumo	X	
	362	Inventário		X
g) Transferência da existência inicial de produtos acabados e de subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos para conta 61-Gastos com inventários vendidos e consumidos e variação de produção.	6141	Produtos acabados e intermédios	X	
	6142	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	X	
	331	Produtos acabados		X
	341	Subprodutos		X
h) Transferência da existência inicial de activos biológicos para conta 61-Gastos com inventários vendidos e consumidos e variação de produção.	6144	Activos biológicos	X	
	3121	Animais		X
i) Transferência da existência final de produtos acabados e de subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos para conta 61-Gastos com inventários vendidos e consumidos e variação de produção.	331	Produtos acabados	X	
	341	Subprodutos	X	
	6141	Produtos acabados e intermédios		X
	6142	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos		X
j) Transferência da existência final de matérias-primas para conta 61-Gastos com inventários vendidos e consumidos e variação de produção.	362	Inventário	X	
	6112	Matérias-primas, subsidiarias e de consumo		X
k) Transferência da existência final de activos biológicos para conta 61-Gastos com inventários vendidos e consumidos e variação de produção.	3121	Animais	X	
	6144	Activos biológicos		X

4.7-Análise económica e financeira das demonstrações financeiras

Análise Financeira

De acordo com os valores apresentados nas demonstrações financeiras podemos concluir que a estrutura financeira da SOCIAVE SARL vai melhorando ao longo dos anos.

Analisando a sua situação financeira de curto prazo podemos observar um aumento dos activos correntes nos anos 2007 e 2008, uma redução no ano 2009 acompanhada de uma redução dos passivos correntes durante os três anos.

Significa que no ano 2007 a SOCIAVE SARL teve em conta uma politica financeira adequada pois o acréscimo no fundo circulante foi financiado pelos recursos das origens de fundos ou seja o grau de exigibilidade das origens de fundo foram maior que o grau de liquidez das aplicações, que não aconteceu nos anos seguintes.

Fundo de Maneio¹⁴

Os capitais próprios apresentam valores positivos e crescentes ao longo dos 3 anos. Os passivos não correntes apresentam um aumento no ano 2007 e 2008 o que significa que a SOCIAVE SARL teve de recorrer aos financiamentos alheios de médio e longo prazo e no ano 2009 sofreu uma redução o que significa que a SOCIAVE SARL não recorreu aos financiamentos alheios de médio e longo prazo.

Os capitais próprios mais os passivos não correntes perfazem os capitais permanentes de 56.940 CVE no ano 2007,62.290 CVE no ano 2008 e 73.098 CVE no ano 2009 e também podemos observar que os capitais próprios são superiores aos passivos não correntes o que significa que é mais assegurado a SOCIAVE SARL estar em equilíbrio. Os activos não correntes apresentam um aumento no ano 2007 e 2008 e um decréscimo no ano 2009.

¹⁴ Fundo de Maneio – é a margem de segurança, que tem como objectivo reforçar o equilíbrio financeiro. Margem de segurança traduz no excedente do valor dos activos correntes sobre o valor do passivo correntes o mesmo dizer um excedente dos capitais permanentes sobre o investimento líquido.

Da diferença entre os capitais permanentes e os activos não correntes a SOCIAVE SARL apresenta um fundo de maneiio negativo no ano 2007 este facto significa que os capitais permanentes, os recursos cujo grau de exigibilidade é relativamente baixo, não estão a financiar os investimentos permanentes¹⁵. Apresenta um fundo maneiio positivo nos anos 2008 e 2009 o que significa que os capitais permanentes, os recursos cujo grau de exigibilidade é relativamente baixa, estão a financiar os investimentos permanentes, o que poderá contribuir positivamente para o equilíbrio financeiro da SOCIAVE SARL. O excedente que sobra – o fundo de maneiio – poderá ser utilizado para financiar o ciclo de exploração.

Análise económica

Do Ponto de vista económico a SOCIAVE SARL apresenta resultado líquido negativo no ano 2007 e positivo nos anos 2008 e 2009. O total dos rendimentos é superiores ao total dos gastos nos anos 2008 e 2009 excepto no ano 2007. E obteve resultados antes imposto negativo no ano 2007 e positivo nos anos 2008 e 2009.

4.8-Apreciação final

- Compra de matérias-primas é subdividida de acordo com as Matérias-primas existentes para componente da ração;
- Produtos acabados e semi-acabados são subdivididos de acordo com os produtos acabados existentes para comercialização;
-
- As galinhas que morrem ao longo do processo de produção são contabilizadas na variação da produção através do seguinte cálculo:

$\text{Variação na produção} = \text{Existência final produtos acabados} - \text{Existência inicial de produtos acabados}$
--

¹⁵ As aplicações cujo grau de liquidez é relativamente baixam.

De acordo com a definição dos activos fixos tangíveis dada pela NFR 7 – Activos Fixos Tangíveis da SNCRF de Cabo Verde as Galinha poedeiras poderiam ser reconhecidas como um activo fixo tangível dado que são detidos para SOCIAVE, SARL para uso na produção de ovos e são usados mais do que um período. Poderiam ser contabilizados na conta 436 – Equipamentos Biológicos em que é uma conta secundária onde devem ser registados todos “ os animais e plantas vivos que reúnam os requisitos de reconhecimento como investimento e não se encontram na actividade agrícola”. Estas galinhas poedeiras estão sujeitas as depreciações ou mensurados pelo justo valor porque vão perdendo valor ao longo dos anos ou vão diminuindo a sua capacidade produtiva e que devem ser contabilizadas na conta 438 – Depreciações Acumuladas onde se regista as depreciações acumuladas referentes aos activos fixos tangíveis e quando chegarem a idade de reforma devem ser abatidos da sua actividade produtiva. Podemos colocar a questão do critério de valor das galinhas poedeiras mesmo que podem ser considerados como activos fixos tangíveis o que coloca em questão é o valor, porque a SOCIAVE, SARL não vai considerar como seu activo fixo tangível uma galinha que adquiriu por 360\$00 contabilizar como depreciação acumulada durante dois anos por isso devem ser contabilizados na conta 31 Activos Biológicos.

As galinhas poedeiras se até 31 de Dezembro estiverem em plena produção, na idade normal de produção deve ser contabilizado na conta 31- Activos Biológicos em vez de serem contabilizado na conta 37 (Outro produtos de consumo), de acordo com a definição dada pela SNCRF de Cabo verde pag.196 esta conta não se aplica a actividades da empresa tais como a produção mas sim aos inventários de consumo diversos como por exemplo material de escritório, material de reposição e inventários de combustível.

4.9-Perspectivas futuras

A SOCIAVE SARL no futuro pretende:

- Redução da importação de frango para aumentar a produção de frangos nacionais;
- Continuar a reduzir gastos de produção e ser competitivo a nível de preços (A SOCIAVE, SARL já adquiriu um centro de incubação para Ovos férteis, onde detinha 30% dos seus custos, precisamente para continuar a diminuir custos.);

4.10-Aspectos de natureza Fiscal

Com base no despacho nº9/2004 de 13 de Abril de 2004 de sua excelência Ministro das finanças e planeamento relativo a isenção do IVA na importação de bens destinados a um sector de actividade isento deste imposto ou seja cuja transmissão no território nacional seja isenta do imposto e foram isentas do IVA as entidades que praticam as actividades de saúde, da agricultura, silvicultura, pecuária e do ensino.

Caso específico da SOCIAVE, SARL existe um cadastro industrial que explora o estabelecimento industrial de produção de alimentos e compostos para animais (decreto lei 3/2008).

Tendo cumprido todas as formalidades legais e regulamentares exigidas para implementação de projectos industriais e para exercício da sua actividade nos termos estatuto industrial:

- Inscrição como importador para as classes de mercadorias incluídas nos quadros I (bens de equipamentos necessários para a realização do projecto) e II (matérias primas subsidiárias e de consumo necessários ao funcionamento do projecto tais como vitaminas, concentrado, etc.) anexos (artigo 31º do decreto lei 108/89 de 30 de Dezembro).

- Isenção de direitos gerais e aduaneiros aos importadores de mercadorias (Bens de equipamento) incluídos no quadro I anexo (artigo 34º.1 do decreto lei nº108 de 30 de Dezembro).

O cadastro industrial é renovado de seis em seis meses, as empresas industriais tem isenção durante 5anos e no primeiro ano a taxa de isenção é de 100%,segundo ano é de 75%,terceiro ano é de 50% e no quarto ano é de 25% e no quinto ano é de 0%

As matérias-primas importadas pela SOCIAVE SARL são livres de direitos alfandegarias, tem só taxas comunitárias¹⁶ e portarias¹⁷.. Mas também dependem da classificação pautal, em que por exemplo o ovo pede-se a isenção de direitos alfandegárias, na lei 150/987 BO.52 de 26/12/1987 e taxas comunitárias nos termos da

¹⁶ Taxas comunitárias – é uma de taxa de 5% que aplicada pelo Ministério das Finanças.

¹⁷ Portarias – são serviços prestados pelo pessoal das Alfândegas.

alínea c) do artigo 5º do protocolo relativo as condições de aplicação de taxas comunitárias e também são isentos do IVA.

O material de embalagens tais como balotes¹⁸ e filmes¹⁹ são sujeitos ao IVA e pede-se a isenção de direitos alfandegários e taxas comunitárias. Os Equipamentos e peças são isentos do IVA e de direitos alfandegários decreto nº606/73 (BO nº8/74), mas estão sujeitos a portarias e taxas comunitárias.

¹⁸ Balotes – são embalagens para colocar os ovos.

¹⁹ Filmes – é um plástico para embrulhar galinhas.

CONCLUSÃO

O objectivo central do trabalho foi uma abordagem sistemática da contabilização dos activos biológicos. Efectivamente neste trabalho fizemos uma abordagem dos normativos aplicados e alguns aspectos de diferenciação.

De facto o tratamento deste assunto a nível do Plano Nacional de Contabilidade era pouco normalizado o que originava a tratamentos alternativos dependendo muitas vezes da realidade da empresa, do entendimento do contabilista e eventuais tratamento comparativos.

Esta ausência de normalização foi colmatada com a entrada em Vigor do SNCRF que incorpora normas de relatos para o tratamento específico destas situações. Quanto a nós esta norma também estabelece os princípios para debilitar a principal dificuldade no reconhecimento que se relaciona com a mensuração. Embora de difícil aplicação prática o justo valor legitimado pelas NRF pode contribuir no processo do justo valor nas diversas etapas da vida de um activo biológico.

Com o estudo do caso efectivamente confirmamos que, pese embora, ser algo ainda recente, os profissionais da área têm em atenção estes novos conceitos e sobretudo vêm nisto formas de encurtar diferenças no tratamento desta questão.

No caso concreto da SOCIAVE as galinhas poedeiras são registadas na classe 3 – Inventários e reconhecidos como activos correntes. Pelo que foi dito neste trabalho uma outra forma provável de reconhecimento seria na conta 436 – Activos Biológicos, pois, de facto, tem uma vida superior a um ano económico.

BIBLIOGRAFIA

DOCUMENTOS OFICIAIS

Portugal. Decreto – Lei nº 159/2009, de 13 de Julho de 2009. *Diário da República*, nº 133, Série I.

Cabo Verde (2008). *Novo Normativo Contabilístico*. Boletim Oficial. 1ª Série nº48, 3º suplemento, 2ª feira, 29 de Dezembro de 2008.

Livros

Almeida, R.M.P.& Barros, A.F.L. (Dezembro 2009). O sistema de normalização contabilística e de relato financeiro. Cabo verde: Editor: ATF- Edições Técnicas.

Bento, J. M. & Fernandes, J. *Plano oficial de contabilidade explicado* (27ªEd.). Porto: Porto Editora.

Marion, J. C.(2001). *Contabilidade da pecuária* (6.ed). São Paulo: Editora Atlas.

Silva, F.G. (1960). *Contabilidade agrícola* (2ª ed.). Porto: Porto Editora.

Manuais

New University. (1984). *Manual de contabilidade na agropecuária; pessoas físicas e jurídicas*. (4ª.ed). São Paulo: Editora Atlas

Trabalho académico de investigação

Cordovil, N. P. (2007/2008).”Activos biológicos animais: *sua classificação contabilística e patrimonial*”. Dissertação para Mestrado em Gestão – Auditoria e Contabilidade. Universidade de Évora.

Fontes On – Line

Comissão Normalização Contabilística (Versão070618). Norma contabilística e de relato financeiro 17 – Agricultura. Acesso em 18/03/10. Disponível em: http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/NCRF_17_agricultura.pdf#10

Boletim E-1.Agricultura (actividades agropecuárias). Acesso em 26/03/10. Disponível em: <http://www.mitecnologico.com/Main/E1Agricultura>

Diário da República, 1.ª série — N.º 175 — 9 de Setembro de 2009. Acesso em 09/03/10. Disponível em: <http://dre.pt/pdfgratis/2009/09/17500.pdf>

Díaz, Manuel. Gestión el diario de economía y negocios del Perú- los activos biológicos y su tratamiento contable. Acesso em 26/03/10. Disponível em: <http://gestion.pe/imprensa/noticia/activos-biologicos-su-tratamiento-contable/2009-07-24/6928>

IASB Foundation Education. Resumo Técnico – Ias 16 Activos Fixos Tangíveis. Acesso em 04/03/10. Disponível em: http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/C92DFDB1-54D2-425A-9E02-4E6010D62322/0/PTSummary_IAS16_pretranslation_LA.pdf

Helguera, L; Lanfranco, B; Majó, Er;. Ajustamento aos resultados económicos. Acesso em 29/03/10. Disponível em: http://www.inia.org.uy/publicaciones/documentos/tb/ara/2005/ara_91.pdf