

ECO
87

ECO - 87 ✓

CONTABILIZAÇÃO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS

O CASO DA INFLOMA - Industrias Florestais de Manica, Sarl

José Stélio Tembe

Abril de 2008

TRABALHO DE LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

FACULDADE DE ECONOMIA

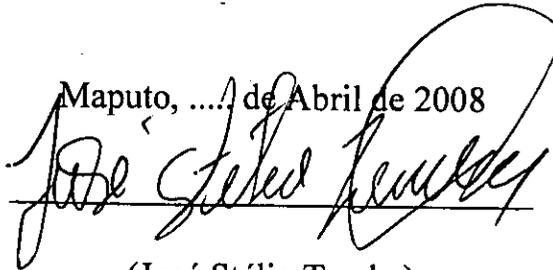
UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE

MAPUTO, MOÇAMBIQUE

Declaração

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

Maputo, de Abril de 2008



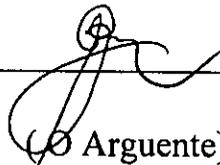
(José Stélio Tembe)

Aprovação do Júri

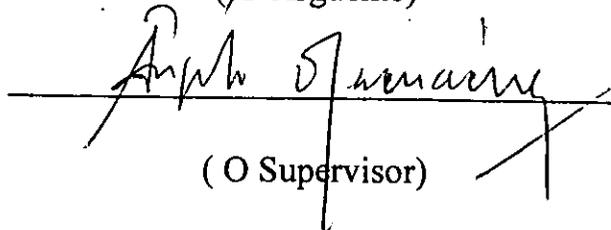
Este trabalho foi aprovado com 16 valores no dia 26 de ABRIL de 2008 por nós, membros do júri examinador da Faculdade de Economia, Universidade Eduardo Mondlane.



(O Presidente do Júri)



(O Arguente)



(O Supervisor)

Dedicatória

Aos meus avos

Dedico este trabalho aos meus avos maternos e paternos, que da agricultura viveram e educaram os meus pais, que hoje me proporcionaram a oportunidade de me formar. Em especial a minha avó materna, que de forma especial motivou-me a desenvolver este trabalho dentro do prazo estabelecido.

Epígrafe

“ A Contabilidade é a ciência que estuda os fenómenos ocorridos no património das entidades, mediante o registo, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do património, suas variações e o resultado económico decorrente da gestão da riqueza patrimonial” (Franco, 1997).

Agradecimentos

Agradecer a Deus, por me ter dado saúde, energias, inteligência e excelentes amizades ao longo dos quatro anos do curso.

Agradecer ao meus pais, por me terem proporcionado a oportunidade de estudar e oferecido todas as condições para que pudesse faze-lo com sucesso. Agradecer ainda pelo amor, apoio e motivação que deles sempre recebi.

Dirijo ainda um especial agradecimento ao meu supervisor, Prof. Doutor Ângelo António Macuacua, pelo apoio técnico e moral demonstrado durante o desenvolvimento do presente trabalho, como também pelos quatro anos de transmissão de conhecimento, tendo sido um verdadeiro mestre da ciência contabilística.

Agradecer ainda, a Dra. Marta Mendonça, por ter efectuado de forma bastante cuidadosa a revisão literária do presente trabalho.

Agradecimentos dirigidos igualmente, à empresa INFLOMA, que de forma simples abriu as suas portas e forneceu toda informação requerida para o desenvolvimento do presente trabalho.

Deixar ainda uma palavra de apreço a todos aqueles que me deram apoio moral para acreditar, trabalhar e concluir o presente trabalho.

Por ultimo, porém não menos importante, dirijo um especial agradecimento para todo corpo docente e técnico administrativo da Faculdade de Economia, que em muito contribuiu para a milha formação.

ÍNDICE	
LISTA DE ABREVIATURAS	vii
RESUMO	viii
INTRODUÇÃO	1
REFERENCIAL TEÓRICO	5
Conceito de Activo Biológico	5
Tipos de Activos Biológicos	6
Conceito de Contabilidade Agrícola	8
Empresa Agrícola	9
Actividade Agrícola	10
Actividade Zootécnica	11
Particularidades da Contabilidade Agrícola	12
CONTABILIZAÇÃO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS	14
Contabilização Pelo Princípio do Custo histórico	14
<i>Contabilização dos activos biológicos na actividade agrária</i>	14
<i>Contabilização de Culturas Temporárias</i>	16
<i>Contabilização de Culturas Permanentes</i>	18
<i>Contabilização das Melhorias no Solo para o Cultivo</i>	19
<i>Depreciação, Amortização e Exaustão dos activos biológicos na actividade agrícola</i>	21
<i>Contabilização de activos biológicos na actividade zootécnica</i>	22
<i>Depreciação na actividade zootécnica</i>	23
<i>Críticas ao princípio do Custo Histórico na actividade zootécnica</i>	23

Contabilização pelo critério do Justo Valor	24
<i>A-International Accounting Standards 41 – IAS 41</i>	24
<i>O critério do justo valor na contabilidade</i>	25
<i>Definições gerais utilizadas na IAS 41</i>	26
<i>Reconhecimento e mensuração de activos biológicos e produtos agrícolas</i>	27
<i>Apresentação e divulgação dos activos biológicos no balanço</i>	30
<i>Apresentação na demonstração de resultados e notas explicativas</i>	32
CONTABILIZAÇÃO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS NA INDÚSTRIA FLORESTAL	33
ESTUDO DE CASO - INDÚSTRIAS FLORESTAL DE MANICA (INFLOMA)	37
Apresentação da Empresa	37
As Culturas da INFLOMA	39
Contabilização dos Activos Biológicos na INFLOMA	40
Análise das Técnicas de Contabilização de Activos Biológicos da INFLOMA	45
CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	51
ANEXO	54
Questões da Entrevista a INFLOMA	54

LISTA DE ABREVIATURAS

- AASB 141 – Australian Accounting Standards Board 141*
- FASB – Financial Accounting Standards Board*
- HKAS 41 – Honk Kong Accounting Standard 41*
- IASB – International Accounting Standard Board*
- IAS 41 – International Accounting Standard 41*
- IASC – International Accounting Standards Committee*
- IAS 16 – International Accounting Standard 16*
- IAS 40 – International Accounting Standard 40*
- IAS 38 – International Accounting Standard 38*
- IAS 2 – International Accounting Standard 2*
- IAS 1 – International Accounting Standard 1*
- IFRS – International Financial Report Standards*
- IGEPE – Instituto de Gestão das Participações do Estado*
- INFLOMA – Industrias Florestais de Manica, Sarl*
- NZIAS 41 – New Zealand International Accounting Standard 41*
- PGC – Plano Geral de Contas*
- SAFCOL – South African Forest Company Pty*
- SFAC 3 – Statement of Financial Accounting Concepts 3*
- SFAS 107 – Statement of Financial Accounting Standards 107*
- UEM – Universidade Eduardo Mondlane*

RESUMO

O presente trabalho pretende identificar as diferentes formas de contabilização aplicadas aos activos biológicos, e identificar o tratamento contabilístico que melhor retrate a situação económico-financeira para os activos biológicos florestais. A principal motivação para o desenvolvimento deste tema, esta em despertar na mente dos investigadores, gestores e profissionais de contabilidade a necessidade da aplicação de políticas contabilísticas que procurem retratar de forma fidedigna a situação económico-financeira das empresas do sector agrícola, dada a relevância deste sector para o desenvolvimento da economia nacional.

De modo a satisfazer os objectivos estabelecidos, o trabalho baseou-se em uma pesquisa bibliográfica para a identificação das técnicas contabilísticas geralmente aceites na contabilização dos activos biológicos, tendo sido identificado duas técnicas geralmente aceites. Uma baseada na valorização dos activos biológicos pelo custo histórico e outra baseada na valorização pelo critério do justo valor. Também realizou-se um estudo de caso na INFLOMA por meio de uma entrevista e uma pesquisa documental, procurando evidenciar as técnicas contabilísticas aplicadas aos activos biológicos da empresa, como também tomar conhecimento da realidade moçambicana e verificar a aplicação pratica das técnicas contabilísticas identificadas para os activos biológicos florestais. Com base no entendimento colhido sobre a aplicação das técnicas contabilísticas, efectuou-se uma análise critica da capacidade de cada uma das técnicas contabilísticas identificadas reflectir a real situação económico-financeira das empresas de exploração florestal, como também analisou-se a capacidade das técnicas contabilísticas aplicadas pela INFLOMA reflectirem a real situação económico-financeira da empresa no referente aos activos biológicos.

Da analise critica as técnicas contabilísticas identificadas, constatou-se que para melhor retratar a situação económico-financeira das empresa de exploração florestal, os activos biológicos florestais deveriam ser valorizados e registados nas demonstrações financeiras anuais tendo em conta o critério do justo valor e os preceitos da IAS 41. Quanto as técnicas contabilísticas adoptadas pela INFLOMA na contabilização dos activos biológicos, constatou-se que as mesmas não traduziam fielmente a real situação económico-financeira da empresa no referente a contabilização e apresentação dos activos biológicos.

INTRODUÇÃO

A contabilização dos activos biológicos, apesar de associada a uma das actividades económicas mais antiga praticada pelo homem, constitui uma problemática bastante recente no mundo da ciência contabilística, sendo muito pouco divulgada, estudada e consequentemente pouco ou mesmo mal aplicada.

Hoje, como sempre desde os primórdios da humanidade, a ciência contabilística tem se preocupado em fornecer informações objectivas e relevantes aos seus usuários, sendo desta forma os critérios de avaliação e mensuração dos demais activos fundamentais para que haja uma informação contabilística consistente e que atenda aos requisitos de seus usuários.

Esta preocupação não é diferente nos activos biológicos, activos estes que podem ser entendidos de uma forma simplista como bens com vida ou bens com capacidade de auto-transformação, característicos da actividade agrícola e da actividade pecuária, que são duas actividades com uma grande representação no sector familiar moçambicano envolvendo cerca de 68% da população moçambicana, segundo o programa quinquenal do governo 2005-2009. Sendo desta forma a actividade agrícola considera a base de desenvolvimento nacional segundo o artigo 103 da constituição da república de Moçambique¹ e constituindo deste modo uma das áreas chave do programa do Governo para 2005-2009.

A discussão em torno da contabilização dos activos biológicos tem se centralizado na capacidade de auto-transformação dos mesmos, que constitui a principal característica diferenciadora destes dos demais activos.

Neste contexto, o presente trabalho procura identificar as diferentes formas de tratamento contabilístico aplicadas aos activos biológicos, com especial atenção aos activos biológicos florestais, e avaliar a razoabilidade de sua aplicação a partir de um estudo de caso na INFLOMA.

¹ Constituição aprovada pela assembleia da república, aos 16 de Novembro de 2004.

O presente trabalho limita-se a análise de aspectos relacionados com a valorização, o reconhecimento, a mensuração e apresentação dos activos biológicos nas demonstrações financeiras, não abordando outras especificações contabilísticas do sector agrícola ou gerais, que possam afectar as demonstrações financeiras das empresas deste sector.

Relevância do Estudo do Tema

O desafio actual da contabilidade passa pela aplicação de princípios e políticas contabilísticas que possam traduzir de forma fidedigna a real situação económico-financeira das empresas e do país. O sector agrícola e o pecuário não são excepções a este desafio, sendo provavelmente os sectores aos quais os países em vias de desenvolvimento devem prestar maior atenção.

Tendo em conta que o governo moçambicano aposta no sector agrícola como factor impulsionador da economia e que tem vindo a conceder licenças de exploração para os valiosos recursos florestais nacionais, torna-se necessário saber qual o contributo real deste sector para a economia em termos do seu impacto no PIB nacional. E tal informação não pode ser fornecida se a indústria agrícola e a florestal em pleno crescimento no país não disporem de uma contabilidade que possa produzir a informação real do sector.

É neste contexto que me proponho a estudar a contabilização dos activos biológicos e identificar uma técnica contabilística que melhor traduza a realidade económica do sector agrícola com particular atenção a área florestal, com vista a contribuir para a melhoria da informação contabilística fornecida aos tomadores de decisões a nível empresarial tal como a nível governamental no que concerne a este sector.

Problema de Pesquisa

O presente trabalho tem como inquietação de fundo a seguinte questão:

Qual o tratamento contabilístico mais apropriado para os Activos biológicos da indústria florestal?

Objectivos do Trabalho

O presente trabalho tem como objectivo geral conhecer as diferentes formas de contabilização dos activos biológicos, procurando identificar o tratamento contabilístico que melhor retrate a realidade para os activos biológicos florestais.

A par do objectivo geral, o presente trabalho apresenta como objectivos específicos:

- Definir e compreender os conceitos relacionados com aos activos biológicos;
- Identificar e compreender as diferentes formas de contabilização para os activos biológicos geralmente aceites;
- Identificar o tratamento contabilístico mais apropriado para activos biológicos florestais;
- Descrever o processo de contabilização dos activos biológicos florestais da INFLOMA;
- Contrastar o processo de contabilização dos activos biológicos da INFLOMA com as técnicas identificadas na literatura.

Metodologia

A presente pesquisa pode ser classificada quanto aos meios como Estudo de Caso, Bibliográfica e Documental. Estudo de caso por visar uma pesquisa de cunho teórico e voltada à observação da contabilização de activos biológicos florestais, eucaliptos e pinheiros, numa empresa moçambicana, caracterizando um fato específico. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica, pois pretende-se realizar um estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, dissertações, artigos científicos, Internet, ou seja, todo material que se encontre acessível ao público em geral. E documental por se basear em materiais que não receberam um tratamento analítico mais aprofundado (Gil, 2002).

A pesquisa bibliográfica consistiu na leitura de livros, dissertações, artigos científicos, publicações em jornais, revistas e Internet tendo servido de suporte aos conceitos e técnicas relativas a contabilização de activos biológicos apresentadas. Com este método, foi possível

identificar e compreender as diferentes técnicas contabilísticas geralmente aceites para os activos biológicos.

A pesquisa documental foi útil para a compreensão de algumas especificações do sector agrícola e florestal, para as quais a literatura é insatisfatória. Ela também foi útil para o estudo e conhecimento da empresa e do seu negócio, tendo-se efectuado a consulta de alguns relatórios internos de gestão e reporte financeiro relevantes.

O estudo de caso foi usado para tomar conhecimento da realidade moçambicana e verificar a aplicação prática de técnicas de contabilização de activos biológicos florestais. O estudo de caso foi realizado na INFLOMA, através de uma entrevista semi-estruturada ao responsável da contabilidade da empresa, com o objectivo de colher informação referente a actividade da empresa, as culturas da empresa e a contabilização das culturas da empresa. Com base nas informações obtidas da entrevista, combinadas com a documentação interna analisada, foi feita uma descrição da empresa e do processo de contabilização das culturas da empresa, o qual foi contrastado com os métodos identificados na pesquisa bibliográfica.

A INFLOMA foi escolhida como empresa de estudo de caso, por ser a maior empresa moçambicana de exploração florestal, por as suas florestas serem resultados de um processo de cultivo e por possuir uma contabilidade organizada.

Estrutura do Trabalho

O presente trabalho é constituído por quatro partes, e obedece a seguinte estrutura:

- A primeira parte é constituída pelo referencial teórico onde são apresentados os conceitos relevantes e as técnicas de contabilização dos activos biológicos;
- A segunda parte é dedicada a apresentação das técnicas contabilísticas adoptadas na contabilização dos activos biológicos florestais, como também é feita uma critica aos mesmos;
- Na terceira parte do trabalho são apresentados os resultados do estudo de caso e

efectuada uma análise críticas dos mesmos, tendo em conta a revisão de literatura efectuada;

- Na quarta e última parte são apresentadas as conclusões da pesquisa e propostas algumas recomendações.

REFERENCIAL TEÓRICO

Conceito de 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 do qual benefícios económicos vão fluir para a empresa.

Combinando a estrutura conceptual e a Norma Internacional de Contabilidade 41 (*International Accounting Standard 41- IAS 41*) desta mesma instituição, podemos definir os activos biológicos como plantas e animais vivos controlados por uma empresa como resultado de eventos passados dos quais se espera que benefícios económicos fluam para a empresa. Sendo ainda no âmbito deste conceito, considerados como activos biológicos os animais e plantas controlados mediante sua posse e os controlados por meio de uma concessão legal², respeitando o princípio de substancia sobre a forma³.

Diferentemente dos activos convencionais, os activos biológicos caracterizam-se essencialmente pela capacidade de auto transformação, que compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativas e quantitativas nas plantas e animais vivos e levam a geração de novos activos em forma de produtos agrícolas ou de activos biológicos adicionais da mesma classe. Estas transformações podem ser difíceis de mensurar tendo em conta que o ciclo de crescimento dos activos biológicos é afectado por factores tais

² Podemos citar como exemplo o caso das explorações de florestas naturais por empresas privadas através de uma autorização do governo, o que se verifica no norte de Moçambique.

³ Segundo este princípio as empresas devem contabilizar as operações com base na sua substancia e realidade financeira, e não atender apenas à sua forma legal.

como o tempo, efeito natural de crescimento, doenças, gestão do activo, condições ambientais e outros vários factores que afectam o desenvolvimento dos seres vivos.

O processo de crescimento refere-se ao aumento da quantidade ou melhoramento de um certo animal ou planta, por exemplo aumento do peso do gado ou crescimento de uma cultura.

A degeneração refere-se a diminuição na quantidade ou deterioração na qualidade do animal ou planta, por exemplo os efeitos de enfermidades em animais e plantas.

A procriação refere-se a obtenção de animais ou plantas adicionais.

A produção refere-se a obtenção de produtos a partir dos activos biológicos, através da separação dos produtos gerados pelos activos biológicos no final de seu processo vital.

Pelo conceito e características apresentadas para os activos biológicos facilmente pode se associar os activos biológicos a um dos principais sectores de actividade primária, ao sector agrícola ou a agricultura. Pois, é no ambiente agrícola que são produzidos os activos biológicos, vendidos ou transformados em activos biológicos adicionais através de processos controlados que administram o crescimento e maturação dos mesmos. Neste contexto, pode-se enquadrar a contabilização dos activos biológicos na contabilidade para actividade agrícola ou contabilidade agrícola.

Tipos de Activos Biológicos

Os activos biológicos podem ser classificados quanto ao destino de sua utilização em activos biológicos consumíveis, activos biológicos produtivos e activos biológicos de bem-estar público⁴.

Os activos biológicos consumíveis referem-se aos animais ou plantas vivos detidos para venda, ou para ser colhidos como produtos agrícolas no futuro por serem em si mesmo o produto

⁴ Classificação sugerida pela *Accounting Standard s for Enterprises No. 5 – Biological Assets*

agrícola primário. Exemplo do gado para produção de carne, as colheitas anuais tal como o arroz, o trigo, a cebola e às árvores cultivadas para extracção de madeira ou polpa.

Os activos biológicos produtivos referem-se aos animais ou plantas vivos detidos com o propósito de produzir produtos agrícolas, prestação de serviços, aluguer, sendo estes⁵ os activos biológicos que portão a produção agrícola a ser colectada. Os activos biológicos produtivos não são por si mesmos o produto agrícola primário, mas sim auto regeneradores. Exemplo do gado leiteiro, vinhedos, árvores como a palma da qual se produz azeite e as árvores fruteiras.

Os activos biológicos de bem-estar público⁶ referem-se aos animais ou plantas vivos detidos com o propósito principal de protecção do ambiente, consistindo em árvores para bloqueio do vento, florestas para fixação das areias, florestas para conservação da água e solos, entre outras.

Os activos biológicos podem ainda ser classificados quanto a sua maturação em activos biológicos maduros ou adultos e activos biológicos imaturos ou juvenis.

Os activos biológicos maduros ou adultos, são os animais ou plantas vivos que estão prontos para serem colhidos ou em capacidade de gerar colheitas regulares. Os activos biológicos consumíveis estão maduros quando alcançam as especificações de colheita. Os activos biológicos produtivos estão maduros quando estão em capacidade de produzir colheitas regulares.

Os activos biológicos imaturos ou juvenis, são os animais ou plantas vivos que não se encontram em condições de serem colectados ou em condições de produzir colheitas regulares.

⁵ No caso dos activos biológicos para a produção de produtos agrícolas.

⁶ Este tipo de activo biológico não se enquadra no conceito apresentado para os activos biológicos por o seu cultivo não visar fins lucrativos, não constituindo deste modo objecto de estudo do presente trabalho.

Conceito de Contabilidade Agrícola

A Contabilidade é um dos principais instrumentos para apoiar a administração moderna na tomada de decisões, pois além de identificar, registar e mensurar os eventos económicos que alteram o património de uma entidade, também possibilita a análise dos mesmos (Costa *apud* Libonati [1996]).

A Contabilidade agrícola também se constitui numa importante ferramenta de auxílio aos empresários deste sector. No entanto a contabilidade agrícola apresenta características próprias que a diferenciam no vasto campo da contabilidade, tendo também um conceito próprio e um objecto de estudo específico.

Sendo assim, a contabilidade agrícola, também denominada contabilidade agrária ou rural, pode ser definida, segundo Valle (1987) como a parte da contabilidade aplicada às actividades que se desenvolvem nos imóveis rurais, entenda-se por imóveis rurais o local onde se desenvolva uma actividade agrícola, tendo por objecto o estudo, registo e controle da gestão económica do património das empresas que se dedicam a essas actividades.

Sem limitar-se a uma única definição pode-se também citar Franco (1991), que define a contabilidade agrícola como um ramo da contabilidade geral aplicado às empresas agrícolas, e que tem como seu campo de aplicação o património dessas empresas.

Destas duas definições pode-se concluir que o objecto de estudo deste ramo da contabilidade, subscreve-se ao registo do património e das actividades ocorridas nas empresas agrícolas, sendo que os activos biológicos constituem parte importante e significativa do património dessas empresas.

A contabilidade agrícola, agrária ou rural pode subdividir-se em agrícola propriamente dita (ou cultural); Zootécnica (ou tradicional), adoptando esta a denominação da espécie de criação zootécnica a que é aplicada (pecuária, agrícola, apícola, piscicultura, sericícola etc.); e a actividade complementar de preparação e transformação de alguns produtos vegetais e animais

que é denominada industria agro-pecuária, sendo que esta última não se enquadra no âmbito dos activos biológicos por não lidar com os animais ou plantas vivos, não constituído deste modo objecto de estudo do presente trabalho.

Empresa Agrícola

A empresa agrícola, agrária ou rural pode ser definida como um conjunto de bens e de pessoas, com finalidades lucrativas, que combina, para tanto, os vários elementos produtivos (a terra, o trabalho e o capital), a fim de obter os produtos da natureza, aplicando para isso meios apropriados, que lhe permitem obtê-los em maior quantidade e mais economicamente (Valle, 1987)

De acordo com Franco (1991) as empresas agrícolas podem ser classificadas segundo o destino que dão a sua produção, em:

- a) Para consumo;
- b) Para industrialização;
- c) Para venda; e
- d) Mistas

As empresas que produzem para consumo são aquelas que, ligadas a determinada colectividade, destinam a sua produção exclusivamente para o consumo dessa colectividade, não se enquadrando desta forma no objecto de estudo do presente trabalho por não visar o lucro.

As empresas que produzem para industrialização são aquelas que ligadas a uma indústria ou a um grupo de indústrias, produzem matérias-primas, para serem transformadas, por essas indústrias em produtos.

As empresas que produzem para vendas são as que comercializam sua produção agrícola no mesmo estado em que os produtos da terra são colhidos.

As empresas mistas são as que exercem, ao mesmo tempo, mais de uma das actividades já enumeradas. Sendo as mais comuns, pois grande parte das empresas agrícolas destina uma parte da produção ao consumo dos proprietários, assim como muitas delas industrializam, ou semi-industrializam, a sua produção.

As empresas agrícolas podem ainda ser classificadas quanto à diversidade de produtos que cultivam em monoculturas e policulturas, conforme cultivem um ou mais produtos respectivamente.

Actividade Agrícola

A actividade agrícola, é indubitavelmente a mais antiga forma de actividade económica produtiva organizada, ela surgiu e continua sendo explorada maioritariamente em moldes familiares, sendo orientada para a satisfação das exigências de produção e consumo da própria família.

Entretanto, no decorrer dos tempos, em razão da divisão do trabalho e do desenvolvimento do comércio, deu-se a dissociação entre o processo produtivo e o de consumo, quando o agricultor deixou de se limitar a produzir unicamente para o seu consumo e de sua família, mas especialmente para a venda no mercado consumidor. Pode-se assim dizer que a empresa agrícola, assim como a contabilidade agrícola, tem início depois da dissociação do processo produtivo do de consumo.

Por actividade agrícola, entende-se aquela que explora o solo com o propósito do plantio. Esta caracteriza-se pelo cultivo da terra, com o objectivo de produzir alimentos para o homem e para os animais, assim como matérias-primas para as indústrias. A actividade agrícola cobre uma gama de actividades diversas tais como a engorda do gado, cultivo de plantas anuais e permanentes, a produção de lenha e plantações florestais.

Segundo a *international accounting standard 41* (IAS 41) a actividade agrícola é definida como sendo a gestão por uma empresa da transformação biológica de activos biológicos para venda, em

produto agrícola, ou em activos biológicos adicionais, englobando deste modo a actividade Zootécnica no conceito de actividade agrícola.

Actividade Zootécnica

A actividade zootécnica como uma particularidade da actividade agrícola teve seu início em tempos remotos da humanidade, tendo como marco a domesticação dos animais pelo homem. Esta também tomou um carácter familiar e de subsistência no princípio, tendo com a divisão do trabalho evoluído para uma actividade virada para o mercado.

A actividade zootécnica consiste na criação de animais, para serviços de lavoura, para consumo doméstico ou para fins industriais e comerciais. Constitui seu objecto de estudo a melhoria das pastagens e a selecção dos animais, com o apuramento das suas qualidades genéricas e produtivas.

A actividade zootécnica pode subdividir-se em: cria para comercialização de animais; recria para comercialização de animais; cria e recria para comercialização de animais; cria, recria e engorda para comercialização de animais; cria, recria e engorda de animais para comercialização de seus produtos derivados, tais como leite, ovos, mel, sémen etc; recria e engorda para comercialização de animais ou de seus derivados; engorda para comercialização de animais ou de seus derivados.

Nas actividades zootécnicas devem ser consideradas as seguintes funções zootécnicas: a) reprodução; b) criação; c) engorda; e d) produtos de origem animal.

A reprodução é a obtenção de novos animais, por meio da multiplicação dos existentes especialmente para essa finalidade, que são reprodutores. Para a reprodução são utilizados vários métodos: selecção (para animais de mesma raça), cruzamento (para animais de raças diferentes, mas da mesma espécie fisiológica), mestiçamento (para animais já cruzados) e hibridação (para animais de raças diferentes).

A criação consiste na alimentação e tratamento dos animais, desde o seu nascimento até o estado de adultos, em condições de serem utilizados em determinada função.

A engorda, consiste no aumento de peso dos animais destinados ao corte, por meio da alimentação racional e do tratamento adequado, o que requer cuidados de ordem técnica e económica. Com esta finalidade, os animais são submetidos a um tratamento conveniente (castração dos machos, alimentação abundante, descanso, etc.), a fim de estimular, com maior rapidez possível, o seu crescimento.

A última função é a obtenção dos produtos dos animais, que podem ser: leite e seus derivados, carne e seus derivados, lã, peles, ossos e couros, assim como esterco, que é um produto secundário. Todas as quatro funções podem ser exercidas pela empresa agrária, em conjunto ou isoladamente.

Particularidades da Contabilidade Agrícola

O sector agrícola apresenta particularidades que o diferenciam dos demais sectores da economia, de tal forma que, a contabilidade agrícola como forma de registo das operações ocorridas neste sector também é detentora de características peculiares que a diferenciam da contabilidade aplicada a outros sectores.

Podemos citar como particularidades do sector agrícola o facto de:

- O clima determinar as épocas de plantio, tratos culturais, colheitas, escolha de variedades e espécies, vegetais e animais;
- Algumas fases do processo produtivo se desenvolvem sem a existência de trabalho humano;
- Não haver flexibilidade para alterar a sequência da produção e a terra ser participante do processo produtivo;
- O sistema de competição económica impedir o controle do preço de seus produtos, que é

ditado pelo mercado, podendo ser até inferior aos custos de produção;

- Os altos custos de saída ou entrada para algumas culturas.

De acordo com a IAS 41, podemos acrescentar como factores diferenciadores da actividade agrícola de outras actividades:

- A capacidade de alteração: os animais vivos e as plantas são capazes de transformação biológica;
- A gestão de alterações: a gestão facilita a transformação biológica pelo aumento, ou, pelo menos, estabilização, de condições necessárias para que o processo tenha lugar (por exemplo, níveis nutricionais, mistura, temperatura, fertilidade e luz).

Uma outra particularidade da contabilidade agrária esta na determinação do exercício económico, que devido aos motivos anteriormente apresentados raramente poderá coincidir com o ano civil. E, sendo assim, compreende-se que a definição deste período, ou seja, a fixação da data em que começa e a data em que acaba, seja o primeiro problema que se levanta ao pretender montar uma contabilidade agrícola.

De acordo com Crepaldi (1998), “[...] determina-se o início e o fim do ano agrícola quando se obtêm a colheita e a comercialização da actividade de maior renda bruta”. O que leva a concentração da receita durante ou logo após a colheita, diferindo das demais empresas que apresentam receitas e despesas constantes durante os meses do ano.

O facto de as culturas predominantes variarem com as explorações, além de terem épocas de colheita diferentes leva a concluir que só em face de uma situação concreta se poderá fixar o exercício económico de uma actividade agrícola.

No que se refere a actividade zootécnica, o momento mais adequado para o encerramento do exercício económico, seria de acordo com Marion (2002) após o nascimento dos bezerros ou do desmame, considerando a cria, recria e engorda do gado bovino⁷.

CONTABILIZAÇÃO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS

Da pesquisa bibliográfica realizada em busca de formas de contabilização para os activos biológicos, consegue-se distinguir duas formas de contabilização dos activos biológicos geralmente aceites, uma baseada na valorização dos activos biológicos pelo clássico princípio do custo histórico e outra baseada na valorização dos activos biológicos pelo inovador critério do justo valor.

Contabilização Pelo Princípio do Custo histórico

Na contabilização dos activos biológicos pelo princípio do custo histórico há que distinguir a actividade agrária ou cultural da actividade zootécnica⁸, dadas as diferentes características do conjunto de activos biológicos que cada uma delas contempla.

Contabilização dos activos biológicos na actividade agrária

Na actividade agrária para efeitos de registo contabilístico pelo custo histórico, devemos distinguir dois tipos de culturas, as culturas temporárias e culturas permanentes.

De acordo com Marion (2000), as culturas temporárias são aquelas sujeitas ao replantio após a colheita, tendo normalmente um período de vida útil curto e, sendo, após a colheita arrancadas do solo para que seja realizado um novo plantio. Ele define ainda as culturas permanentes como

⁷ Entenda-se por período de nascimento ou desamamento, o período ou mes em que venha a ocorrer o maior numero de nascimentos ou desamamento, e não necessariamente o nascimento e desamamento de todo o gado ou uma pequena parte do mesmo.

⁸ Entenda-se que actividade agrária contempla somente as plantas vivas em seus activos biológicos e a actividade zootécnica contempla somente os animais vivos em seus activos biológicos.

sendo aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita de produção.

Segundo Anceles (2002), a cultura temporária se extingue pela colheita, sendo seguida de um novo plantio, enquanto que a permanente tem duração superior a um ano ou proporciona mais de uma colheita sem a necessidade de novo plantio, recebendo apenas tratos culturais no intervalo entre as colheitas. Pode se citar como exemplo de culturas temporárias o milho, trigo e feijão; e culturas permanentes a laranjeira, mangueira e o cajueiro.

As culturas temporárias constituem por excelência os activos biológicos consumíveis, uma vez que elas são por si mesmas o produto agrícola final. As culturas permanentes podem subdividir-se em activos biológicos consumíveis e produtivos consoante a sua finalidade após a sua maturação.

No entanto ao se tentar definir uma cultura como permanente ou temporária, é necessário conhecer não só a essência da cultura, mas também as peculiaridades de seu cultivo, pois uma determinada cultura pode possuir características particulares que alteram o entendimento segundo os conceitos anteriormente apresentados.

No caso do plantio do eucalipto, por exemplo, observa-se que essa cultura leva em média 15 anos para estar formada e pronta para o corte. Após a colheita, o eucalipto pode ser arrancado e replantado ou permitida a sua brotagem, isto é, permitir que após o corte, a árvore brote e cresça.

Quando o cultivo de eucalipto se der pelo método da brotação, não se tem dúvida sobre a sua classificação em cultura permanente, visto que essa cultura permanece vinculada ao solo e proporciona mais de uma produção. Se tratando de replantio da floresta, há uma indicação de que seja classificada como temporária, por proporcionar apenas uma colheita. No entanto, esta cultura leva 15 anos em média para ser formada, e no conceito de cultura temporária apresentado por Marion (2000) ele especifica que normalmente o período de vida útil é curto.

Tendo em conta as particularidades de cultivo de algumas culturas e o seu tempo de maturação, podemos complementar a conceitualização anteriormente apresentada para as culturas permanentes com o conceito apresentado pelo Boletim IOB⁹ de 1996.

Segundo o Boletim IOB (1996) as culturas permanentes devem ser entendidas como aquelas que:

- a) tenham um prazo de maturação e produção superior a pelo menos um ano, e
- b) produzam mais de uma vez na sua vida útil económica, ou
- c) mesmo que produzam uma única vez mas tenham prazo de maturação e produção acima do razoável (normalmente acima de dois anos).

Tendo em conta o último ponto apresentado na definição das culturas permanentes pelo Boletim IOB, no caso da produção de eucalipto pelo processo de replantio, embora possibilite apenas uma colheita, deve ser considerado como cultura permanente em função do seu prazo de maturação. Neste sentido, deve-se sempre identificar o tipo de cultura que irá se trabalhar, uma vez que essa classificação em cultura permanente ou temporária é de fundamental importância, pois, é por intermédio dela que se pode definir em que grupo de contas do balanço patrimonial se deve registar a cultura.

Contabilização de Culturas Temporárias

Para as culturas temporárias, a contabilização pelo custo histórico segundo Marion (2002) consiste na acumulação dos custos de produção da cultura em uma subconta com o título específico da cultura em formação (arroz, trigo, alho, ou cebola) da conta "Culturas Temporárias" no activo circulante como se estas culturas fossem as mercadorias em andamento, uma vez que se espera transformar a colheita em dinheiro em período não superior a um ano ou um ciclo operacional. Os custos que compõem essa rubrica são: sementes, fertilizantes, mudas, mão-de-obra, encargos sociais, energia, demarcações, combustíveis, seguros, insecticidas, honorários, depreciação das máquinas utilizadas na cultura que se está a registar, até o momento da colheita, havendo a necessidade do rateio dos custos indirectos entre as diversas culturas, de forma

⁹ O Boletim IOB é uma revista Brasileira especializada, na qual são publicados vários artigos científicos.

proporcional. Os custos da colheita serão também acumulados na conta "Cultura Temporária em Formação".

Ainda segundo Marion (2002) após a colheita todo o custo acumulado na conta "Culturas Temporárias" é transferido para uma nova conta, "Produtos Agrícolas" por exemplo, com subcontas específicas por produto (arroz, milho, batata etc.), em que serão acumulados todos os custos posteriores à colheita. Nesta conta serão contabilizados os produtos formados, prontos para a venda, sendo que serão acumulados por um período de tempo, somente se houver, custos de beneficiamento, acondicionamento, silagem, etc.

A segregação das fases de contabilização em "Culturas Temporárias" e "Produtos Agrícolas" é aconselhável pois permite identificar separadamente o custo da produção e da colheita, permitindo assim, que os gestores da empresa agrícola conheçam melhor os custos da formação da cultura e da colheita. Outro facto que se deve considerar ao fazer essa segregação é que as culturas em formação, como definido por Marion (2002) correspondem a mercadorias em andamento, não caracterizando desta forma mercadorias disponíveis para comercialização.

Estando o produto pronto para venda, o proprietário pode decidir armazená-lo por mais um período, no intuito de vendê-lo em melhores condições. Nesse caso, ele não poderá lançar as despesas geradas em custo do produto, mas, sim, em despesa operacional. Assim, tal despesa será considerada do período.

A medida que a produção for vendida, a proporção da venda dos produtos, credita-se da conta "Produtos Agrícolas" e debita-se na conta "Custo do Produto Vendido", sem deixar de especificar o produto agrícola vendido, de modo a que se verifique o princípio de especialização de exercício pelo confronto da Receita e do Custo e o apuramento do Lucro Bruto.

Contabilização de Culturas Permanentes

No caso das culturas permanentes o processo de contabilização pelo custo pode ser separado em duas fases. A primeira fase consiste em capitalizar os custos de formação da cultura em uma conta específica do activo permanente¹⁰. Na colheita, identificada como segunda fase, é feita a transferência do custo até então apropriado no activo permanente para o activo circulante.

Na cultura permanente, segundo Marion (2002) os custos necessários para a formação da cultura, como preparo do solo, sementes, mudas, irrigação, produtos químicos, adubação, formicidas, herbicidas, forragens, mão-de-obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura e depreciação de equipamentos utilizados na cultura, são capitalizados no Activo Permanente – Imobilizado, numa conta que pode designar-se por “Cultura Permanente em Formação”, tendo como subconta o tipo de cultura.

As despesas não ligadas directa ou indirectamente à formação da cultura permanente deverão ser contabilizadas como despesas do período, na demonstração de Resultado.

Marion (2002) explica que após a formação da cultura, antes da primeira produção, facto que pode levar alguns anos a acontecer, no caso de activos biológicos produtivos, transferem-se os custos da conta “Cultura Permanente em Formação” para uma conta denominada “Cultura Permanente Formada”, que permanece no activo permanente – Imobilizado identificando-se em subconta o tipo de cultura. A partir deste ponto, na fase produtiva, os custos que surgirem não serão mais contabilizados no Imobilizado, mas no Activo Circulante – existências; geralmente, em uma conta intitulada “Colheita em Andamento”, especificando o produto.

Segundo Marion (2002), classifica-se no activo circulante a colheita por se tratar de uma mercadoria em andamento, uma produção em formação que futuramente será destinada a venda, pois o ciclo de floração, formação e maturação do produto normalmente é longo.

¹⁰ Entenda-se por activo permanente o activo fixo ou Imobilizações.

No caso dos activos biológicos permanentes consumíveis, após a cultura esteja pronta ou madura, os activos biológicos são colhidos tornando-se deste modo produto agrícola, sendo contabilizados numa conta de existências que pode ser designada “Colheita em Andamento”. Quando se inicia a extracção dos produtos agrícolas, os produtos extraídos compõem as mercadorias. Essas mercadorias podem ser as existências de mercadorias para venda ou ainda as existências de matéria-prima.

Marion (2002) explica ainda que a conta “Colheita em Andamento” será composta de todos os custos necessários para a realização da colheita: quota de exaustão, bem como todos os gastos relacionados à extracção das culturas, entre os quais pode-se destacar os custos com mão-de-obra e os respectivos encargos sociais, produtos químicos, irrigação, combate a insectos, formigas e pestes, seguros, serviços contratados de terceiros, além da depreciação dos equipamentos relacionados à extracção das culturas. O mesmo autor refere que, caso os recursos aplicados na cultura permanente beneficiem a produtividade ao longo dos anos, o valor não deve sobrecarregar a safra do ano, mas ser capitalizado no imobilizado e repartido às safras seguintes por meio da depreciação ou, se for o caso, da exaustão.

Ao término da colheita, o valor acumulado na conta “Colheita em Andamento” transfere-se para conta “Produtos Agrícolas”, também do Activo Circulante – Mercadorias. Nessa conta é acrescentado o gasto de beneficiamento ou acondicionamento, se houver. À medida que os produtos agrícolas forem vendidos e o respectivo custo transferido da conta “Produtos Agrícolas” para a conta “Custo do Produto Vendido”, sempre discriminando o tipo da plantação, haverá a confrontação da Receita e do Custo do Produto Vendido, apurando-se o Lucro Bruto.

Contabilização das Melhorias no Solo para o Cultivo

Os gastos com desmatamento, destocamento, terraplanagem, desvios de leitos de rios ou córregos para irrigação, nivelamento do solo e outros preparos para tornar a terra bruta agricultáveis, não devem ser considerados como fazendo parte da primeira cultura, seja ela permanente ou temporária, sobre pena de sobrecarregar a primeira safra.

De acordo com Anceles (2002) “Os custos com desmatamento, destocamento, correção do solo e outras melhorias para propiciar o desenvolvimento das culturas agrícolas que beneficiam mais de uma safra devem ser contabilizados por seu valor original, no Activo Diferido¹¹, como encargo das culturas agrícolas desenvolvidas na área, deduzidas as receitas líquidas obtidas com a venda dos produtos oriundos do desmatamento ou destocamento”.

Segundo Horgren (2002) todos as despesas incorridas com o preparo da terra até que ela esteja completamente pronta para o uso pretendido deveram ser incorporados no custo da terra. E sendo a terra um activo que não perde seu valor, estes custos não serão depreciáveis e permanecerão no balanço.

Neste contexto os custos de preparo e melhoramento do solo, podem ser incorporados a terra ou contabilizados de forma independente sendo amortizados ao longo dos anos. Na hipótese da amortização como custo em vários períodos, a classificação correcta segundo Costa (2004) é no Activo Permanente – Diferido. Quanto ao título da conta, a mais adequada, segundo Marion (2002), seria “Melhorias¹²”, pois conforme o mesmo afirma, na Contabilidade, o termo Melhoria significa incremento na capacidade produtiva, que envolve reforma significativa no activo de propriedade da empresa, com alterações técnicas e de produtividade naquele activo.

Conforme Crepaldi (1998), os correctivos aplicados ao solo, como calcário, adubação orgânica etc., quando beneficiarem vários períodos, serão alojados também no Activo Diferido, para serem amortizados com base na quantidade de períodos que irão beneficiar.

Outros gastos, como cercas, estradas, açudes, instalações e bebedouros, não devem ser contabilizados na conta “Melhoria” ou incorporados a terra, mas sim individualmente no Activo Permanente - Imobilizado.

¹¹Os activos diferidos caracterizam-se por serem activos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa.

¹² Melhorias, constitui uma Conta de activos deferidos que classifica todas as melhorias em torno do cultivo de uma determinada cultura. Com ênfase para a melhoria dos tratos culturais das lavouras, como a sistematização de terras, drenagem, canais e taipas de irrigação, correctivos, dentre outras.

Depreciação, Amortização e Exaustão dos activos biológicos na actividade agrícola

O termo depreciação em contabilidade refere-se, de acordo com Horgren (2002), a imputação do custo dos activos fixos as despesas durante a vida útil do activo de modo a fazer corresponder os custos as receitas proporcionadas pelo activo, de acordo com o princípio de especialização de exercício.

De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (1994), a depreciação aplica-se somente aos bens tangíveis (máquinas, equipamentos); exaustão, aos recursos naturais exauríveis (reservas florestais, petrolíferas) e amortização, aos bens intangíveis (marcas e patentes).

A exaustão ocorre quando a árvore é cortada ou extraída do solo, como acontece com a cana-de-açúcar e com os eucaliptos. Outros exemplos seriam as pastagens e as florestas e espécies vegetais destinadas ao corte, para industrialização, consumo, ou comercialização. Tanto para a depreciação quanto para a exaustão, o período será determinado em função do número de anos de produção (vida útil) e de cortes das árvores, ou da produção total estimada. A taxa só pode ser definida por um agrônomo ou pelo agricultor, que detém o conhecimento desta informação. A depreciação só terá início por ocasião da primeira colheita, pois enquanto a cultura estiver em formação, não deve sofrer depreciação. Isto porque a depreciação corresponde à perda de eficiência ou capacidade de produção, e na fase de crescimento da planta é que a potencialidade de produção aumenta (Costa, 2004).

A amortização, segundo Marion (2002) aplica-se na aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros, apropriando-se ao longo do período contratado. Exemplo dos casos de aquisição de direitos de extração de madeira de floresta pertencente a terceiros ou de exploração de pomar alheio, por prazo determinado, a preço único e prefixado.

Segundo Marion (2000), no que tange às culturas permanentes, às florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciação no caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos os frutos. Nessa hipótese, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quanto forem os de produção de frutos.

Exemplo: café, laranja, uva etc. Quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral) o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objecto de quotas de exaustão, à medida que os recursos forem esgotados (esgotados). Aqui, não se tem à extracção de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo.

Assim, pode-se concluir que as depreciações são apropriadas às contas representativas das culturas que produzam frutos, pois a árvore não é extraída do solo e o seu produto final é a fruta e não a própria árvore. Então, reconhece-se o desgaste da árvore proporcionalmente à sua capacidade produtiva até que essa não tenha mais capacidade de produzir. Qualquer melhoria que aumente a capacidade de produção da cultura ou aumente sua vida útil deve ser tomada como motivo para revisão do prazo de depreciação da cultura. Quando se tratar de cultura em que o produto de comercialização, consumo ou matéria-prima a ser transformada for a própria árvore e que seja de propriedade da empresa não ocorrerá o reconhecimento da perda do valor do imobilizado através da depreciação mas, da exaustão. Nesse caso, será apropriado ao custo das existências de cada período o montante que expressa a parcela consumida pela sua exploração.

Quando se tratar de florestas e espécies vegetais de menor porte, o cálculo da quota de exaustão, conforme descreve Marion (2000) será realizado com a observação do seguinte critério:

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

Contabilização de activos biológicos na actividade zootécnica

Segundo Marion (2002), na actividade zootécnica, os custos dos animais destinados à engorda e comercialização deveram ser imputados no Activo Circulante – Mercadorias e dos animais destinados à reprodução ou à produção de derivados, no Activo Permanente – Imobilizado.

No entanto, em termos contabilísticos torna-se complexa a classificação do rebanho em corte, engorda e reprodução quando os animais ainda são pequenos, devido à difícil identificação do potencial do animal para reprodução, através de aspectos como: fertilidade, carcaça, peso, entre outros. Por esta incerteza, Marion (2002) recomenda a classificação de todo o rebanho em crescimento no Activo Circulante, "Stock Vivo", e depois de adulto, quando já for possível a identificação do animal reprodutor, transfere-se o valor dele para o Activo Permanente "Imobilizado".

No momento da comercialização dos animais, ira creditar-se a conta "Stock Vivo" contra a conta "Custo dos animais Vendidos", de modo a apurar o resultado bruto no momento da venda.

Depreciação na actividade zootécnica

No caso de touros e vacas (gados reprodutores), animais de trabalho e outros animais constantes do Activo Permanente, as deduções dos valores são denominadas depreciação (Marion, 2002).

De acordo com Costa (2004), a depreciação não incidira no período de crescimento do gado reprodutor, começando só a partir do momento em que o rebanho é utilizado para a reprodução. Sendo que, o ideal seria iniciar a depreciação do gado a partir do declínio do animal, porém é difícil detectar esse ponto.

Críticas ao princípio do Custo Histórico na actividade zootécnica

Pela breve análise aos procedimentos contabilísticos aplicados no registro dos activos biológicos da actividade zootécnica podemos verificar que o custo histórico não tende a harmonizar-se ao princípio de especialização do exercício e não permite traduzir no balanço o real valor dos bens que a empresa detém. Pois na actividade zootécnica, a variação patrimonial é intensa, devido ao crescimento natural dos animais, que ganham peso e envergadura com o passar do tempo e do giro do stock que é lento, variando de três a quatro anos dependendo do tipo de animal. Dessa forma, o activo é acrescido de valor económico real ao longo desses anos, sendo somente realizado a

quando da venda dos activos.

Contabilização pelo critério do Justo Valor

A segunda forma de contabilização para os activos biológicos é pelo critério do justo valor, que prescreve o reconhecimento da receita proveniente do crescimento natural do activo biológico antes desse activo ser comercializado.

A contabilização dos activos biológicos pelo critério do justo valor é prescrita pela *International Accounting Standard 41 – IAS 41* (Norma Internacional de Contabilidade 41 – NIC 41).

A International Accounting Standards 41 – IAS 41

A *International Accounting Standards 41* (IAS 41) foi editada pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC) em Dezembro de 2000, após vários anos de discussão, pois a sua primeira versão para consulta pública foi divulgada pelo IASC em 1994.

Esta norma, assim como as demais, foi adoptada pelo sucessor do IASC, o *International Accounting Standards Board* (IASB), em Abril de 2001 com data para vigência a partir de 1 de Janeiro de 2003. Esta norma, tem como objectivo prescrever o tratamento contabilístico para apresentação e divulgação das demonstrações financeiras das entidades relacionadas com actividades agrícolas. Determina os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos activos biológicos durante a fase de crescimento, degeneração, produção e reprodução, estabelecendo que, se o justo valor pode ser mensurado confiavelmente, este deve ser o critério utilizado no momento inicial e em cada data de elaboração das demonstrações financeiras, e evidenciados na demonstração de resultados os ganhos e perdas advindas das transformações ocorridas.

A edição da IAS 41 pelo IASC introduziu no cenário da contabilidade internacional o estabelecimento de padrões mínimos à apresentação das demonstrações financeiras das entidades

que exploram actividades agrícolas. Esta é a primeira e única norma voltada ao sector primário da economia. Estabelece o critério de justo valor para a avaliação e reconhecimento dos activos biológicos, as condições mínimas para caracterizar um mercado activo, bem como a forma de apresentação das demonstrações financeiras das empresas agrícolas.

O critério do justo valor na contabilidade

O termo justo valor é originário da tradução do termo inglês "*fair value*" que foi inicialmente utilizado pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) na SFAC 3 (1980) como consequência de introduzir o "*comprehensive income*" uma concepção de resultado no sentido amplo (Álvares, et al, 2005).

Segundo Nobes (1998) justo valor significa a quantia que compradores e vendedores estariam dispostos a trocar seus activos em uma operação com base puramente comercial. O FASB define justo valor como o montante pelo qual um activo poderia ser alienado, ou um passivo cancelado, em uma transacção entre partes independentes dispostas a realizar a operação em situação diferente de uma liquidação ou de uma venda forçada (SFAS 107, 1991). Com definição semelhante ao FASB a IAS 41 (parg 8) define justo valor como 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 exista entre elas.

Com a aprovação da IAS 41 o IASC introduz no modelo contabilístico o critério de justo valor para a avaliação e reconhecimento de activos biológicos, criando assim para as empresas agrícolas dois tipos de inventários; inventários que são avaliados a custo histórico, excepto se este for maior que o valor de mercado, onde estão inclusos produtos agrícolas após a colheita, insumos e outros bens para consumo nas actividades agrícolas; e inventários avaliados pelo critério de valor de mercado, mesmo que este seja menor que o custo histórico, que estão incluídos activos biológicos em estágios anteriores a fase de colheita como animais vivos e plantas.

Definições gerais utilizadas na IAS 41

A IAS 41 tem seu campo de aplicação definido no seu primeiro parágrafo, limitando a sua aplicação a contabilização dos activos biológicos, produto agrícola no ponto de colheita e aos subsídios governamentais descritos nos parágrafos 34 e 35 da mesma norma. Excluem-se do âmbito desta, os terrenos relacionados com a actividade agrícola, indicando que a estes devem ser aplicadas as IAS 16¹³ e IAS 40¹⁴, e os activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola, aos quais aplica-se a IAS 38¹⁵. Exclui também os activos biológicos utilizados nas actividades não produtivas, como actividades recreativas, reservas naturais ou protecção ambiental, como é o caso dos activos biológicos de bem-estar público, quando a empresa estiver impedida legalmente à sua utilização para fins comerciais.

A IAS 41 define activo biológico como “um animal ou planta vivos”, e produto agrícola como o produto colhido originado dos activos biológicos da empresa no momento da colheita.

A IAS 41 define a colheita como o esforço realizado por uma empresa agrícola para a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação (provocada ou não) dos processos de vida de uma planta ou animal vivo.

A IAS 41 em seu parágrafo 5 define actividade agrícola como “a gestão por uma empresa da transformação biológica de activos biológicos para venda, em produtos agrícolas, ou em activos biológicos adicionais”.

Por estas definições pode-se verificar as características peculiares da empresa agrícola que a distingue das demais entidades, com efeitos sobre a mensuração, reconhecimento e evidenciação de activos e passivos específicos, pois a combinação de recursos naturais, capital e esforço humano sobre organismos vivos, provoca resultados que nem sempre podem ser previsíveis.

¹³ *International Accounting Standard 16* – Activos Fixos Tangíveis

¹⁴ *International Accounting Standard 40* – Propriedades de Investimentos

¹⁵ *International Accounting Standard 38* – Activos Intangíveis

A principal alteração no processo contabilístico introduzido pela IAS 41 diz respeito a mensuração pelo justo valor dos activos biológicos e dos produtos agrícolas no momento da colheita, deduzidos os custos estimados para a venda. Observe-se que a norma recomenda que os activos biológicos sejam mensurados pelo justo valor em todo o processo de transformação biológica, e o produto agrícola somente no momento de colheita, que servirá por base como custos dos inventários conforme determina a IAS 2¹⁶.

O Justo valor de um activo será baseado na sua localização e condição presentes. Consequentemente, por exemplo, o justo valor do gado numa empresa agrícola é o preço do gado no mercado mais relevante para a empresa menos o custo de transporte, impostos, comissão de vendas e outros, considerando ainda, o risco de perda ou morte e o desgaste que sofrem os animais para chegarem ao ponto de venda, devido as condições de transporte.

Reconhecimento e mensuração de activos biológicos e produtos agrícolas

A estrutura conceptual básica para a apresentação e elaboração das demonstrações financeiras adoptada pelo IASC define em se parágrafo 82 que “reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração de resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento”.

Os critérios para reconhecimento podem ser assim resumidos do parágrafo 83: a) for provável que qualquer benefício económico fluirá para a empresa; b) o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com confiabilidade (IASC 1989, parág 83). O mesmo parágrafo 82, recomenda ainda, a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária com a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração de resultados.

A IAS 41 adopta estes critérios em seu parágrafo 10, onde destaca que uma empresa deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

- a) A empresa controle o activo como consequência de acontecimentos passados;
- b) Seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a empresa; e
- c) O justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado (IAS 41, parág 10).

¹⁶ *International Accounting Standard 2 - Inventários*

Para que seja possível atender o último critério, quiçá o mais importante, pressupõe-se a existência de um mercado activo para o activo biológico ou produto agrícola. Para definir o que se considera um mercado activo, a norma destaca que este deve possuir todas as seguintes condições: a) Os itens negociados dentro do mercado são homogêneos; b) podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; c) os preços estão disponíveis ao público. (IAS 41 parág 8).

No esforço para que os valores dos produtos agrícolas e os activos biológicos das empresas agrícolas representem o mais próximo possível a capacidade de geração de benefícios futuros, a norma estabelece que mesmo na ausência de um mercado activo, ainda é possível determinar o justo valor dos activos, utilizando um ou mais critérios dos parágrafos 18 a 21 os quais são assim definidos:

- a) O preço mais recente de transacções no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transacção e a do balanço;
- b) Os preços de mercado de activos semelhantes, com os devidos ajustes para reflectir as diferenças;
- c) Com base na comercialização de partes dos activos sob avaliação;
- d) Os fluxos de caixa líquidos de um activo descontados a uma taxa pré-impostos apropriada para o mercado; e
- e) As informações relativas a activos combinados.

Com a ausência de um mercado activo e na utilização destes critérios, tendo em vista a subjectividade que alguns critérios apresentam, podem surgir diferentes conclusões de justo valor. A recomendação da IAS 41 é de que a empresa deve aplicar sempre o que apresentar a estimativa mais confiável dentre estes.

O parágrafo 47 da IAS 41 determina que uma empresa deve descrever os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação de justo valor de cada um dos grupos de activos biológicos.

Para os produtos agrícolas a norma define que o justo valor sempre será possível de ser mensurado confiavelmente. Já para os activos biológicos há a presunção de que o justo valor pode ser confiavelmente mensurado. (IAS 41 parág. 32).

Esta presunção somente pode ser refutada no reconhecimento inicial quando preços ou valores, determinados em mercado, não estejam disponíveis e para o qual se determine que as estimativas alternativas de justo valor possam não ser claras e confiáveis. Neste caso os activos biológicos devem ser mensurados pelo seu custo histórico menos qualquer depreciação acumulada ou perdas de imparidade acumulada. Mas tão logo o valor possa ser estimado com confiabilidade ou o mercado se torne activo a empresa deve mensura-lo pelo justo valor. Se a empresa estimou o valor de um activo biológico em seu reconhecimento inicial pelo justo valor este critério deve ser utilizado até a sua alienação (IAS 41 parág. 30).

O principal efeito da utilização do critério de justo valor diz respeito ao reconhecimento das variações destes activos na demonstração de resultado do exercício em que elas ocorrerem, conforme determinam os parágrafos 26 a 29 da norma. Diferentemente do critério de custo histórico e da realização da receita em que a variação dos activos só é reconhecida no período em que ocorre a venda ou consumo efectivo dos activos.

Em geral, pelo critério de justo valor, se reconhece um ganho ou uma perda no momento inicial de incorporação de um activo na empresa, ou a cada período em que as demonstrações financeiras forem apresentadas, ocorrendo neste momento, a avaliação deste activo pelo justo valor e comparando com seu valor inicial. Este procedimento é realizado tanto para o caso de activos biológicos como para produtos agrícolas no ponto da colheita.

Para o caso dos activos biológicos reconhece-se ganhos e perdas, tanto ocorridos pelas transformações biológicas por factores naturais, que estes sofrem com o decorrer do tempo, quanto pela variação de seu preço no mercado. Assim a IAS 41 determina em seu parágrafo 51 que os ganhos e perdas ocorridos nestes activos sejam evidenciados e avaliados separadamente, quanto a alterações físicas e a alterações nos preços, principalmente quando estes possuem ciclo

de produção maior que um ano.

Apresentação e divulgação dos activos biológicos no balanço

A primeira exigência da IAS 41 em relação apresentação e divulgação dos activos biológicos no balanço, feita a partir do parágrafo 39, é que as empresas devem apresentar em suas demonstrações financeiras, as quantias escrituradas de forma separada com descrição, ainda que narrativa, de cada grupo de activos biológicos, o montante acumulado e o montante de cada grupo de activos biológicos.

A IAS 1, Apresentação das Demonstrações Financeiras, permite que uma empresa escolha com base na natureza das suas operações, se apresenta os seus activos e passivos com classificações separadas em correntes e não correntes. Caso a distinção não seja feita a empresa deve apresentar os activos e passivos por ordem de liquidez. Independente do método que a empresa adoptar, deve divulgar as quantias que espera sejam recuperados ou liquidados antes e após doze meses, a partir da data de apresentação das demonstrações financeiras.

A IAS 1 utiliza o termo “corrente” para definir activos que se espera sejam realizados no decurso normal do ciclo operacional da empresa, ou nos próximos doze meses após a apresentação das demonstrações financeiras.

A IAS 41 em seu parágrafo 43 encoraja as empresas a apresentar uma descrição quantificada de cada grupo de activos biológicos, distinguindo entre activos biológicos consumíveis e de produção, ou ainda, entre activos biológicos maduros ou adultos e imaturos ou juvenis, como apropriado.

Assim os activos biológicos podem ser apresentados em 2 grupos; consumíveis e de produção, e 4 subgrupos com as seguintes características:

- a) Activos biológicos consumíveis imaturos ou juvenis, onde estariam classificados os animais ou plantas que não tenham atingido as especificações de colheita ou abate até o final do próximo exercício;
- b) Activos biológicos consumíveis maduros ou adultos, onde estariam classificados os animais ou plantas que tenham atingido as especificações de colheita ou abate até o final do próximo exercício;
- c) Activos biológicos de produção imaturos ou juvenis, onde estariam classificados os animais ou plantas que ainda não estão aptos a reprodução ou produção de colheitas regulares, ou animais de trabalho destinados ao uso na actividade pecuária, como sela e transporte, ainda inaptos;
- d) Activos biológicos de produção maduros ou adultos, onde estariam classificados os animais ou plantas aptos a reprodução ou produção de colheitas regulares, ou animais de trabalho destinados ao uso na actividade pecuária, como sela e transporte.

A distinção entre animais ou plantas maduros ou imaturos é importante para destacar os activos biológicos que contribuirão para o fluxo de benefícios no próximo período, dos que somente proporcionarão benefícios em períodos futuros.

Os activos biológicos de produção sendo detidos pela empresa com a finalidade de produção ou fornecimento de bens e serviços, poderiam ser considerados como activos fixos tangíveis contabilizados sob os preceitos da IAS 16, porém esta, em seu parágrafo 1 inciso (a) exclui expressamente de seu âmbito de aplicação estes activos.

Desta forma, seguindo o exemplo ilustrativo do apêndice à IAS 41, NZIAS 41¹⁷, AASB 141¹⁸ e HKAS 41¹⁹ os activos biológicos de produção devem ser classificados como não correntes e os activos biológicos consumíveis como inventários.

¹⁷ New Zealand Equivalent to International Accounting Standard 41 - Agriculture

¹⁸ Australian Accounting Standards Board 141 - Agriculture

¹⁹ Honk Kong Accounting Standard 41 - Agriculture

Esta distinção é indicada apenas como sugestão pelas normas sendo de aplicação opcional, porém as demonstrações financeiras assim elaboradas cumprem melhor o seu papel de bem informar o usuário para a tomada de decisão, pois pode-se interpretar de maneira diferente o consumo de activos biológicos de produção e consumo de activos consumíveis.

Apresentação na demonstração de resultados e notas explicativas

O consumo ou alienação dos activos biológicos deve ser evidenciado na demonstração de resultados, seguindo o mesmo ordenamento utilizado no balanço, ou seja, deve ser evidenciados o resultado com activos biológicos consumíveis e com activos biológicos de produção.

A empresa deve apresentar o valor da variação do justo valor de todos os seus activos biológicos mantidos durante o período actual na demonstração de resultados, ou de forma destacada em notas explicativas, revelando o montante acumulado e por grupo de activos biológicos.

As alterações no justo valor dos activos biológicos podem ser provocadas por variações de preços no mercado ou por variações de natureza física. A IAS 41 no parágrafo 51, recomenda a divulgação separada das alterações físicas e das alterações nos preços dos activos biológicos, afirmando que esta informação é útil para a avaliação de desempenho do período corrente e das perspectivas futuras.

Para calcular o valor que deve ser apresentado como alteração do justo valor atribuído as alterações físicas, devemos obter o valor atribuído ao activo biológico no final do período, menos o valor do mesmo activo biológico, com as mesmas características que possuía este no início do período, avaliado no final do período.

Para calcular o valor que deve ser apresentado como alteração do justo valor atribuído as alterações de preços de mercado, devemos obter o valor atribuído a um activo biológico equivalente, no final do período, com as mesmas características que possuía o activo objecto de avaliação no início do período, menos o valor que possuía o activo biológico no início do período.

CONTABILIZAÇÃO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS NA INDÚSTRIA FLORESTAL

A indústria florestal dedica-se a exploração dos recursos florestais através do cultivo de espécies florestais ou da obtenção de licenças para a extracção dos recursos das florestas naturais²⁰. O produto final desta actividade é a própria árvore que normalmente tem um período de maturação superior a cinco anos.

A indústria florestal possui como activos biológicos as florestas da qual obtêm os trocos para venda ou industrialização, os quais passa-se a designar por activos biológicos florestais.

Os activos biológicos florestais podem ser classificados em activos biológicos consumíveis, tendo em conta que as árvores das florestas representam por si mesmas o produto agrícola final da exploração florestal. Também podem ser classificados em activos biológicos permanentes, tendo em conta que o período de maturação das florestas é normalmente superior a 5 anos, embora estas produzam apenas uma colheita. Esta última classificação é bastante importante, pois permite a identificação das contas do balanço nas quais estes activos serão contabilizados tendo em conta o custo histórico.

Da revisão bibliográfica efectuada foram identificadas duas formas de contabilização dos activos biológicos, uma baseada no princípio do custo histórico e outra baseada no critério do justo valor prescrito pela IAS 41, das quais buscaremos nesta etapa as técnicas contabilísticas de cada uma delas aplicadas especificamente aos activos biológicos florestais, buscando deste modo o tratamento contabilístico que melhor retrate a realidade económico-financeira da indústria florestal.

Tendo em conta a contabilização pelo custo histórico, os activos biológicos florestais tratando-se de culturas permanentes dado o seu tempo de maturação, serão contabilizados pela capitalização de todos os custos necessários para a formação das florestas em uma conta que pode se designar de "florestas em formação". Após a floresta esteja pronta para a extracção das

²⁰ Entenda-se por florestas naturais as florestas que se desenvolveram sem a intervenção do homem.

árvores, as árvores são cortadas tornando-se desta forma o produto agrícola. Nesta altura os custos capitalizados até o momento são transferidos para a conta de existências respectiva consoante o destino dos troncos. Caso os troncos destinem-se a venda do produto bruto o custo acumulado será transferido para a conta de mercadorias, e no caso dos troncos destinem-se a transformação e venda dos produtos derivados o custo será transferido para a conta de matérias-primas.

No caso da exploração de florestas naturais por concessão legal, não haverá lugar para a capitalização dos custos de formação da floresta, dado que esta normalmente já se encontra formada. Neste caso os custos a considerar na conta de existências serão os custos referentes a extracção das árvores e a amortização do valor da licença de exploração da floresta.

Tendo em conta a contabilização pelo justo valor, os activos biológicos florestais deveram ser mensurados no reconhecimento inicial e em cada balanço pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda, excepto no caso em que o justo valor não poder ser fielmente mensurado. Caso exista um mercado activo para os activos biológicos florestais o justo valor será o preço cotado para esses activos nesse mercado. No caso das florestas em formação ou dos activos biológicos florestais em formação ou imaturos para as quais não existe um mercado activo, a IAS 41 indica o uso do valor presente dos fluxos de caixa líquidos descontados por uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente na determinação do justo valor desses activos nas suas condições actuais. Caso a empresa tenha acesso a vários mercados activos para os activos biológicos florestais ela devera considerar como mercado corrente para a determinação do justo valor o mercado mais relevante para a empresa.

Ainda sobre os preceitos da IAS 41 os activos biológicos florestais deveram ser apresentados separadamente na face do balanço patrimonial distinguindo-se os activos biológicos florestais que se encontram maduros ou prontos para a extracção e os imaturos ou que ainda não atingiram as especificações de extracção.

Analisando o registo dos activos biológicos florestais pela capitalização dos custos de formação da floresta até que ela esteja pronta, pode-se verificar que dificilmente este método acompanha o desenvolvimento natural da floresta e o seu acréscimo de valor, pois a terra e as condições ambientais contribuem de forma significativa na formação da floresta e não são incorporados na estrutura de custos, não sendo desta forma contabilizados e incorporados no valor das florestas a cada balanço patrimonial. Esta situação leva ao reconhecimento dos proveitos resultantes da exploração florestal somente na altura da venda ou utilização dos produtos derivados da exploração florestal.

Este reconhecimento tardio dos proveitos deve-se a incapacidade do método de registo pelo custo histórico de contabilizar o contributo do factor terra e das condições ambientais para o desenvolvimento das florestas ao longo de seu período de crescimento, o que leva ao reconhecimento dos benefícios proporcionados por estes factores ao longo dos vários anos somente na altura da venda dos produtos derivados da exploração florestal, não respondendo desta forma ao princípio de especialização do exercício, uma vez que transfere tanto o custo como o proveito de vários períodos anteriores para um único período, e não reflectindo em cada balanço patrimonial o incremento de valor das plantações proveniente do crescimento natural da floresta.

No entanto a contabilização pelo valor de custo de formação das florestas permite as empresas florestais conhecer o custo de formação de cada floresta, e essa informação pode ser utilizada para tomar decisões relevantes quanto ao melhor processo de cultivo. Desta forma o método de registo das florestas pela acumulação de custos pode ser preferido para efeitos de gestão, dada a informação que produz e sua relativa simplicidade em relação ao método de contabilização apresentado pela IAS 41.

Por outro lado podemos verificar que ao efectuar o registo dos activos biológicos florestais pelo critério do justo valor e sobre os preceitos da IAS 41 o contributo da terra e das condições naturais no desenvolvimento da floresta passam a ser de certa forma tomados em consideração, pois este método valoriza e registra os activos biológicos pelo valor de mercado e na sua condição actual, tentando desta forma registar a cada exercício económico o ganho resultante do

crescimento da floresta. Os custos incorridos nesse período para a formação da floresta serão considerados como custos do período, permitindo desta forma a especialização de exercício e uma representação mais realística do valor das florestas em uma determinada fase de seu desenvolvimento, na medida em que procura reflectir no balanço patrimonial o incremento de valor proveniente do crescimento natural da floresta.

No entanto a que recordar que os ganhos reconhecidos ao longo dos vários exercícios económicos até que a floresta esteja pronta para o abate só serão realizados na altura da venda ou utilização dos produtos derivados da extracção da floresta, pelo que tendo em conta o princípio da prudência e os fluxos de caixa da empresa, estes proveitos não deveram ser distribuídos antes que ocorra a venda ou utilização dos produtos derivados da exploração florestal.

Da aplicação do critério do justo valor para a valorização dos activos biológicos florestais pode-se encontrar dificuldade na comparação de duas empresas do mesmo ramo e a operar na mesma região, pois para cada uma delas pode-se determinar um mercado relevante diferente embora as duas operem na mesma região e sobre as mesmas condições de cultivo, levando desta forma a divergência de valor para empreendimentos tecnicamente semelhantes, facto que põe em causa uma das necessidades da informação financeira que é a comparabilidade. Para além deste facto a determinação do justo valor pela actualização dos fluxos de caixa futuros mostra-se subjectiva, pois não estão claramente definidos os critérios a considerar na determinação da taxa de actualização dos fluxos de caixa futuros, o que possibilita uma certa subjectividade na determinação desta taxa para cada empresa. Por outro lado esta forma de valorização de activos biológicos é relativamente mais complexa e trabalhosa que a valorização pelo custo histórico.

Apesar das lacuna, do relativo grau de subjectividade e da relativa dificuldade de aplicação, a contabilização dos activos biológicos florestais pelo critério do justo valor prescrita pela IAS 41, mostra-se mais razoável que a contabilização pelo custo histórico, pois procura reflectir no balanço patrimonial das empresas de exploração florestal o proveito resultante do crescimento natural da floresta a cada exercício económico, levando a uma valorização e contabilização dos activos biológicos florestais mais realística. Por outro lado o justo valor pode ser determinado por outras técnicas não previstas na IAS 41 que se mostrem menos subjectivas, tal como a

determinação do valor das florestas através de uma avaliação independente por especialistas florestais.

ESTUDO DE CASO - INDUSTRIAS FLORESTAL DE MANICA (INFLOMA)

Apresentação da Empresa

A INFLOMA é uma entidade moçambicana constituída na década 80 como uma empresa estatal, por iniciativa presidencial do até então falecido presidente Samora Machal. A 15 de Junho de 1999 a INFLOMA tornou-se uma sociedade anónima de responsabilidade limitada com um capital social de trinta e nove milhões e sessenta e dois mil quinhentos meticais integralmente subscrito e realizado. A 1 de Abril de 2004 o estado moçambicano, num concurso lançado pelo ministério das Finanças, privatizou a INFLOMA através da venda de 312 500 acções, com o valor nominal de 100 MT cada uma, representativas de 80% do capital da empresa ao consorcio Sul-africano Komatiland Forest (Proprietary) Limited, tendo os restantes 20% permanecido com o governo moçambicano sob representação do IGEPE – Instituto de Gestão das Participações do Estado.

A Komatiland Forests (Pty) Limited (“Komatiland”) é uma empresa de exploração florestal sul-africana com operações em Mpumalanga e Limpopo. A Komatiland Forests (Pty) é uma subsidiária integralmente possuída pela South African Forestry Company Limited (“SAFCOL”), sendo a SAFCOL uma empresa integralmente possuída pelo governo da República da Africa do Sul representado pelo Departamento de Empreendimentos Públicos (Department of Public Enterprises – DPE).

A INFLOMA foi constituída com o objectivo social de exercício da actividade de exploração da indústria florestal, reflorestamento, processamento e comercialização de madeira serrada e seus derivados, fornecendo ao mercado nacional e internacional madeira de construção de alta qualidade e seus derivados.

A empresa tem desenvolvido a sua actividade a nível nacional na cidade de Maputo e na província de Manica nos distritos de Bandula, Messica, Penhalonga, Mavonde e Rotanda. A sede da empresa esta localizada na cidade de Maputo.

O plantio e abate do pinheiro e do eucalipto, para a venda de madeira não processada e para o processamento e venda de madeira processada e seus derivados constituem as principais actividades da empresa. Desta forma o cultivo do eucalipto e do pinheiro constituem actividades de grande importância para a empresa, assim como a contabilização dos activos biológicos florestais que surgem desta actividade.

A INFLOMA comercializa os seu produtos no mercado nacional nas províncias de Maputo e Manica, e no mercado internacional na Africa do Sul e Zimbabwe. A nível nacional a INFLOMA é a maior produtora e distribuidora de madeira para construção em Maputo e Manica, perfazendo desta forma uma quota de mercado na ordem de 40 a 50% do mercado nacional. Os seus concorrentes na exploração florestal a nível nacional são muito poucos e de pequena dimensão, a sua maior concorrência esta no mercado de venda da madeira processada.

O preço de venda dos produtos da INFLOMA, com especial destaque para a madeira processada, é determinado pela empresa, servindo de base para o calculo do mesmo o custo de abate da árvore, o custo de serração da madeira e o custo de transporte dos produtos da área de produção e transformação ao mercado de venda. A estes custos é acrescida uma margem de 25 a 30% na determinação do preço de venda da madeira processada.

Tendo em conta a conceitualização anteriormente apresentada, a INFLOMA pode ser classificada como uma empresa agrícola mista de policultura que se dedica a exploração florestal, uma vez que combina a terra, o trabalho e o capital no cultivo de eucaliptos e pinheiros para venda de madeira processada e não processada.

As Culturas da INFLOMA

A INFLOMA possui cerca de 80,000 hectares de plantações de eucaliptos e pinheiros na província de Manica nos distritos de Bandula, Penhalonga, Messica, Rotanda e Mavonde. As plantações destinam-se a produção de madeira de construção e seus derivados, possuindo neste momento plantações de eucalipto saligne e pinheiro elliot.

O pinheiro elliot é uma planta que produz uma madeira caracterizada por nós visíveis na madeira e uma cor amarelada, ela é muito usada para cobertura e forros. O eucalipto saligne é uma planta que produz uma madeira de cor rosada que pode apresentar nós, ela tem um grande valor estético.

O plantio de eucaliptos e pinheiros na INFLOMA é feito com a ajuda de técnicos qualificados e especializados de modo a garantir uma qualidade superior das plantas, da madeira e seus derivados, sendo usadas para o efeito várias técnicas especializadas no processo de cultivo das culturas.

As plantas para o cultivo do eucalipto e do pinheiro são adquiridas na Africa do Sul com não mais de um mês de vida. Recebidas as plantas, elas são numa primeira fase mantidas numa estufa onde são sujeitas a tratamentos e rega. Após dois meses, as plantas são retiradas da estufa e plantadas nas áreas de floresta numa distância mínima de mais ou menos 3 metros quadrados entre elas, sendo nesta segunda fase os custos suportados com as culturas, a mão-de-obra, a amortização das maquinas, a adubação e a rega. Depois de 6 meses, inicia-se a ultima fase do processo de cultivo, que consiste em podar as árvores para garantir o crescimento erecto das mesmas e capinar as áreas de cultivo para evitar que as ervas daninhas obstruam no desenvolvimento das plantas. Nesta ultima fase os únicos custos suportados com as culturas até que elas atinjam a maturação, são os gastos com a mão-de-obra para poda e as máquinas para capinar.

As plantações de eucaliptos e pinheiros da INFLOMA levam em media 15 a 25 anos para que atinjam a maturação e possam ser abatidas e transformados os troncos em madeira. Os eucaliptos atingem a sua maturação em 15 anos, enquanto que o pinheiro elliot leva de 18 a 25 anos para atingir a maturação.

Os eucaliptos e pinheiros da INFLOMA, constituem activos biológicos de acordo com a conceitualização anteriormente apresentada, uma vez que os eucaliptos e pinheiros são plantas vivas, controladas pela empresa como resultado de um processo de cultivo e das quais se espera que benefícios económicos futuros fluam para a empresa. E como seres vivos estas plantas estão sujeitas a processos de crescimento e degeneração.

Os eucaliptos e pinheiros da INFLOMA, podem ser classificados como activos biológicos consumíveis, uma vez que visam a produção de madeira para venda a partir da própria árvore, de tal forma que a própria árvore representa o produto agrícola primário.

Contabilização dos Activos Biológicos na INFLOMA

A INFLOMA após a privatização pela Komatiland Forest.Pty passou a fazer parte do grupo SAFCOL – South African Forest Company Pty, passando desde então a reportar não só pelo Plano Geral de Contas (PGC) mas também pelas IFRS - *International Financial Report Standards*, de modo a permitir a consolidação das contas da empresa as contas do grupo. Os relatórios financeiros produzidos pela empresa destinam-se aos gestores da empresa e aos accionistas.

O exercício económico da INFLOMA tem a duração de um ano, tendo seu início a 1 de Julho e fecho a 30 de Junho.

De acordo com o último balanço patrimonial, a INFLOMA possui um investimento em plantações de eucaliptos e pinheiros avaliado em cerca de 15 milhões de dólares norte americanos, o correspondente a cerca de 35% dos activos da empresa.

Na contabilização das culturas ou dos activos biológicos da INFLOMA, os custos suportados ao longo das várias fases de cultivo das florestas com a adubação, irrigação, poda e todos outros custos que contribuam para a formação da floresta, são reconhecidos como custos do período em que ocorrem e registados nas respectivas contas de custos segundo o PGC. De tal forma que o valor das plantações não será determinado pelo custo de produção.

O valor das plantações ou dos activos biológicos florestais da INFLOMA, constituídos por eucaliptos e pinheiros, é determinado através de uma avaliação das plantações por técnicos especializados, que tomam como base de avaliação o nível de crescimento das culturas, a qualidade das plantas, as queimadas sofridas e os cortes efectuados ao longo dos vários períodos, assim como as novas plantações. Segundo as políticas da empresa esta avaliação das florestas somente é efectuada de 3 em 3 anos, dado a gerência considerar que o desenvolvimento destas culturas num período de um ou dois anos não é significativo que justifique os elevados custos da consultoria para determinação do valor das plantações.

Aquando da avaliação da floresta, para efeitos de determinação do valor da floresta, os técnicos efectuam medições em termos de largura e altura das árvores por hectares e determinam a quantidade de madeira em metros cúbicos (cubicagem) que a floresta estariam em condições de produzir no seu estado actual. A cubicagem determinada pelos técnicos é depois valorizada pelo preço de mercado da madeira não processada por cubicagem, tendo em conta a qualidade da madeira e os custos de colocação da madeira no mercado. Desta forma os activos biológicos florestais da INFLOMA seriam avaliados a preço de mercado.

Desta avaliação determina-se o valor pelo qual as plantações serão contabilizadas ou registadas para efeitos de reporte financeiro do período e dos dois períodos subsequentes.

Depois de avaliadas as culturas e produzido o relatório de avaliação, é efectuado o registro da valorização das culturas. Para efeitos de registro do valor das culturas é efectuada uma comparação do valor de balanço das culturas até o momento, valor este que não sofreu nenhuma alteração deste a ultima avaliação, e o valor de avaliação das florestas pelo relatório dos especialistas no período corrente. No caso da comparação resultar no acréscimo do valor das plantações, o registo contabilístico será efectuado pelo debito da conta "Produtos ou serviços em curso" do activo circulante, reflectindo o incremento do valor das plantações, em contrapartida do credito da conta "Investimentos realizados pela empresa" da demonstração de resultados, reflectindo o ganho resultante da reavaliação da floresta. No caso da comparação resultar no decréscimo do valor das plantações, o registo contabilístico será efectuado pelo credito da conta "Produtos ou serviços em curso", reflectindo o decréscimo do valor das plantações, em contrapartida do debito da conta "Investimentos realizados pela empresa", reflectindo a perda resultante do decréscimo do valor das plantações.

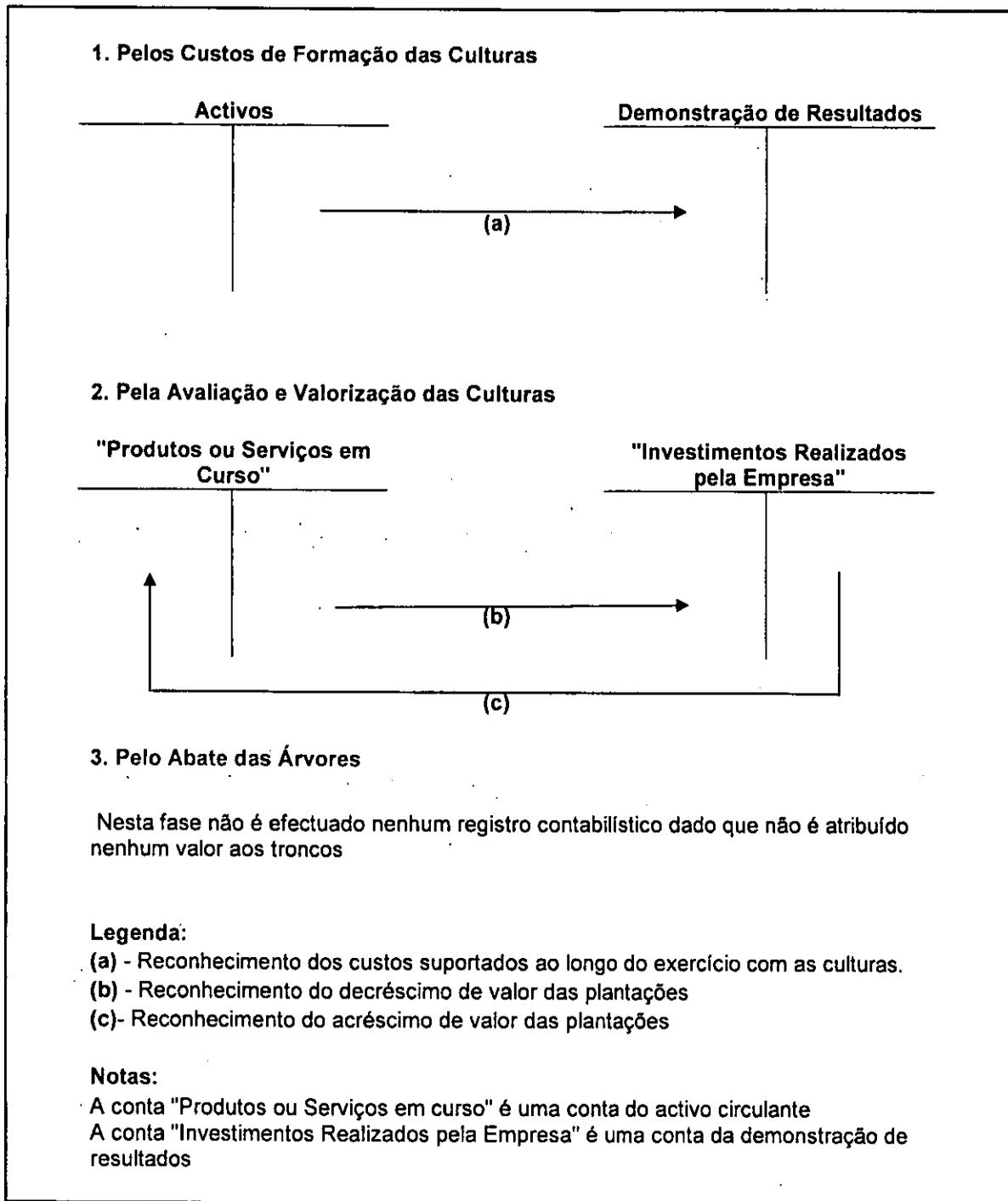
Aquando do corte das árvores da floresta, o preço de venda dos troncos é determinado pela cubicagem do seu volume de acordo com as tabelas do Ministério da Agricultura, não sendo nesta altura efectuado nenhum registo contabilístico pelo abate das árvores ou registo dos troncos no inventario.

Após o corte, a madeira pode ser vendida bruta pelo preço da tabela do Ministério da Agricultura ou levada ao processamento. No caso em que a madeira é vendida bruta, o registo contabilístico efectuado consiste no debito da conta "Clientes" ou "Disponibilidades" do balanço, pelo recebimento ou direito de receber, e credito da conta "Vendas de Meios circulantes materiais" da demonstração de resultados, pelo reconhecimento do proveito na venda dos troncos, para os quais não existe um custo específico associado. No caso em que a madeira é levada ao processamento, ela entra na fábrica de processamento valorizada ao custo de corte da árvore, sendo acrescidos os custos de processamento e transporte até ao armazém para obtenção do custo da madeira processada. Desta forma, a madeira processada fica valorizada no inventário da empresa ao preço de custo, que será acrescido de uma margem de lucro de 20 a 30% na determinação do preço de venda consoante a qualidade da madeira.

No entanto, o corte e processamento da madeira da INFLOMA é feita por uma pequena empresa subsidiária da INFLOMA, que suporta todos os custos com o corte e processamento da madeira, vendendo depois a madeira a INFLOMA pelo preço de custo. De tal forma que, o registo da entrada da madeira processada no inventario da empresa é feito pelo debito da conta "Produtos acabados" do activo circulante em contrapartida do credito da conta "Fornecedores" ou "Bancos" pelo pagamento ou reconhecimento do passivo.

Na altura da venda da madeira processada, é debitada a conta "Clientes" ou "Disponibilidades" do balanço e creditada a conta "Vendas de meios circulantes materiais" da demonstração de resultados, e pelo custo de saída é debitada a conta "Custo de meios circulantes materiais" da demonstração de resultados, pelo valor contabilístico dos bens vendidos, e creditada a conta "Produtos Acabados" do activo circulante.

Pode-se resumir o processo de contabilização dos activos biológicos da INFLOMA pelo seguinte esquema:



Análise das Técnicas de Contabilização de Activos Biológicos da INFLOMA

Analisando as técnicas de contabilização de activos biológicos florestais adoptadas pela INFLOMA, pode-se verificar que as mesmas procuram harmonizar-se aos preceitos prescritos pela IAS 41 no tratamento dos activos biológicos, uma vez que os custos incorridos com a formação das florestas são registados como custos do período em que ocorrem tal como o prescrito pela IAS 41, e não capitalizados conforme o prescrito pelo sistema de contabilização pelo custo histórico.

No entanto, analisando a determinação do valor de balanço das florestas pela INFLOMA, pode-se verificar que a empresa não determina o valor das suas culturas segundo os preceitos prescritos pela IAS 41, como também não efectua a avaliação das florestas em todos balanços patrimoniais anuais.

O valor dos activos biológicos florestais da INFLOMA, constituídos por florestas de eucaliptos e pinheiros, é determinado de 3 em 3 anos, através de uma avaliação das florestas por especialistas florestais, que tomam como base de avaliação o nível de crescimento das plantas, a qualidade das plantas, as queimadas sofridas e os cortes efectuados, sendo as florestas avaliadas pelo seu valor de mercado nas condições actuais. De tal forma que, as florestas não são avaliadas a cada data de balanço pelo valor presente dos fluxos de caixa líquidos descontados por uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente conforme indicado pela IAS 41 para este tipo de activos biológicos.

No que refere-se a avaliação das florestas da INFLOMA somente de 3 em 3 anos, deve-se notar que procedendo desta forma a empresa deixa de reconhecer os incrementos de valor das suas florestas de cada exercício económico, resultantes do crescimento das florestas e das novas plantações que ocorrem anualmente. Assim como, não reconhece o decréscimo de valor das florestas resultante dos cortes e de eventuais roubos, doenças, queimadas e outros variados riscos

a que estão sujeitas as culturas durante um exercício económico. Desta forma, a empresa difere o reconhecimento destes proveitos e perdas para o período em que ocorre a avaliação da floresta, quando no entanto os custos suportados com a formação das culturas, e as vendas resultantes do abate das culturas são reconhecidos no mesmo exercício em que ocorrem, não permitindo desta forma a compensação dos custos e proveitos.

Quanto ao método de mensuração adoptado pela INFLOMA na valorização dos seus activos biológicos de 3 em 3 anos, embora o mesmo não vá de encontro com os preceitos estabelecidos pela IAS 41 para este tipo de activos biológicos e não se enquadre nas outras técnicas indicadas por esta mesma norma para a valorização dos activos biológicos, este método leva em consideração o nível de crescimento das florestas tal como o método descrito pela IAS 41, assim como, considera na sua avaliação outros variados aspectos relacionados com a saúde e qualidade das culturas que não são de todo abrangidos no método indicado pela IAS 41, levando ambos os métodos a uma valorização das culturas nas suas condições actuais pelo preço de mercado. Por outro lado, a derrogação ao método de avaliação indicado pela IAS 41 não é de todo grave, dado que o método indicado pela IAS 41 também possui as suas deficiências e não é de aplicação obrigatória. Pelo que, embora a empresa não avalie os seus activos biológicos florestas pelo valor presente dos fluxos de caixa líquidos descontados tal como indicado pela IAS 41 para este tipo de activos biológicos, o método adoptado pela INFLOMA não leva a uma distorção material da real situação económico-financeira da empresa a quando da avaliação das florestas no referente aos activos biológicos.

Aquando da maturação das florestas na INFLOMA, as árvores são cortadas e não é atribuído nenhum valor aos troncos resultantes do corte das arvores, para além de não se reduzir o valor de balanço das florestas pelo corte das árvores, de tal forma que os troncos ficam sem valor patrimonial e as florestas mantêm o seu valor de balanço. Procedendo desta forma a empresa deixa de reconhecer o proveito ou incremento de valor resultante da colheita das arvores no período em que a mesma ocorre, diferindo o mesmo para o período em que ocorre a venda do produto final. Desta forma, não se verifica mais uma vez a especialização do exercício, como também por esta via o inventário da empresa fica subavaliado, enquanto as culturas da empresa ficam sobreavaliadas.

A IAS 41 prescreve a apresentação separada de cada grupo de activos biológicos nas demonstrações financeiras, encorajando a distinção entre os activos biológicos maduros e imaturos ou juvenis. No caso da INFLOMA, as florestas de eucaliptos e pinheiros encontram-se descritas separadamente na face do balanço patrimonial conforme a indicação da IAS 41, no entanto, não estão identificadas as florestas que já se encontram em condições de corte ou que atingiram essa condição dentro dos próximos 12 meses, das que ainda não estão nessa condição e não estarão até o próximo balanço patrimonial anual.

A ausência desta distinção na apresentação das demonstrações financeiras da INFLOMA compromete a leitura das demonstrações financeiras anuais, uma vez que não é possível identificar as florestas que contribuirão para o fluxo de benefícios económicos no próximo período, das florestas que somente proporcionaram benefícios económicos em períodos futuros. No entanto, a ausência desta distinção não compromete as demonstrações financeiras da INFLOMA face as IFRS, dado que esta distinção não passa de uma recomendação da norma, não sendo um procedimento de carácter obrigatório.

Pode-se também notar que, os ganhos que possam resultar da avaliação das florestas da INFLOMA são registados na demonstração de resultados contribuindo desta forma para o acréscimo dos resultados do exercício, que estão sujeitos a tributação e a uma possível distribuição pelos sócios da empresa. No entanto, a que considerar que estes ganhos não constituem proveitos realizados, mas sim acréscimos de valor que podem não vir a ser realizados. Neste caso, o pagamento do imposto sobre estes rendimentos e a distribuição destes resultados pelos sócios representariam uma fragilização da estrutura financeira da empresa, dado o risco de não realização destes proveitos.

As demonstrações financeiras da INFLOMA visam também satisfazer os requisitos de reporte estabelecidos pelo PGC. O PGC estabelece que os meios circulantes matérias, que são definidos como todos os meios que constituam a actividade normal da empresa, seriam valorizados no balanço das explorações agrícolas pelo valor realizável líquido, deduzido da margem normal de lucro. Sendo para tal, entendido como valor realizável líquido o que resulta da diferença entre o

preço de venda do bem e os necessários custos previsíveis de acabamento e venda.

Tendo sido a INFLOMA classificada como uma exploração agrícola florestal e os seus activos biológicos constituírem meios da actividade normal da empresa, pode-se enquadrar a INFLOMA e os seus activos biológicos no requisito do PGC anteriormente citado. No entanto, verificada a contabilização dos activos biológicos da INFLOMA, pode-se constatar que a empresa não satisfaz a este requisito uma vez que as suas florestas não são avaliadas a cada balanço patrimonial anual e os troncos que também constituem meios circulante matérias da empresa não são atribuídos nenhum valor no balanço.

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O objectivo geral do trabalho era de conhecer as diferentes formas de contabilização de activos biológicos geralmente aceites, e identificar o tratamento contabilístico que melhor retrate a real situação económico-financeiro para os activos biológicos florestais.

A contabilização dos activos biológicos pode ser efectuada segundo duas modalidades geralmente aceites, uma baseada na valorização dos activos biológicos pelo tradicional princípio do custo histórico e outra baseada na valorização dos activos biológicos pelo inovador critério do justo valor. A contabilização dos activos biológicos baseada na valorização dos activos biológicos pelo custo histórico distingue a contabilização da actividade agrária ou cultural da actividade zootécnica, sendo que na contabilização para a actividade agrária ou cultural deve-se distinguir as culturas temporárias das culturas permanentes, dado que esta classificação constitui a base para identificação do grupo de contas do balanço patrimonial onde se deve registar as culturas. Na contabilização dos activos biológicos pelo custo histórico os activos biológicos são avaliados e contabilizados pelos custos despendidos na formação das culturas. A contabilização dos activos biológicos baseada na valorização dos activos biológicos pelo critério do justo valor é prescrita pela IAS 41, sendo de acordo com a mesma os activos biológicos valorizados e contabilizados a cada balanço pelo seu valor de mercado menos custos estimados no ponto-de-venda procurando desta forma demonstrar a variação patrimonial ocorrida dum período para o outro com os activos biológicos na demonstração de resultados.

Os activos biológicos florestais tal como os demais activos biológicos, podem ser valorizados e contabilizados segundo as duas modalidades anteriormente mencionadas, no entanto para que melhor retratem a realidade patrimonial das empresas de exploração florestal eles deverão ser valorizados e registados a cada balanço patrimonial tendo em conta o critério de justo valor e os preceitos da IAS 41. No entanto, os ganhos resultantes da valorização das florestas pelo valor de mercado reportados ao longo dos vários exercícios antes da venda ou utilização dos produtos derivados da extracção da floresta não deverão ser distribuídos pelos sócios da empresa, dado o risco de não realização destes proveitos. Por outro lado, não se deve abandonar ou desvalorizar a

informação produzida pela contabilização dos activos biológicos florestais pelo custo histórico, dado que esta é bastante relevante na toma de decisões referentes as estratégias e técnicas de cultivo e extracção das florestas.

As técnicas de contabilização dos activos biológicos florestais adoptadas pela INFLOMA assemelham-se em alguns aspectos aos preceitos estabelecidos pela IAS 41, sendo o valor dos activos biológicos a cada balanço patrimonial determinado através de uma avaliação por especialistas florestais que tomam como base de avaliação o nível de crescimento das plantas, a qualidade das plantas, as queimadas sofridas e os cortes efectuados. No entanto, as técnicas adoptadas pela INFLOMA comprometem a apresentação da real situação económico-financeira da empresa no que refere aos activos biológicos, dada a periodicidade de avaliação das florestas, a não valorização do troncos a altura do corte e a não distinção das culturas maduras das imaturas.

No que se refere a contabilização dos activos biológicos florestais pela INFLOMA, pode-se apontar como recomendações para melhorar a apresentação das demonstrações financeiras, que seja realizada a valorização anual das florestas de modo a reflectir no exercício as alterações resultantes do crescimento da floresta e dos abates, como também a valorização dos troncos das árvores cortadas pelo valor realizável líquido na altura do corte, de modo a reconhecer o incremento de património daí resultante. Recomenda-se ainda, a distinção na fase das demonstrações financeiras das florestas que já se encontram em condições de corte ou que atingiram essa condição dentro dos próximos 12 meses das que ainda não estão nessa condição e não estarão até o próximo balanço patrimonial anual, de modo a destacar os activos biológicos que contribuirão para o fluxo de benefícios no próximo período, dos que somente proporcionarão benefícios em períodos futuros.

Recomenda-se ainda, que a INFLOMA e as demais empresas florestais que adoptem os preceitos inscritos na IAS 41, e que mantenham um controle extra contabilístico dos custos de formação das florestas nas suas diferentes fases para efeitos de gestão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ALVARES, J.M.C. BUENO, M.P.H. ROSA, A.C. (2005). *La contabilidad internacional en la producción de aceite de oliva*. ECO 19 Universidad de Jean – Espanha.- Foro Económico y Social .Disponível em www.expoliva.com/expoliva2005/symposium/comunicaciones/ECO-19.pdf. 2008
2. ANCELES, P.E.S. (2002). *Manual de tributos da actividade rural* (2 ed.). São Paulo: Atlas.
3. AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2005). *AASB 141 Agriculture*. Melbourne Victoria. Austrália. Disponível em www.aasb.com.au. 2008
4. Cai Kuai (2006). *Accounting Standards for Enterprises No.5 – Biological Assets*.
5. CASTEL-BRANCO, C. N. (2003). *Indústria e Industrialização em Moçambique: Análise da Situação Actual e Linhas Estratégicas de Desenvolvimento*.
6. COSTA, M.S. Et all. (2004). *Conhecimentos sobre Particularidades da Contabilidade Rural: Um Estudo Exploratório com Contadores da Região Metropolitana de Recife*. V.4, n.7, 17 pags, Porto Alegre.
7. COUGHLIN, P., LANGA, J. (1997). *Claro e directo: como escrever um ensaio* (2 ed.). Maputo: Livraria Universitária.
8. CREPALDI, S. A. (1998). *Contabilidade rural: uma abordagem decisoria* (2 ed.). São Paulo: Atlas.
9. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - SFAC 3. Disponível em www.fasb.org. 2008

10. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOA - SFAS 107. Disponível em www.fasb.org. 2008
11. FRANCO, H. (1991). *Contabilidade Industrial* (9 ed.). São Paulo: Atlas
12. FRANCO, H. (1997). *Contabilidade Geral* (23 ed.). São Paulo: Atlas
13. GALVAO, A. (1967). *Contabilidade Agrícola Global* (2ed.). Lisboa.
14. GIL, A. C. (2002). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa* (4ed.). São Paulo: Atlas
15. HONG KONG ACCOUNTING STANDARD BOARD. 2004. *HKAS 41 Agriculture*. Hong Kong. Disponível em www.hkicpa.org.hk. 2008
16. HORGEN, C., HARRISON, W. e BAMBER, L. (2002). *Accounting* (5ed.). Prentice Hall.
17. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. 1989. *Estrutura conceitual para a apresentação e preparação das demonstrações financeiras*. Disponível em www.iasb.org. 2008
18. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. *International accounting standards n° 1 – Apresentação das Demonstrações financeiras*. Disponível em www.iasb.org. 2008
19. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. *International accounting Standards n° 2 – Inventários*. Disponível em www.iasb.org. 2008
20. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. *International accounting standards n° 16 – Ativos Fixos Tangíveis*; Disponível em www.iasb.org. 2008

21. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. *International accounting standards n° 40 – propriedades de investimento*. Disponível em www.iasb.org. 2008
22. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. *International Accounting Standards n° 41 – Agricultura*. Disponível em www.iasb.org. 2008
23. IOB - Temática contábil e Balanços.(1996). *Contabilidade Agrícola – Alguns aspectos da cultura permanente*, Bol. n. 40/96: 394-400.
24. IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E., GELBCKE, E. R. (1994). *Manual de contabilidade das sociedades por ações – aplicável às demais sociedades*. São Paulo: Atlas
25. LIBONATI, J. J. (1996). *Modelo gerencial de apuração de resultado para empresa agrícola: enfoque do sistema de gestão econômica – GECON*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
26. MARION, J. C. (2000). *Contabilidade Rural* (6 ed.). São Paulo: Atlas.
27. MARION, J. C. (2002). *Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica* (7 ed.). São Paulo: Atlas
28. NOBES, C. PARKER, R. (2002). *Comparative international accounting* (7 ed.). New Jersey: Pearson
29. VALLE, F. (1987). *Manual de contabilidade Agrária* (2ed.). São Paulo: Atlas

ANEXO

Questões da Entrevista a INFLOMA

I – Conhecimento da Empresa

1. Quando é que a empresa foi constituída e com que objectivo? (Se possível poderiam fornecer o Boletim da republica).
2. Quando é que a empresa iniciou as suas actividades em Moçambique?
3. A empresa surge de uma iniciativa nacional, no que concerne ao modelo de negócio? Se não, de onde provem a iniciativa?
4. Que actividades a empresa têm vindo a desenvolver desde o seu surgimento?
5. Onde a empresa tem desenvolvido a sua actividade a nível nacional?
6. Do seu conjunto de actividades, qual delas constitui a actividade principal da empresa?
7. No conjunto de actividades da empresa, como classificam a actividade de plantio e corte de Eucaliptos, em termos do grão de importância para a empresa?
8. Qual é o principal mercado para os produtos da empresa?
9. Qual a cota de mercado da empresa?
10. Quem são os concorrentes da INFLOMA a nível nacional?
11. O preço de venda da madeira é dado pelo mercado ou determinado pela empresa? Se determinado pela empresa, quais as bases usadas para determinar o preço?

II – Conhecimento das Culturas da INFLOMA

1. Qual é a extensão de terras ocupadas com o plantio de Eucaliptos, tendo em conta o ultimo balanço patrimonial?
2. Onde estão localizadas as plantações de eucaliptos?
3. Qual a finalidade das plantações de eucaliptos?
4. Quanto tempo em media é necessário para que a plantação de eucaliptos esteja pronta

para o corte?

5. A empresa possui diferentes variedades de plantações de eucaliptos? Se sim, quais são e quais as diferenças entre elas?
6. Pode descrever o processo de cultivo de eucaliptos desde o plantio até ao corte da árvore? (Cadeia de Produção da sementeira até a colheita)

III – Contabilização das Culturas da INFLOMA

1. Em que padrões contabilísticos se baseia a informação contabilística preparada pela empresa? (Se reportam pelo PGC, IFRS, ambos ou outros).
2. A empresa faz parte de algum grupo, em que depois as demonstrações financeiras são consolidadas? Se sim, como é garantida a compatibilidade dos sistemas contabilísticos?
3. A empresa possui políticas contabilísticas específicas para a contabilização das florestas de eucaliptos e pinheiros? Se sim, quais são essas políticas?
4. A que entidades destina-se o relatório financeiro da empresa?
5. Qual a cota do activo da empresa que se encontra investida em plantações de eucaliptos tendo em conta o último balanço patrimonial? (Se possível poderiam fornecer as demonstrações financeiras dos últimos 3 anos).
6. Como são classificadas as plantações de eucaliptos no balanço patrimonial da empresa?
7. Como é determinado o valor das plantações de eucaliptos no final de cada exercício económico? (Método do custo, Valor de Mercado, Justo Valor, Valor realizável líquido)
8. Em que momento é reconhecido o proveito resultante das plantações de eucaliptos?
9. Como são tratados os custos incorridos com o tratamento das plantações até que elas estejam prontas?
10. A empresa tem algum financiamento destinado ao desenvolvimento das plantações de eucaliptos? Se sim, como são tratados os custos desse financiamento em relação ao valor das plantações?
11. Como são tratados os custos resultantes de situações extraordinárias como roubo ou queimadas das plantações de Eucaliptos?
12. Descrição de como é feito o registro contabilístico das florestas de eucaliptos e pinheiros a data do balanço. Quais as contas movimentadas no registro do valor das plantações?

13. A empresa dispõe de informações que possibilitem a determinação dos fluxos de caixa futuros das florestas de eucaliptos e pinheiros? Se sim, como são determinados os fluxos de caixa futuros?
14. Se possível poderia disponibilizar o Relatório financeiro da empresa e o consolidado para o grupo referente ao último exercício económico.
15. Como é determinado o valor dos troncos das árvores na altura do corte das árvores e quais as contas movimentadas pelo corte das árvores?
16. Quais as contas movimentadas pela transformação dos troncos das árvores em madeira? (Em que conta são alojados os custos de transformação?)
17. Quais as contas movimentadas pela venda dos troncos de madeira? Como é determinado o custo da venda?