

CONTABILIZAÇÃO DE ACTIVOS BIÓLOGICOS

O Caso da MIA- Moçfer Industrias Alimentares

Adérito Cardoso Marcelo Chirindza

Agosto de 2010

TRABALHO DE LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E FINANÇAS
UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE
FACULDADE DE ECONOMIA
MAPUTO, MOÇAMBIQUE

DECLARAÇÃO

Declaro que este trabalho é da minha autoria e resulta da minha investigação. Esta é a primeira vez que o submeto para obter um grau académico numa instituição educacional.

Maputo, 10 de Agosto de 2010

(Adérito Chirindza)

Aprovação do Júri

Este trabalho foi aprovado com 13 valores no dia 10 de Agosto de 2010 por nós, membros do júri examinador da Faculdade de Economia, Universidade Eduardo Mondlane.

Dr. Adriano Maleiane

(Presidente do Júri)

Dr. João Roldão

(Arguente)

Doutor Ângelo Macuacua

(Supervisor)

AGRADECIMENTOS

À Deus, por me ter dado forças suficientes para transpor os inúmeros obstáculos que surgiram nos cinco anos do curso.

À minha família e amigos, pelo apoio moral e material concedido durante os anos de formação.

Ao Carlos Buqueiro, Wilson Matuta, Eulalia Rafael, Alegria Nhancolo, Carlos Jeque, Marcelino Mabulambi, pelo apoio prestado na minha trajectória académica.

Aos professores que me orientaram durante os cinco anos do curso, em especial ao Prof. Doutor Ângelo António Macuacua, supervisor deste trabalho.

Agradeço também ao pessoal da Moçfer indústrias Alimentares, em particular ao Noble Massama e Miguel Correia, pela informação disponibilizada para a realização deste estudo.

À todos que directa ou indirectamente contribuíram para o alcance deste propósito.

OBRIGADO!

ÍNDICE

DECLARAÇÃO	I
AGRADECIMENTOS	II
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	V
SUMÁRIO	VI
1. INTRODUÇÃO	1
1.1 Delimitação do Trabalho.....	1
1.2 Justificação e Relevância da Investigação	1
1.3 Problema de Pesquisa	2
1.4 Objectivo.....	2
1.5 Metodologia	3
1.6 Estrutura do Trabalho	4
2. REFERENCIAL TEÓRICO	4
2.1 Empresas rurais.....	4
2.1.1 Actividade Agrícola.....	5
2.1.2 A Zootécnica.....	5
2.1.3 A Actividade Agro-Industrial	6
2.2 Conceito de Activos Biológicos e Contabilidade Rural	6
2.2.1 Activo Biológico.....	6
2.2.2 Contabilidade Rural	7
2.2.3 Determinação do Exercício Económico.....	8
2.3 Planificação Contabilística na Actividade Agrícola	9
2.3.1 O Sistema Monista.....	9
2.3.2 O Sistema Dualista.....	10
2.4 Operacionalização do Plano de Contas.....	10
2.4.1 Sistema de Inventário Permanente.....	12
2.4.2 Sistema de Inventário Periódico	12
3. CONTABILIZAÇÃO DOS ACTIVOS BIOLÓGICOS NA ACTIVIDADE AGRÍCOLA.....	13
3.1 Contabilização Pelo Principio de Custo Histórico.....	13
3.1.1 Contabilização das Culturas Temporárias	14
3.1.2 Culturas Permanentes.....	18
3.2 Contabilização Pelo Critério de Justo Valor.....	21
3.2.1 Âmbito da Norma Internacional de Contabilidade nº 41	22
3.2.2 Reconhecimento e Mensuração	23
3.2.3 Determinação do Justo valor das Culturas Temporárias.....	24
3.2.4 Ganhos e Perdas	26
3.2.5 Incapacidade de Mensurar Fiavelmente o Justo Valor	26
3.2.6 Subsídios Governamentais.....	26
3.2.7 Apresentação e Divulgação.....	27
4. ESTUDO DE CASO: MOÇFER INDUSTRIAS ALIMENTARES (MIA).....	28
4.1 Apresentação da Empresa.....	28
4.2 Contabilização das Plantações do Arroz na MIA	31
4.2.1 Classificação das plantações de arroz	33

4.3	Contabilização das Vendas do Arroz.....	37
5.	CONCLUSÕES	37
6.	RECOMENDAÇÕES	39
7.	BIBLIOGRAFIA	40
8.	ANEXO.....	42
8.1	Questões da entrevista a Moçfer Industrias Alimentares.....	42

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

C- *Compras*;

CPAVC - *Custo dos Produtos Agrícolas Vendidos ou Consumidos*;

Ei- *Existencias Iniciais*;

Ef- *Existências Finais*;

FIFO – *First In, First out(As primeiras a entrar sao as primeiras a sair)*;

IASB - *International Accounting Standard Board* ;

IAS 37- *International Accounting Standard 37*;

IAS 41 – *International Accounting Standard 41*;

IRPC - *Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas*;

LIFO- *Last in, First Out(As ultimas a entrar sao as primeiras a sair)*;

MIA – *Moçfer industrias Alimentares, SARL*;

PA`s- *Produtores Associados*;

SUMÁRIO

O presente trabalho tem como propósito a identificação das diferentes formas de contabilização aplicadas aos activos biológicos e identificar o tratamento contabilístico que melhor evidencia a situação económico-financeira para as culturas temporárias, em particular a cultura do arroz produzido na Moçfer Industrias Alimentares (MIA) .

Tendo em conta que o sector agrícola representa um dos pilares para o desenvolvimento económico de Mocambique, a abordagem deste tema visa estudar as práticas contabilísticas associadas a esta actividade, de modo a contribuir para o desenvolvimento de um reporte financeiro apropriado, propiciando uma melhor tomada de decisões pelos diversos utentes da informação financeira.

Para a prossecução dos objectivos estabelecidos, o trabalho baseou-se em uma pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso na empresa MIA. De um modo geral, a pesquisa revelou que as práticas contabilísticas adoptadas pela MIA são coincidentes com as técnicas contabilísticas previstas na literatura consultada, no concernente a adopção do método de custo histórico para a valorização das plantações do arroz. Recorre-se ao método de custo histórico devido a sua objectividade, verificabilidade e realização do lucro. Este método entra em contraposição ao método de justo valor que consiste em valorizar as culturas no final de determinado período ou em estágios distintos de crescimento para avaliar o seu valor de mercado. Estas variações são reconhecidas na demonstração de resultados do exercício em que elas ocorrem, resultando na formação do lucro ou prejuízo económico (ganho/perda, mas não realizado financeiramente). O recurso ao método do justo valor pode levar a distribuição de dividendos resultantes de ganhos não reconhecidos financeiramente, e aumento do IRPC a pagar.

Não obstante a concordância entre as técnicas adoptadas pela MIA e a literatura consultada, durante a pesquisa constatou-se que certos procedimentos adoptados pela MIA não estão de conformidade com os preceitos descritos na literatura consultada, com

maior realce para o facto de os equipamentos agrícolas utilizados na plantação de arroz serem amortizados tendo em consideração os critérios fiscais, ao invés de a imputação dos custos da depreciação na produção em curso ser alocada em função das horas de trabalho dos implementos agrícolas.

1. INTRODUÇÃO

A actividade agrícola constitui um grande segmento empresarial que tende a desenvolver-se no mercado mundial, e está suportada de procedimentos como a exploração da capacidade produtiva do solo, criação de animais e a transformação de determinados produtos agrícolas.

A diversidade de actividades e a importância económica da actividade agrícola contribui para o aumento das pressões existentes em dotar os utentes da informação financeira do sector com dados relevantes e fiáveis que lhes permitam conhecer a real posição financeira e efectuar a avaliação do desempenho das organizações. O sector agrícola apresenta particularidades que o diferencia dos demais sectores da economia. O clima determina as épocas de plantio, tratamento das culturas, colheita, escolha de variedades e espécies vegetais e animais, não há flexibilidade para alterar a sequência da produção e a terra é participante na produção. Segundo a Norma Internacional de contabilidade nº 41, os activos biológicos são constituídos por animais e plantas vivos.

1.1 Delimitação do Trabalho

A presente pesquisa será limitada a aspectos de contabilização e divulgação da informação contabilística dos activos biológicos (culturas temporárias), em particular para a cultura de arroz produzido pela Moçfer Industrias Alimentares (MIA).

1.2 Justificação e Relevância da Investigação

O programa do Governo Moçambicano para 2005-2009, definiu a agricultura como base do desenvolvimento económico, e para tal, fixou dentre outros objectivos os seguintes:

- Contribuir para a auto-suficiência e segurança alimentar em produtos básicos;
- Aumentar a produtividade agrária;
- Melhorar a competitividade e sustentabilidade económica da actividade agrária;
- Assegurar o fornecimento de matérias-primas à indústria nacional;

- Promover e apoiar o desenvolvimento do sector familiar, cooperativo e privado e criação do emprego;
- Promover o investimento privado no sector agrário, encorajando parcerias;
- Promover o acesso a mercados regionais e internacionais para os produtos agrários e agro-industriais.

Daí resulta a necessidade de conhecer as particularidades da contabilização dos activos biológicos na actividade agrícola, de modo a permitir que o produto resultante da actividade agrícola seja contabilizado em consonância com os princípios e políticas contabilísticas que traduzam de forma apropriada a situação económico-financeira das empresas do sector agrícola em Moçambique.

1.3 Problema de Pesquisa

O tema em abordagem tem como problema primordial a seguinte questão:

Qual o tratamento contabilístico mais apropriado para às culturas temporárias na actividade agrícola?

1.4 Objectivo

Geral:

O objectivo geral deste trabalho é de conhecer as diferentes formas de contabilização e apresentação das culturas temporárias nas demonstrações financeiras das empresas agrícolas.

Específicos:

- a. Definir os conceitos relacionados com a actividade agrícola;
- b. Identificar as diferentes formas de contabilização dos activos biológicos;
- c. Identificar o tratamento contabilístico mais apropriado para as culturas temporárias na actividade agrícola;

- d. Identificar os critérios de reconhecimento e mensuração das culturas temporárias na actividade agrícola;
- e. Descrever o processo de contabilização das culturas temporárias na empresa MIA- Moçfer Industrias Alimentares;
- f. Comparar o processo de contabilização das culturas temporárias da empresa MIA- Moçfer Industrias Alimentares com as técnicas identificadas na literatura.

1.5 Metodologia

A prossecução do trabalho foi com o recurso ao método de pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. Pesquisa bibliográfica na medida em que abrange a bibliografia tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas. Pesquisa documental dado que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina fontes primárias. O estudo de caso consistiu numa entrevista padronizada através dum questionário pré-determinado com o fim de obter informações de âmbito geral e contabilístico da MIA, mediante uma conversa de natureza profissional (*Marcon; Lakatos, 1990*).

A pesquisa bibliográfica consistiu na leitura de livros, artigos científicos, publicações em jornais, revistas, dissertações e internet. Com este método, foi possível identificar e compreender as diferentes técnicas de contabilização das culturas temporárias e permanentes na actividade agrícola.

A pesquisa documental consistiu na leitura de documentos relevantes de modo a entenderas especificações das actividades do sector agrícola. Recorreu-se ao método de estudo de caso, de modo a efectuar uma comparação entre as técnicas de contabilização das culturas temporárias geralmente aceites com as técnicas efectivamente adoptadas pela empresa MIA- Moçfer Industrias Alimentares. O estudo de caso foi realizado na empresa MIA- Moçfer Industrias Alimentares, através de uma entrevista padronizada com o Director Financeiro e técnicos da empresa, com o objectivo de colher informação

referente a actividade da empresa e dos critérios de contabilização das culturas temporárias adoptados. Com base nas informações obtidas na entrevista, combinadas com a documentação interna analisada, foi feita uma descrição da empresa e do processo de contabilização da cultura do arroz, o qual foi contrastado com os métodos identificados na pesquisa bibliográfica.

1.6 Estrutura do Trabalho

O presente trabalho é constituído em quatro partes obedecendo a seguinte estrutura:

- A primeira parte é constituída pelo referencial teórico onde são apresentados os conceitos relacionados com a actividade agrícola.
- A segunda parte refere-se a apresentação das diferentes técnicas de contabilização das culturas temporárias e permanentes;
- A terceira parte do trabalho é apresentada o resultado do estudo de caso e contrastado com as técnicas arroladas na revisão de literatura;
- Na quarta e última parte é composta pelas conclusões e recomendações da pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Empresas rurais

Segundo Marion (2007), as empresas rurais são definidas como aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas. O campo de actividade das empresas rurais pode ser dividido em três grupos distintos:

1. Produção Vegetal- Actividade agrícola;
2. Produção Animal- Actividade Zootécnica;
3. Indústrias Rurais- Actividade Agro-industrial.

2.1.1 Actividade Agrícola

A Actividade agrícola caracteriza-se pelo cultivo de plantas e subdivide-se em dois grandes grupos:

- Cultura hortícola e forrageira, onde encontramos:
 - Os cereais (*feijão, soja, arroz, milho, trigo, avei, etc*);
 - As hortaliças (*verduras, tomate, pimentão*);
 - Os tubérculos (*batata, mandioca, cenoura, etc*);
 - As plantas oleaginosas (*amendoim*);
 - As especiarias (*cravo, canela, etc*);
 - As fibras (*algodão, pinho, etc*);
 - A floricultura, forragens, plantas industriais, etc.

- Arboricultura, onde por sua vez encontramos:
 - O florestamento (*eucalipto, pinho, etc*);
 - Os pomares (*manga, laranja, maçã, etc*);
 - Os vinhedos, olivais, seringais, etc.

2.1.2 A Zootécnica

A Zootécnica caracteriza-se pela *criação de animais*, e subdivide-se em:

- Apicultura (*criação de abelhas*);
- Avicultura (*criação de aves*);
- Cunicultura (*criação de coelhos*);
- Pecuária (*criação de gado*);
- Piscicultura (*criação de peixes*);
- Ranicultura (*criação de rãs*);
- Sericicultura (*criação do bicho-da-seda*);
- Outros pequenos animais.

2.1.3 A Actividade Agro-Industrial

Esta actividade caracteriza-se pelo beneficiamento do produto agrícola (arroz, café, milho), transformação de produtos Zootécnicos (mel, lacticínios, casulos de seda) e transformação de produtos agrícolas (cana-de-açúcar em álcool e aguardente; soja em óleo; uvas em vinho e vinagre).

2.2 Conceito de Activos Biológicos e Contabilidade Rural

2.2.1 Activo Biológico

Segundo a estrutura conceptual do *International Accounting Standard Board* (IASB), um activo é definido como um recurso controlado por uma entidade como resultado de eventos passados, no qual espera-se que benefícios económicos vão fluir para a empresa. A Norma Internacional de Contabilidade 41 (IAS 41), define Activo biológico como um animal e plantas vivos. Deste modo conclui-se que os activos biológicos referem-se às plantas e animais vivos controlados por uma empresa como resultado de eventos passados dos quais se espera que benefícios económicos fluam para a empresa.

2.2.1.1 Tipos de Activos Biológicos

Segundo a IAS 41, os activos biológicos classificam-se em activos biológicos consumíveis, activos biológicos de produção, activos biológicos maduros (ou adultos), activos biológicos imaturos (ou juvenis).

Activos Biológicos consumíveis são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activos biológicos. Exemplos de activos biológicos consumíveis são o gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, peixe em aquacultura, colheitas tal como milho e trigo e árvores que estejam em desenvolvimento para obtenção de madeiras.

Os activos Biológicos de produção são os que não sejam activos biológicos consumíveis, por exemplo, gado do qual pode ser obtido leite, vinhas, árvores de fruto e árvores a partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto essas árvores permanecem vivas. Os activos biológicos de produção não são produto agrícola mas, antes, de regeneração própria.

Consideram-se activos biológicos maduros 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).

Os activos biológicos que ainda não atingiram as especificações de colhíveis ou que não sejam susceptíveis de sustentar colheitas regulares, são chamados de activos biológicos imaturos.

2.2.2 Contabilidade Rural

Segundo Crepaldi (1998), a Contabilidade rural é um instrumento da função administrativa que tem como finalidade controlar o património das entidades rurais, bem como, apurar o resultado destas e prestar informações sobre o património e sobre o resultado das entidades rurais aos diversos usuários das informações contabilísticas.

O objectivo principal da contabilidade rural, de acordo com Crepaldi, compreende o controlo, apuramento do resultado e prestação de informações sobre o património das entidades rurais. Factor de muita relevância, visto que a actividade rural também necessita de uma gestão efectiva e aplicada, o que permitirá uma visão melhor do retorno financeiro da actividade, bem como, se o seu objectivo está sendo atingido.

2.2.3 Determinação do Exercício Económico

Um dos questionamentos frequentes que fazem os contabilistas ao iniciarem uma contabilidade rural, é quanto ao término do exercício económico, contrariamente ao que ocorre com a maioria das empresas ao fazerem o exercício económico coincidir com o ano civil. As empresas comerciais, industriais ou de serviços, de um modo geral têm sua receita e despesa constantes durante os meses do ano, não havendo dificuldade quanto a fixação do encerramento do exercício social para o apuramento do resultado. Qualquer mês escolhido, reflectirá o resultado distribuído de maneira quase equitativa ao longo dos doze últimos meses.

Daí a opção pelo mês de Dezembro, não só pelo facto de ser o último mês do ano civil, mas também pela redução ou até interrupção das actividades operacionais, propiciando férias colectivas, conseqüentemente, condições para o inventário de mercadorias e conseqüente apuramento do resultado.

De acordo com o nºs 1 e 2 do artigo 7 do Código do IRPC, o IRPC é devido por cada exercício económico, que coincidirá com o ano civil. As sociedades e outras entidades sujeitas a IRPC poderão adoptar um período anual de imposto diferente do ano civil, quando razões determinadas pelo tipo de actividade o justificarem, o qual deverá ser mantido durante, pelo menos, os cinco exercícios seguintes, desde que devidamente autorizados por despacho da Ministra do Plano e Finanças.

Como na actividade agrícola, a receita concentra-se, normalmente, durante ou logo após a colheita e de seguida temos o encerramento do ano agrícola (período em que se planta, colhe e comercializa-se a safra agrícola), o apuramento do resultado irá ocorrer após o encerramento do ano agrícola e não do ano civil, evidenciando de forma mais adequada na avaliação do desempenho da safra agrícola. O encerramento do exercício social antes da colheita, implicaria que teríamos plantas em crescimento, o que seria difícil de avaliar (Marion, 2007).

No caso das empresas que diversificam suas culturas e apresentam colheitas em períodos diferentes do ano, recomenda-se que o ano agrícola seja fixado em função da cultura que prevaleça economicamente. Por exemplo, se a empresa planta feijão entre as ruas de uva, certamente que o período de colheita da uva é que determinará o ano agrícola, mesmo que no seu encerramento haja uma cultura secundária em formação, e avaliação, ainda que não perfeita, não traria grandes distorções à contabilidade, pois o valor apurado não seria relevante em relação à cultura principal (Marion, 2007).

O mesmo raciocínio é válido para diversas culturas, mesmo que não conjugadas. Assim, se uma actividade tivesse culturas de milho, soja, e cana-de-açúcar, o ano agrícola (consequentemente, o exercício social) seria fixado com base na cultura de maior representatividade económica.

2.3 Planificação Contabilística na Actividade Agrícola

A Contabilidade aplicada às empresas agrárias divide-se em Contabilidade Interna, que reflecte todas operações do ciclo produtivo e da sua economicidade (lavradio das terras cultiváveis, a colheita dos produtos, o trato dos animais) e Contabilidade Externa ou financeira, que ocupa-se fundamentalmente do registo e controlo dos factos patrimoniais verificados entre a empresa e terceiros, das modificações do património e do apuramento do resultado global (compras, vendas, cobranças, obtenção de financiamentos, etc). Esta divisão levou ao surgimento de dois sistemas de articulação de contas, o Monista e o Dualista (Vale, 1987).

2.3.1 O Sistema Monista

Não existe separação entre as duas contabilidades, encontrando-se a contabilidade analítica integrada na contabilidade geral. Existe por consequência, apenas uma contabilidade que abrange não só as operações externas como as internas. No razão geral, ao lado das contas da contabilidade geral, aparecem as contas da contabilidade analítica,

nomeadamente as de apuramento do custo dos produtos e outras relativas ao movimento interno (classificação de custos e proveitos com certas finalidades, por centro de actividades).

Neste sistema, os custos classificados e registados por natureza em contas da contabilidade geral, são depois e de acordo com a sua função, distribuídos pelas diversas contas da contabilidade analítica, tendo em vista o apuramento de resultados analíticos por produto, por actividade.

2.3.2 O Sistema Dualista

Neste sistema as duas contabilidades aparecem totalmente separadas. Por exemplo, no sistema duplo contabilístico a contabilidade analítica além de se processar separadamente, recorre também ao método diagráfico (partidas dobradas). A concordância entre as duas contabilidades obtém-se através de contas de ligação existentes na contabilidade analítica, designadas de contas “reflectidas”.

Na contabilidade geral os custos e proveitos são escriturados segundo a sua natureza e somente se apura o resultado global. Na contabilidade analítica aparecem contas relativas às operações internas, ao apuramento do custo dos produtos e por centros de actividade, de análise de resultados.

A preferência por um ou outro sistema de articulação das contas depende da organização administrativa da empresa, do seu aparelhamento em termos mecânicos, da qualidade da mão-de-obra empregada, da sua dimensão e da complexidade das operações a realizar.

2.4 Operacionalização do Plano de Contas

O volume e a natureza das contas a criar nas empresas, estão intimamente ligadas, quer com a própria dimensão da empresa, quer com o tipo de informação que se deseja obter e o grau de pormenores que se pretenda. Em cada empresa as contas não devem ser

consideradas isoladas, pelo contrário, devem estar relacionadas entre si de forma a constituírem um conjunto coerente (Borges; Rodrigues; Rodrigues, 2005).

A contabilização das operações internas ou externas da contabilidade agrícola, envolve a definição prévia das contas em que se movimentarão as operações específicas da actividade agrícola. A concepção e elaboração do plano de contas para actividade agrícola é uma das fases do trabalho contabilístico e exige um perfeito conhecimento da estrutura e funcionamento da empresa agrícola, quanto:

- A natureza e dimensão;
- Ao tipo das culturas e das criações;
- Aos recursos Materiais e Humanos disponíveis;
- A organização administrativa;
- Etc.

A organização contabilística deve ser flexível, ou seja, uma empresa deve poder alterá-la conforme as circunstâncias e as necessidades, não devendo portanto, sujeitar-se a modelos rígidos no que diga respeito às contas, livros, documentos, etc.

De acordo com o Marion (2007), um dos primeiros aspectos para operacionalizar o plano de contas é considerar o tipo de inventário que a empresa agrícola utiliza. Inventário em sentido contábil amplo, é o processo de verificação de existências na empresa (mercadorias, bens imobilizados). Em sentido restrito, inventário refere-se ao processo de verificação das existências. A movimentação da conta produtos agrícolas deve ser efectuada tendo em atenção dois objectivos:

1. Conhecimento em qualquer momento, da quantidade e valor dos produtos agrícolas de que a empresa é proprietária, ou detém;
2. Apuramento do custo dos produtos agrícolas vendidos e consumidos e, consequentemente o resultado apurado nas vendas e produção.

Tais objectivos são apurados recorrendo-se a dois sistemas distintos, o sistema de inventário permanente e o sistema de inventário periódico.

2.4.1 Sistema de Inventário Permanente

Através deste sistema é possível determinar permanentemente o valor dos estoques em armazém e apurar em qualquer momento os resultados obtidos nas vendas ou produção. Para o conhecimento do estoque, basta observar a “Ficha de Armazém”. Assim, cria-se dois tipos de contas: conta ou contas que nos dêem a conhecer permanentemente o valor dos produtos agrícolas em estoques e conta ou contas de custo de produtos agrícolas vendidos ou consumidos para nos dar a conhecer, também permanentemente, o custo da vendas ou de produção, apurando-se a partir do valor da venda ou produção o respectivo resultado (Borges; Rodrigues; Rodrigues, 2005).

Segundo o Plano Geral de Contabilidade, para a gestão das existências dos produtos agrícolas, são permitidos os métodos do custo médio ponderado, o custo padrão e os sistemas FIFO e LIFO.

2.4.2 Sistema de Inventário Periódico

Neste caso o valor dos estoques em armazém e dos resultados apurados, só é determinável através de inventariações directas no armazém, efectuadas periodicamente. Geralmente é adoptado quando o permanente é inviável. Assim, o custo de Produtos Agrícolas vendidos ou consumidos é determinado pela soma das existências iniciais e das compras, subtraindo-se as existências finais ($CPAVC = Ei + C - Ef$).

As existências iniciais são dadas pelo saldo da respectiva conta de existências, as compras pelo saldo das compras e as existências finais são determinadas pela inventariação directa (Borges; Rodrigues; Rodrigues, 2005).

O melhor método na actividade agrícola é o Permanente, pois possibilita conhecer a qualquer momento, o custo da cultura temporária e permanente em formação. No final do exercício não seria fácil, no caso de inventário periódico, avaliar uma cultura em formação ou safra em formação, por exemplo, seria difícil avaliar uma cultura de milho

com 90 cm, mesmo recorrendo aos peritos em avaliação, não seria nada fácil estipular o valor das culturas em estágios intermediários (Marion, 2007).

Além disso, a avaliação a preços de mercado provocaria uma sobreavaliação do estoque final, reduzindo o custo, aumentando o lucro bruto e propiciando a antecipação do pagamento do IRPC. Daí a ineficiência do método de inventário periódico para a agricultura e a opção, com frequência pelo método de inventário permanente.

3. CONTABILIZAÇÃO DOS ACTIVOS BIOLÓGICOS NA ACTIVIDADE AGRÍCOLA

A contabilização dos activos biológicos efectua-se com recurso ao princípio do custo histórico e pelo critério do justo valor.

3.1 Contabilização Pelo Princípio de Custo Histórico

No método de custo histórico os activos são incorporados pelo valor de aquisição ou pelo custo de fabricação (incluindo todos os gastos necessários para colocar o activo em condições de gerar benefícios para a empresa). De acordo com Marion (2007), a adopção deste princípio deve-se fundamentalmente pelos seguintes aspectos:

- Objectividade, o custo histórico é uma medida impessoal, isto é, não depende de quem avalia os activos;
- Verificabilidade, como decorrência do aspecto anterior, qualquer valor do activo, por meio de exame a qualquer momento e por qualquer pessoa, poderá ser verificável, constatando-se o mesmo valor (o que facilita o trabalho dos auditores);
- Realização do lucro, por meio deste princípio, reconhece-se somente o lucro realizado por negociação (venda), ou seja, não se reconhece o ganho económico, como por exemplo o ganho decorrente do crescimento duma cultura.

Pela sua aplicabilidade e pela sua aceitação pelos auditores, o método de custo histórico é amplamente utilizado pelos contabilistas. No entanto este método apresenta alguns inconvenientes:

- Em economias com um nível de inflação relativamente elevado como Moçambique, a medida que o tempo passa, os itens avaliados pelo valor de custo se distanciam dos seus valores correntes de mercado, prejudicando a qualidade dos relatórios financeiros, uma vez que não reflecte o valor real dos estoques.
- Este método não reconhece o ganho económico decorrente do crescimento das culturas.

A adopção deste método na actividade agrícola, deve considerar basicamente o tipo de cultura existente, nomeadamente a cultura temporária ou cultura permanente.

3.1.1 Contabilização das Culturas Temporárias

Constituem culturas temporárias, aquelas que são sujeitas ao replanto após a colheita, sendo o período de vida normalmente curto. Após a colheita, são arrancadas do solo para que seja realizado novo plantio. Trata-se de culturas como soja, arroz, milho, feijão, batatas, legumes, entre outros cereais. Estes produtos são contabilizados no activo circulante.

Dessa forma, todos os custos serão acumulados numa subconta com título específico da *Cultura em Formação* (arroz ou trigo), da Conta *Cultura Temporária*. Os custos que compõem esta rubrica são: sementes, fertilizantes, mudas, demarcações, mão-de-obra, encargos, energia eléctrica, encargos sociais, combustíveis, seguro, serviços profissionais, insecticidas, depreciação de tractores e outros imobilizados da cultura em apreço. Havendo várias culturas, há necessidade do rateio dos custos indirectos, proporcional a cada cultura (Marion, 2007).

3.1.1.1 Custo Vs Despesas

Consideram-se custos de cultura temporária todos os gastos identificáveis directa ou indirectamente com a cultura, por exemplo sementes, adubos, serviços agrónomos e topográficos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura, mão-de-obra directa e indirecta, etc.

Classificam-se como despesas das culturas todos os gastos não identificáveis com a cultura, não sendo, portanto, acumulados nas existências (culturas temporárias), mas apropriados como despesa do período. Trata-se de despesas de venda (propaganda, comissão dos vendedores), despesas administrativas (honorários dos directores, pessoal do escritório) e despesas financeiras (juros, taxas bancárias).

3.1.1.2 Custos de Desmatação e Outras Melhorias no Solo

Normalmente ao se preparar a terra bruta para a agricultura, ocorre uma série de gastos tais como: desmatação, destocamento, terraplanagem, desvios dos leitos dos rios, nivelamento do solo, etc. Evidentemente estes gastos não devem ser acumuladas à conta cultura em formação, uma vez que sobrecarregariam indevidamente a primeira cultura. Estes gastos, normalmente são adicionados ao valor da terra, pois são entendidos como valorização da terra, já que a tornam agricultável.

Todavia, há aqueles que preferem tratar como activo diferido (aplicações de recursos em gastos que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social), amortizável de acordo com o número de culturas que irão beneficiar, podendo assim abater tais gastos para fins de redução do IRPC.

A madeira que resulta da desmatação pode ser vendida, o montante resultante da venda deve ser contabilizado como recuperação de custo, abatendo os gastos com as melhorias.

3.1.1.3 Perdas Extraordinárias (Involuntárias)

As culturas em formação ou formadas estão sujeitas a perdas extraordinárias decorrentes de incêndios, inundações, tempestades, secas e outros eventos desta natureza. A ocorrência de um destes factos provoca a perda de capacidade parcial ou total da cultura, devendo por isso ser creditada no activo circulante e ser considerada como perda do período na demonstração de resultados. Estas despesas são classificadas como despesas não operacionais.

3.1.1.4 Contabilização das Despesas Financeiras

Os financiamentos na actividade agrícola visam cobrir uma colheita específica e normalmente são contraídos no ano 1 para custear a safra do ano agrícola 2. Alguns entendem as despesas financeiras como despesas do período, contabilizando-as proporcionalmente ao tempo decorrido no ano 1 e ano 2. Este procedimento traria vantagens fiscais, uma vez que antecipariam despesas, reduzindo deste modo o lucro do ano 1 e conseqüente diminuição do IRPC pagar.

No entanto a boa prática contabilística, recomenda que as despesas financeiras devem ser contabilizadas no ano 2 com vista a associar a despesa com a respectiva receita, propiciando melhor confronto (Princípio da realização da receita e confrontação da despesa).

3.1.1.5 Mão-de-obra não Produtiva

É comum na agro-pecuária a interrupção do trabalho devido ao mau tempo, chuva, falta de trabalho, etc. Os tempos ociosos em virtude de falta de trabalho (Mão-de-obra não produtiva) quando relevantes não deverão sobrecarregar a lavoura em formação, mas ser acumulados em uma conta “Tempo Improdutivo” dentro dos custos indirectos para posterior rateio a todas culturas do período.

Se a interrupção (extraordinariamente) atingir montantes exagerados, como por exemplo três meses de serviço improdutivo, os valores da folha de pagamento poderão ser apropriados como perdas do período, em uma despesa não operacional de modo a evitar sobrecarregar injustamente às culturas em formação.

3.1.1.6 Implementos Agrícolas (Tratores, Maquinas)

Uma das dificuldades encontradas para determinar o custo das lavouras é o cálculo exacto do custo dos equipamentos agrícolas utilizados na cultura agrícola (tratores, máquinas). Este item ganhou bastante significado nos últimos tempos em virtude do esforço que se faz para a implantação da mecanização agrícola com o objectivo de melhorar a produtividade na agricultura.

Normalmente tem-se cometido o equívoco de calcular a depreciação a uma taxa anual, ou critérios fiscais, apropriando-se a depreciação do ano entre as várias culturas. Implementos agrícolas como tratores, aparelhos agrícolas, não são utilizados ininterruptamente durante o ano (como são normalmente os equipamentos industriais) em virtude da entressafra, chuvas, ociosidades, etc. Dessa forma recomenda-se a apropriação da depreciação em decorrência do uso às respectivas culturas ou projectos.

Daí a necessidade de se calcular a depreciação por hora, estimando-se um número de horas de trabalho por equipamento, em vez da quantidade de anos de vida útil. Para tal pode-se consultar ao fabricante do equipamento que normalmente está em condições de estimar a vida útil em horas.

3.1.1.7 Colheita

Todo custo da colheita será acumulado na conta “*Cultura Temporária*”, após o término da colheita, essa conta será creditada pelo seu valor de custo e transferida para a conta “*Produtos Agrícolas*”, especificando o tipo de produto (soja, milho, feijão). A medida

que a produção agrícola for vendida, credita-se proporcionalmente na conta “*Produtos Agrícolas*” e transfere-se o valor do custo para a conta “*Custo do Produto Vendido*”, especificando-se o tipo de produto agrícola vendido (trigo, tomate, etc.). Dessa forma, haverá o confronto entre a receita e o custo do produto vendido, podendo-se apurar o lucro bruto.

3.1.2 Culturas Permanentes

São aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. É o caso da cana-de-açúcar, laranjeira, cajueiro, cafeicultura, etc. Neste caso, os custos necessários para a formação da cultura são considerados *Activo Permanente-Imobilizado*. Os principais custos são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão-de-obra, produtos químicos, depreciação dos equipamentos utilizados na cultura, etc.

É importante ressaltar que as despesas administrativas, de vendas e financeiras não compõem o gasto de formação da cultura, mas são apropriadas directamente como despesa do período e não são portanto capitalizadas.

Os custos para formação da cultura são acumulados na conta “*Cultura Permanente em Formação*”, da mesma forma como acontece com o imobilizado em curso. Após a formação da cultura que pode levar vários anos (antes do primeiro ciclo de produção ou maturidade, ou antes da primeira florada, ou da primeira produção) transfere-se o valor acumulado da conta “*Cultura Permanente em Formação*” para a conta “*Cultura Permanente Formada*”, identificando-se uma subconta por tipo de cultura específica. Comparando-se tal facto com uma indústria que constrói máquinas para seu próprio uso, estaríamos no estágio em que a máquina está pronta para produzir. Dai por diante, na fase produtiva, os custos já não compõem o imobilizado, mas são tratados como cultura em formação e são acumulados ao produto que está sendo formado (Marion, 2007).

Há casos em que a cultura permanente não passa do estágio de cultura em formação para a cultura formada, pois no momento de se considerar acabada, ela é ceifada. São normalmente os casos da cana-de-açúcar, o eucalipto, o pinho e outras culturas cortadas do solo para brotarem novamente.

3.1.2.1 Depreciação, Exaustão e Amortização na Actividade Agrícola

Conforme a teoria da contabilidade, amortização em sentido amplo é aplicado a bens do activo fixo com vida útil limitada. O termo depreciação refere-se ao sinónimo da amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, edifícios, etc. Exaustão seria sinónimo de amortização em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos recursos naturais exauríveis como reservas florestais, petrolíferas, etc. Amortização em sentido restrito se confundiria com seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes (Marion, 2007).

3.1.2.1.1 Casos de Depreciação

Conforme os conceitos acima apresentados, toda cultura permanente que produzir frutos será alvo de depreciação. Por um lado, a árvore produtora não é extraída do solo, seu produto final é o fruto e não a própria árvore. Por exemplo a laranjeira produz as laranjas (frutos) mantendo-se a árvore intacta. Um canavial tem sua parte externa extraída, mantendo-se a parte contida no solo para formar novas árvores. Seguindo este raciocínio, sobre a laranjeira incidirá depreciação e sobre o canavial a exaustão. Assim, o cafeeiro, laranjeiras, pereiras, jaqueiras, serão alvos de depreciação.

Enquanto a cultura estiver em formação, não sofrerá depreciação (ou exaustão), uma vez que nesse período não existe perda de capacidade de proporcionar benefícios futuros, mas muito pelo contrário, essa potencialidade aumenta na proporção do crescimento da

planta. A depreciação (ou exaustão) pode ser iniciada por ocasião da primeira colheita ou produção.

A taxa de depreciação será determinada pelos agrónomos, veterinário ou pelos próprios agricultores que conhecem a vida útil de produção da árvore, que varia não só em função do tipo de solo, clima, manutenção, etc, mas também em virtude da qualidade ou tipo de árvore. Pode-se também calcular a taxa de depreciação de acordo com a produção estimada da cultura permanente.

De acordo com o nº1 e 2 do artigo 29 do Código do IRPC, o cálculo das reintegrações e amortizações do exercício far-se-á, em regra, pelo método das quotas constantes. Poderão ser utilizados métodos de reintegração e amortização diferentes do método das quotas constantes, quando a natureza do deprecimento ou a actividade económica da empresa o justifique, após o reconhecimento prévio da Administração Tributária.

3.1.2.1.2 Casos de Exaustão

Uma empresa proprietária de uma floresta destinada ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, levará custos de cada período o montante que expressa a parcela nela consumida. Para o cálculo do valor da quota da exaustão será observado o seguinte critério:

- Apurar-se-á inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período base representa em relação ao volume ou à quantidade de árvores que no início do ano base compunha a floresta;
- O percentual encontrado será aplicado sobre o valor da floresta registado no Activo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos.

3.1.2.1.3 Casos de Amortizações

A amortização ocorre para casos de aquisição de direitos sobre empreendimentos e propriedades de terceiros. Por exemplo, ela ocorre nos casos de aquisição de direitos de extracção de madeira de floresta pertencente a terceiros ou de exploração de pomar alheio, por prazo determinado, gastos com pesquisas científicas referentes à parte genética, biológica e experimentações concernentes a plantação, gastos com melhorias no solo, etc.

3.2 Contabilização Pelo Critério de Justo Valor

Justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou liquidado um passivo, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que nenhum relacionamento existe entre elas. O método de justo valor consiste em avaliar as culturas ao final de determinado período ou em estágios distintos de crescimento para avaliar o seu valor de mercado. Estas variações são reconhecidas na demonstração de resultados do exercício em que elas ocorrem. Contrariamente ao que sucede no método de custo histórico em que a variação dos activos só é reconhecida no momento em que ocorre a venda ou consumo das culturas.

Segundo o nº 1 do artigo 17 do Código do IRPC, o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades que exerçam a título principal uma actividade industrial ou agrícola, é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

Deste modo, conclui-se que com a adopção do método de justo valor que pressupõe o reconhecimento do lucro não realizado por negociação (venda), implicará o pagamento antecipado do IRPC. Daí a ineficiência do método de justo valor para a agricultura e a opção com frequência pelo método do custo histórico.

A contabilização das culturas temporárias e permanentes seguindo o método de justo valor vem descrito na Norma Internacional de Contabilidade nº 41, que prescreve:

- O tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e divulgações relacionadas com a actividade agrícola;
- O tratamento contabilístico de activos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação e da mensuração inicial do produto agrícola no momento da colheita. Exige a mensuração pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda;
- Critérios para o reconhecimento inicial dos activos biológicos até ao momento da colheita, excepto quando o justo valor não puder ser mensurado fiavelmente no reconhecimento inicial.

3.2.1 Âmbito da Norma Internacional de Contabilidade nº 41

A IAS 41 deve ser aplicada na contabilização de activos biológicos, produto agrícola no ponto da colheita e subsídios governamentais relacionados com a actividade agrícola. Esta Norma é aplicada ao produto agrícola, que é o produto colhido dos activos biológicos da empresa, somente no momento da colheita. Após isso, é aplicada a IAS 2, Inventários, ou uma outra Norma Internacional de Contabilidade aplicável. Concordantemente esta Norma não trata do processamento do produto agrícola após colheita.

3.2.1.1 Definições relacionadas com a Agricultura

Na Norma Internacional de Contabilidade nº 41 são usados os termos seguintes com os significados especificados:

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

Produto Agrícola é o produto colhido dos activos biológicos da empresa.

A transformação biológica compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico.

Um grupo de activos biológicos é uma agregação de animais ou de plantas vivos semelhantes.

Colheita é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico.

Um mercado activo é um mercado em que existem todas as condições seguintes:

- a. Os itens negociados dentro do mercado são homogéneos;
- b. Podem ser encontrados em qualquer momentos compradores e vendedores dispostos a comprar e vender;
- c. Preços estão disponíveis ao público.

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo é reconhecido no balanço.

3.2.2 Reconhecimento e Mensuração

Uma empresa deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

- A empresa controle o activo como consequência de acontecimentos passados;
- Seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a empresa;
- O justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.

Um activo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data de balanço pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, excepto no caso em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado. O produto agrícola colhido dos activos biológicos de uma empresa deve ser mensurado pelo seu justo valor menos

custos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Os custos no ponto de venda incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. Os custos no momento de venda excluem os custos de transporte e outros necessários para levar os activos para o mercado.

3.2.3 Determinação do Justo valor das Culturas Temporárias

A determinação do justo valor de um activo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento de activos biológicos ou de produto agrícola de acordo com atributos significativos, por exemplo, por idade ou qualidade. Uma empresa selecciona os atributos que correspondam aos atributos usados no mercado como base de apreçamento.

As empresas incorrem muitas vezes em contractos para vender os seus activos biológicos ou produto agrícola numa data futura. Os preços de contrato não são necessariamente relevantes na determinação do justo valor porque o justo valor reflecte o mercado corrente em que um comprador e um vendedor disposto a uma transacção nela incorrerão. Consequentemente, o justo valor de um activo biológico ou produto agrícola não é ajustado por força da existência de um contracto. Em alguns casos, um contracto para a venda de um activo biológico ou produto agrícola pode ser um contracto oneroso, como definido na IAS 37, Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

Se existir um mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse activo. Se uma empresa tiver acesso a diferentes mercados activos, a empresa usará a mais relevante. Por exemplo, se uma empresa tiver acesso a dois mercados activos, usará o preço existente no mercado em que espera que seja o usado.

Se não existir um mercado activo, uma empresa usará um ou mais do que se segue, quando disponível, na determinação do justo valor:

- O 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;
- Os preços de mercado de activos semelhantes com ajustamento para reflectir diferenças;
- Referências do sector tais como o valor de um pomar expresso por contentores de exportação, hectare, etc.

Em alguns casos, as fontes de informação listadas acima podem sugerir diferentes conclusões quanto ao justo valor de um activo biológico ou produto agrícola. Uma empresa considerará as razões dessas diferenças, a fim de chegar à estimativa mais fiável de justo valor adentro de uma série relativamente estreita de estimativas razoáveis.

Em algumas circunstâncias, os preços ou valores determinados pelo mercado podem não estar disponíveis para um activo biológico na sua condição actual. Nestas circunstâncias, uma empresa usará o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um activo descontados por uma taxa determinada no mercado corrente na determinação do justo valor.

Os activos biológicos estão muitas vezes fisicamente implantados nos terrenos (por exemplo, árvores numa floresta plantada). Pode não haver mercado separado para activos biológicos que estejam implantados no terreno mas pode existir um mercado activo para os activos combinados, isto é, para os activos biológicos, terrenos em bruto e melhoramentos de terrenos, como um conjunto. Uma empresa pode usar informação relativa a activos combinados para determinar o justo valor de activos biológicos. Por exemplo, o justo valor de terrenos em bruto e melhoramento de terrenos pode ser deduzido do justo valor dos activos combinados para chegar ao justo valor de activos biológicos.

3.2.4 Ganhos e Perdas

Um ganho ou perda que surja no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda deve ser incluído nos resultado líquido do período em que surja. Pode surgir um ganho ou uma perda no reconhecimento inicial do produto agrícola como consequência de colheitas.

3.2.5 Incapacidade de Mensurar Fielmente o Justo Valor

Há um pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um activo biológico. Contudo, esse pressuposto pode ser refutado apenas no reconhecimento inicial de um activo biológico relativamente ao qual os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis e relativamente ao qual as estimativas alternativas do justo valor estão determinadas como sendo claramente pouco fiáveis. Nesse caso, esse activo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.

Quando o justo valor desse activo biológico se tornar fielmente mensurável, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados do ponto de venda.

3.2.6 Subsídios Governamentais

Um subsídio do governo não condicional que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos no ponto de venda estimados deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do governo se torne receptível.

Se um subsídio do governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos no ponto de venda estimado for condicional, incluindo quando um subsídio do governo exige que uma empresa não se ocupe em actividade agrícola

específica, uma empresa deve reconhecer o subsídio do governo como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do governo.

3.2.7 Apresentação e Divulgação

- Uma empresa deve proporcionar uma descrição de cada grupo de activos biológicos. A divulgação pode tomar a forma de uma descrição narrativa ou quantificada. Uma empresa é encorajada a proporcionar uma descrição quantificada de cada grupo de activos biológicos, distinguindo entre activos biológicos consumíveis e de produção ou entre activos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis, como apropriado. Por exemplo, uma empresa pode divulgar as quantias escrituradas de activos biológicos consumíveis e de produção por grupos. Uma empresa pode adicionalmente dividir essas quantias escrituradas entre activos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis. Estas distinções proporcionam informação que pode ser de auxílio na avaliação da tempestividade de fluxos de caixa futuros;
- Uma empresa deve divulgar o ganho ou a perda agregado que surjam durante o período corrente aquando do reconhecimento inicial dos activos biológicos e do produto agrícola e surjam da alteração de justo valor menos custos estimados no ponto de venda de activos biológicos;
- Uma empresa deve descrever os métodos e os pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de activos biológicos;
- Uma empresa deve divulgar as estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a actividade agrícola;
- Uma entidade deve apresentar uma reconciliação das alterações na quantia escriturada dos activos biológicos entre o início e o final do período corrente.

4. ESTUDO DE CASO: MOÇFER INDUSTRIAS ALIMENTARES (MIA)

4.1 Apresentação da Empresa

A MIA- Moçfer Industrias Alimentares, é uma das empresas do Grupo Moçfer que se encontra localizada na Província de Gaza, concretamente no Distrito de Chokwé. Ela foi constituída no exercício de 2006, tendo iniciado as suas actividades em Maio/Junho do mesmo ano.

O surgimento da empresa MIA tinha como propósito a promoção do desenvolvimento económico-social sustentável, através de criação de uma indústria nacional de arroz competitiva, que agrega o máximo de valor possível e com forte envolvimento de produtores associados.

Para o alcance dos objectivos a MIA desenvolve as seguintes actividades:

- Investigação;
- Produção de Sementes;
- Produção de Grão de arroz;
- Aconselhamento Técnico;
- Disponibilização de Credito a Produtores Associados;
- Processamento;
- Marketing & Venda.

As actividades da MIA são desenvolvidas predominantemente no regadio do Chokwé devido existência das condições básicas para a produção do arroz, nomeadamente a terra e água. Uma parte dos produtores associados até a campanha 2008/09 realizava as suas actividades em regadios de Xai-Xai e Macia. O regadio de Chokwé tem disponíveis cerca de 23.000 hectares potenciais para a produção do arroz, porém apenas 4100 hectares é que estão sendo explorados pela MIA. A produção própria da MIA desencadeia-se numa extensão de terra de cerca de seiscentos (600) hectares, enquanto a extensão de terra dos produtores associados é de cerca de três mil e quinhentos (3500) hectares. No início das

suas actividades, a produção própria da MIA situava-se em cerca de 60% da produção total, percentagem essa que foi reduzindo-se ao longo do tempo, uma vez deixar de fazer sentido económico continuar a produzir ela mesma enquanto os produtores associados já tinham capacidade de produzir para a MIA a um custo mais baixo.

A MIA tem como actividade principal a produção, processamento e venda do arroz. O processo de produção do arroz da empresa MIA desenvolve-se por meio da produção própria e produção contratada.

A produção própria consiste na aplicação dos seus próprios recursos (Mão de obra, fertilizantes, sementes, etc.) para a produção do arroz.

A produção por via dos produtores Associados (PA`s), consubstancia-se na assinatura de um contrato com os agricultores locais, em que a MIA fornece sementes, adubos, assistência técnica, etc. No fim da colheita a produção é vendida à empresa MIA a um preço previamente estipulado no contrato.

A cadeia de produção do arroz desencadeia-se da seguinte forma:

- Sector da Mecanização agrícola (utilização de implementos agrícolas: tractores, grades);
- Sector de Agro-químicos (Fornecimento de herbicidas);
- Sector da Investigação e Pesquisa (Desenvolvimento das variedades do arroz);
- Recursos Humanos, Contabilidade e Finanças;
- Sector do processamento do grau de arroz;
- Sector de Marketing e venda.

Após a produção do grão de arroz, este é transformado até formar-se num produto pronto para o consumo (arroz descascado e polido) no sector do Processamento. O processamento do arroz é efectuado em Chokwé onde localiza-se grande parte dos recursos da MIA (Fábricas, Armazéns, Recursos Humanos, Parque de Maquinas). Presentemente, a MIA produz e vende o arroz cuja marca é Tia Rosa em embalagens de

10 e 25 quilogramas. Futuramente, prevê produzir o arroz *Premium* com uma qualidade acima da média, sendo que as embalagens serão de menor dimensão que as da marca Tia Rosa.

A determinação do preço de venda é feita com base no custo de produção, margem mínima de processamento, margens de armazenamento, transporte ao mercado, e margem grossista e retalhista.

Actualmente o principal mercado da MIA é o mercado doméstico, com maior incidência para as províncias de Maputo e Gaza. A empresa ambiciona expandir as vendas ao nível do da África Austral, tirando partido da oportunidade de exportar para este mercado importador de arroz.

A MIA tem como concorrentes a nível local, a empresa Inacio de Sousa Lda. As importações de arroz que são efectuadas pelos diversos grupos grossistas também constituem um dos concorrentes da empresa.

A campanha de produção do arroz inicia em Agosto até Abril/Maio do ano seguinte. A preparação da terra, em princípio termina em meados de Dezembro e consiste na lavoura, gradagem, nivelamento da terra e delimitação das curvas mecânicas. Após o término da preparação da terra, procede-se o lançamento da semente. Dependendo das condições atmosféricas, em média a produção do arroz torna-se disponível para a colheita após cinco meses (Abril/Maio do ano seguinte).

O Exercício económico da plantação de arroz inicia em princípio a 1 de Julho e termina a 30 de Junho do ano seguinte, tal como é referido na literatura consultada que defende que o apuramento do resultado deve ocorrer após o encerramento do ano agrícola e não do ano civil.

4.2 Contabilização das Plantações do Arroz na MIA

A empresa MIA elabora as suas demonstrações financeiras de acordo com os princípios e políticas contabilísticas plasmadas no Plano Geral de Contabilidade. Para o registo das suas operações, a MIA socorre-se do pacote "Pastel" onde são registados tanto as operações da contabilidade de custos bem como as operações com o exterior, portanto a MIA adopta o sistema de articulação de contas Monista.

Para a contabilização das plantações do arroz, a MIA adopta o princípio do custo histórico que consiste em valorizar as plantações de arroz tendo em conta os custos incorridos na aquisição das sementes, adubos, fertilizantes, mão-de-obra, custos indirectos, etc. Segundo a literatura consultada, a valorização das existências pelo critério do método de custo histórico, constitui a melhor opção para a MIA, na medida em que permite que os valores das culturas de arroz sejam determinados com maior precisão, devido a sua objectividade, verificabilidade e realização do lucro. Este método entra em contraposição ao método de justo valor que consiste em valorizar as culturas no final de determinado período ou em estágios distintos de crescimento para avaliar o seu valor de mercado. Estas variações são reconhecidas na demonstração de resultados do exercício em que elas ocorrem, resultando na formação do lucro ou prejuízo económico (ganho/perda, mas não realizado financeiramente). O recurso ao método do justo valor pode levar a distribuição de dividendos resultantes de ganhos não reconhecidos financeiramente, e aumento do IRPC a pagar.

A gestão das existências da MIA realiza-se por via do sistema de inventário permanente, o que é defendido pela literatura como sendo o melhor sistema de gestão das existências para a actividade agrícola, pois possibilita conhecer a qualquer momento o custo da cultura temporária em formação.

Os salários pagos ao pessoal encarregue de preparar a terra (desmatação, terraplanagem, nivelamento do solo e outras melhorias para o cultivo), são considerados na Mão-de-Obra Directa e incorporados no custo de produção da produção em curso. Este procedimento entra em contraposição com o descrito na literatura consultada, que defende que estes

gastos não devem ser acumulados à conta cultura em formação, uma vez que sobrecarregam indevidamente a primeira cultura. Estes gastos devem ser considerados activos diferidos, visto que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, sendo amortizável de acordo com o número de culturas que irão beneficiar, podendo assim abater tais gastos para fins de redução do IRPC.

Os equipamentos agrícolas utilizados na plantação de arroz da empresa MIA são amortizados de acordo com a tabela contida na portaria nº 20817 de 27.01.1968, ao critério das quotas constantes. O montante referente às amortizações é capitalizado na rubrica produção em curso. Dado que os implementos agrícolas não são utilizados de forma contínua durante o ano em virtude da entressafra, chuvas, ociosidades, recomenda-se a incorporação do custo da depreciação em função do número de horas de trabalho dos equipamentos.

Os produtores associados prestam trabalhos sazonais por isso quando há interrupção do trabalho devido ao mau tempo, estes não são pagos pela interrupção. Relativamente aos trabalhadores afectos à produção própria, os custos incorridos são registados nas despesas operacionais, independentemente dos montantes envolvidos. De acordo com a literatura consultada, no caso de a interrupção atingir montantes exagerados, como por exemplo três meses de serviço improdutivo, os valores da folha de pagamento devem ser apropriados nas perdas do período, em uma despesa não operacional de modo a evitar sobrecarregar injustamente às culturas em formação.

No caso de ocorrência de perdas decorrentes de incêndios, inundações, secas, as plantações em causa são contabilizadas por débito da conta *Custos e Perdas Extraordinárias*, a crédito da conta *Produção em curso*, pelo valor correspondente a perda.

Os gastos ocorridos no departamento de vendas (transporte, comissões, etc.), são classificados como despesas do período e não são incorporadas no custo da produção em curso.

4.2.1 Classificação das plantações de arroz

4.2.1.1 Produção Própria

Tratando-se da produção própria, as plantações de arroz são classificadas na conta *produção em curso*, pertencente a classe do *Activo Circulante* e os custos que fazem parte desta conta são:

- Sementes;
- Adubos;
- Fertilizantes;
- Salários do pessoal que opera na preparação da terra e produção do arroz;
- Amortização dos equipamentos agrícolas;
- Combustível;
- Outros;

Representação Esquemática:

Produção em Curso		Disponibilidades		Sementes	
1) Sementes		S.Inicial	Adubos (2	1) S. Inicial	Sementes (1
2) Adubos			Fertilizantes (2		
2) Fertilizantes			MOD (2		
2)MOD			Combustível (2		
2) Combustível					
3)Amortizações					
Amortizações Acumuladas					
	Amortizações(3				

Legenda:

- 1) Saída das sementes do armazém da MIA;
- 2) Pagamento dos insumos agrícolas aplicados nas plantações de arroz;

- 3) Imputação do custo das amortizações dos equipamentos agrícolas às plantações do arroz;

4.2.1.2 Produção Por Via dos Produtores Associados

No concernente a produção contratada, o contrato firmado com os produtores associados é valorizado em função do valor dos insumos agrícolas que a MIA fornece aos produtores associados. Deste modo, no fim da campanha os produtores associados entregam as quantidades do arroz previsto no contrato, que é valorizado ao preço de custo dos insumos agrícolas anteriormente fornecido aos produtores associados.

No acto da entrega dos insumos agrícolas (sementes, fertilizantes, adubos, etc), os produtores associados são classificados na rubrica *Devedores Por Produção Associada*, a crédito dos *Insumos Agrícolas fornecidos*. Quando os produtores associados entregam a produção prevista no contracto, debita-se a rubrica *Mercadoria Não Processada* por crédito da conta *Credores Por Produção Associada*. Neste processo, três situações podem ocorrer:

- o **A Produção dos Produtores Associados igual às quantidades previstas no contracto**

Neste caso, o saldo da conta *Devedores Por Produção Associada* é igual ao saldo da conta *Credor por Produção Associada*. Para a regularização das contas, debita-se a conta *Credores por Produção Associada* por crédito da conta *Devedores por Produção Associada*. Esquemáticamente teríamos:

Devedores por Produ. Associada		Produção Em Mão Não Processada		Credores por Produção Associada	
1) Insumos Agrícolas	Produção (3) prevista no contrato	2) Produção prevista no contrato		3) Produção prevista no contrato	Produção prevista (2) no contrato

Insumos Agrícolas	
Saldo Inicial	Saída de Ins. Agrícolas (1)

Legenda:

- 1) Fornecimento dos insumos agrícolas aos PA`s;
- 2) Entrega da produção prevista no contrato pelos PA`s;
- 3) Regularização dos saldos das contas *Devedores e Credores por Produção Associada* (NB: saldo dos insumos agrícolas= produção prevista no contrato).

o **A Produção dos Produtores Associados superior às quantidades previstas no contrato**

Na presente situação, constata-se que o saldo da *Conta devedor por produção associada* é inferior ao saldo da conta *Credor por Produção Associada*. Para a regularização das contas, debita-se a conta *Credores por Produção Associada* no valor correspondente a produção entregue pelos Produtores Associados, por crédito da conta *Devedores por Produção Associada*, pelo valor dos *Insumos Agrícolas* fornecidos aos Produtores Associados. O remanescente é pago aos Produtores Associados, sendo registado a crédito da conta *Caixa/Bancos*. Esquemáticamente temos:

Devedores por Produ. Associada		Produção Em Mão Não Processada		Credores por Produção Associada	
1) Insumos Agrícolas	Produção prevista no contrato (3)	2) Produção superior prevista no contrato	a	3) Produção superior prevista no contrato	Produção superior prevista no contrato (2)

Insumos Agrícolas		Disponibilidades	
Saldo Inicial	Saída de I. agrícolas (1)	S.Inicial	Diferença (3) entre a Prod. Realizada e a Prevista

Legenda:

- 1) Fornecimento dos insumos agrícolas aos Produtores Associados;
- 2) Entrega da produção superior a prevista no contrato pelos Produtores Associados;

- 3) Regularização dos saldos das contas *Devedores e Credores por Produção Associada* (NB: A diferença entre a produção realizada e a prevista é paga aos PA's).

○ **A Produção dos Produtores Associados inferior às quantidades previstas no contracto**

O saldo da conta *Devedores Por Produção Associada* é superior ao saldo da *conta Credor Por Produção Associada*. Para a regularização das contas, debita-se a conta *Credores por Produção Associada* pelo valor da quantidade entregue à MIA, por crédito de igual valor na conta *Devedores por Produção Associada*. O remanescente permanece na conta *Devedores Por Produção Associada*. Representação esquemática:

Devedores por Produ. Associada		Produção Em Mão Não Processada		Credores por Produção Associada	
	Produção (3)	2) Produção		3) Produção	Produção (2)
	inferior a	inferior a		inferior a	inferior a
1) Insumos Agrícolas	prevista no contrato	prevista no contrato		prevista no contrato	prevista no contrato

Insumos Agrícolas	
Saldo Inicial	Saída de I. (1) agrícolas

Legenda:

- 1) Fornecimento dos insumos agrícolas aos Produtores Associados;
- 2) Entrega da produção inferior a prevista no contrato pelos Produtores Associados;
- 3) Regularização dos saldos das contas Devedores e Credores por Produção Associada (NB: As quantidades em falta para cobrir o previsto no contrato, equivalem ao saldo da conta Devedores por Produção Associada).

Relativamente a quantidade da produção do arroz que os Produtores Associados ficam por entregar a MIA de forma a completar as quantidades previstas no contrato, quando os motivos do não cumprimento das cláusulas contratuais são devidamente justificados, e parte da responsabilidade é imputável a empresa MIA, efectua-se o *Writte- Off* das dívidas dos Produtores Associados, mediante a aprovação da Administração da MIA.

4.3 Contabilização das Vendas do Arroz

Após a colheita e processamento dos grãos de arroz, este fica disponível para a comercialização. Por ocasião da venda da produção do arroz, transfere-se proporcionalmente a conta *produtos agrícolas* para a conta *Custo das Vendas*, pela saída ao preço de custo. Posteriormente, debita-se a conta *Caixa/Bancos/Clientes* por crédito da conta *Venda de Produtos acabados*, valorizado ao preço de venda, podendo ser apurado o resultado bruto através do confronto entre as receitas e o custo do produto vendido.

5. CONCLUSÕES

Da pesquisa efectuada, constatou-se que existem duas formas de contabilização dos activos biológicos, o método do custo histórico e o método do justo valor. Segundo a literatura consultada, o método de custo histórico constitui o mais aplicável para a contabilização das culturas temporárias, devido as seguintes razões:

- Objectividade, dado que é impessoal, ou seja, não depende de quem avalia os activos;
- Verificabilidade, na medida em que o valor é verificável a qualquer momento e por qualquer pessoa;
- Realização do lucro, visto que reconhece-se somente o lucro realizado por negociação, ou seja, não se reconhece o ganho económico, como por exemplo crescimento das culturas.

Contrariamente ao método de justo valor que consiste em valorizar as culturas no final de determinado período ou em estágios distintos de crescimento para avaliar o seu valor de mercado. Estas variações são reconhecidas na demonstração de resultados do exercício em que elas ocorrem, resultando na formação do lucro ou prejuízo económico (ganho/perda, mas não realizado financeiramente), podendo levar a distribuição de dividendos resultantes de ganhos não reconhecidos financeiramente, e aumento do IRPC a pagar.

O estudo de caso efectuado na empresa MIA, revelou que as técnicas contabilísticas adoptadas pela MIA tendem a harmonizar-se aos preceitos descritos na literatura consultada, conforme passo a citar:

- A adopção do método de custo histórico para a valorização das plantações do arroz, em detrimento do método do justo valor. Assim, os activos biológicos da MIA são incorporados pelo valor de aquisição, incluindo todos os gastos necessários para colocar as plantações de arroz em condições de gerar benefícios para a empresa;
- O exercício económico termina após o encerramento do ano agrícola e não do ano civil, evidenciando de forma mais adequada na avaliação do desempenho da safra agrícola;
- A adopção do sistema de inventário permanente para a gestão das existências, que constitui o melhor método na actividade agrícola, pois possibilita conhecer a qualquer momento o custo da cultura temporária em formação;
- Os salários pagos ao pessoal encarregue de preparar a terra (desmatação, terraplanagem, nivelamento do solo e outras melhorias para o cultivo), são considerados mão-de-obra directa e são incorporados no custo da produção em curso;

- Os equipamentos agrícolas utilizados nas plantação de arroz são amortizados de acordo com a portaria nº 20817 de 27.01.1968, adoptando o método das quotas constantes;
- Os custos resultantes da interrupção do trabalho devido ao mau tempo, chuva, falta de trabalho, são contabilizados nas despesas operacionais, independentemente da relevância dos montantes envolvidos;
- As plantações de arroz são classificados na conta *Produção em Curso*, pertencente a classe do *Activo Circulante*. Os custos que fazem parte desta conta são: sementes, adubos, fertilizantes, salários do pessoal que opera na produção, transporte, combustível, e outros;
- Os custos incorridos com a produção e processamento do arroz são incorporados no custo de produção e os gastos não identificáveis com a cultura do arroz são considerados despesas do período, não sendo capitalizadas na Produção em Curso.

6. RECOMENDAÇÕES

Durante a pesquisa realizada na empresa MIA, constatou-se que certos procedimentos adoptados não estão de conformidade com os preceitos descritos na literatura consultada, conforme se descreve:

- Os equipamentos agrícolas utilizados na plantação de arroz são amortizados a uma taxa anual, tendo em consideração os critérios fiscais. Tendo em conta que os equipamentos agrícolas não são utilizados ininterruptamente durante o ano, recomenda-se a imputação dos custos da depreciação na produção em curso, em função das horas de trabalho dos implementos agrícolas;

- Os custos resultantes da interrupção do trabalho são contabilizados nas despesas operacionais, independentemente da relevância dos montantes envolvidos. Assim, recomenda-se a contabilização dos gastos referentes a mão-de-obra não produtiva, com valores relevantes, em despesas não operacionais de modo a evitar a sobrevalorização da produção em formação;
- Os salários pagos ao pessoal encarregue de preparar a terra são considerados na mão-de-obra directa, sendo incorporados no custo de produção da produção em curso. Deste modo, constata-se que estes custos sobrecarregam indevidamente a primeira cultura, por isso recomenda-se que estes custos sejam contabilizados na conta Activo Diferido, pois trata-se de aplicações de recursos em gastos que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício económico, devendo ser amortizado de acordo com o número de culturas que irão beneficiar, contribuindo deste modo para a redução do IRPC.

7. BIBLIOGRAFIA

1. BORGES, A.; RODRIGUES, A.; RODRIGUES, R.: *Elementos de Contabilidade Geral*. 22ª Edição, Áreas Editora, 2005.
2. CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DE PESSOAS COLECTIVAS (IRPC), aprovado pelo decreto nº 21/2002, de 30 de Julho.
3. CREPALDI, S.A.(1998), *Contabilidade Rural: Uma abordagem decisória*, 2ª edição. São Paulo:Atlas.
4. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE.1989. Estrutura conceitual para a apresentação e preparação das demonstrações financeiras. Disponível em www.iasb.org.2008.
5. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE.1989. International accounting standards nº 41- Agricultura. Disponível em www.iasb.org.2008.

6. MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria, Técnicas de Pesquisa, 2ª edição revista e ampliada, São paulo, Editora Atlas-1990;
7. MARION, José Carlos: Contabilidade Rural, 9º edição, São Paulo, Editora Atlas-2007.
8. PLANO GERAL DE CONTABILIDADE, aprovado pelo decreto n.º 36/2006, de 25 de Julho. Maputo: plural editores.
9. PROGRAMA DO GOVERNO PARA O PERÍODO 2005-2009. Disponível em www.govnet.gov.mz.
10. VALLE, F. (1987). Manual de contabilidade Agrária, 2ª edição, São Paulo: Atlas.

8. ANEXO

8.1 Questões da entrevista a Moçfer Industrias Alimentares

I. Aspectos Gerais da Empresa

1. Quando é que a empresa foi constituída?
2. Quando é que a empresa iniciou as suas actividades?
3. Qual era o propósito da constituição da empresa?
4. Quais são as actividades desenvolvidas pela empresa?
5. Onde são desenvolvidas as suas actividades?
6. Do seu conjunto de actividades, qual delas constitui a actividade principal da empresa?
8. Qual é o principal mercado para os produtos da empresa?
10. Quem são os concorrentes da MIA?
11. Quais são as bases para a determinação do preço de venda?

II . Conhecimento das Culturas do arroz

1. Qual é a extensão de terras ocupadas com o plantio do arroz?
4. Quanto tempo em média é necessário para que a plantação de arroz esteja pronta para a colheita?
5. Em que período é considerado o fim do exercício económico da plantação do arroz?
6. A Empresa possui diferentes variedades de plantações de arroz? Em caso afirmativo, quais as diferenças entre elas?
7. Qual é a cadeia da produção do arroz?

III . Contabilização da Plantação do Arroz

1. Em que padrões contabilísticos se baseia a informação contabilística preparada pela empresa? (Se reportam pelo PGC, IFRS).
2. Qual é o sistema de articulação de contas adotado Empresa? (Monista ou Dualista).
3. Qual é o sistema de inventário que a empresa adota? 4. Qual é o método de gestão das existências adotado pela empresa?
5. Na contabilização das plantações de arroz, a empresa adota o princípio do custo histórico ou o critério do justo valor?
6. Como são classificadas as plantações de arroz no balanço patrimonial da empresa?

7. Quais são os custos que compõem a conta onde é classificada as plantações de arroz?
9. Quais são os gastos que são classificados como despesa, e quais os gastos incorporados em custos?
10. Em que rubrica são classificados os custos com desmatagem e outras melhorias para o cultivo?
12. Após a colheita, em que rubrica são classificadas a colheita do arroz?
13. Quais são as contas movimentadas, quando ocorre a venda da produção do arroz?
14. Em que rubrica são classificados os gastos com o armazenamento da produção do arroz?
15. Qual é a contabilização que se faz no caso de ocorrência de perdas extraordinárias decorrentes de incêndios, inundações, secas ou outros eventos desta natureza?
17. Qual é o tratamento dado aos custos resultantes da interrupção do trabalho devido ao mau tempo, chuva, falta de trabalho?
18. Como é determinado a taxa de depreciação dos equipamentos agrícolas utilizados na plantação do arroz?
21. A que entidade destina-se o reporte financeiro da empresa?