

Juliana Estela Prata Cordeiro

A Problemática Contabilística dos Activos Biológicos

Mestrado em Gestão
Faculdade de Economia

Setembro 2010



UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

A Problemática Contabilística dos Activos Biológicos

Relatório de Estágio

2009/2010

Realizado por:

Juliana Estela Prata Cordeiro

Nº 2005007257

Relatório de Estágio no âmbito do Mestrado em Gestão
da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Estágio Realizado entre 15 de Março e 02 de Agosto de
2010 na entidade Conselho Contabilístico -
Contabilidade e Auditoria, Lda.

Orientador da FEUC: Professora Doutora Ana Maria
Rodrigues

Orientador da Entidade de acolhimento: Dr. Nuno
Miguel Antunes Borges de Oliveira Cardoso

Agradecimentos

Agradeço aos meus pais o apoio, a compreensão, todas as palavras de alento e por terem acreditado sempre em mim.

À minha irmã por tudo, pelas noites sem dormir, pela confiança, o amparo... por ser sempre o meu porto seguro.

Ao Joel pela presença, pela paciência, pelos conselhos e pelas vezes que me fez sorrir quando eu própria pensava que não conseguiria.

Às minhas amigas, Ana Filipa, Joana, Raquel e Luisa, simplesmente pela amizade e por todas as conversas que contribuíram para o meu crescimento pessoal.

Ao Dr. Nuno Baptista e Dr. Nuno Cardoso pela disponibilidade, ajuda, por todo o conhecimento que partilharam comigo e pela confiança que depositaram em mim desde início.

À Elsa por todas as conversas, tolerância e ajuda preciosa ao longo dos últimos meses.

À Doutora Ana Maria Rodrigues pela orientação.

À Doutora Graça Azevedo pela atenção.

Resumo

O presente relatório corresponde, numa primeira parte à actividade desenvolvida na Entidade Conselho Contabilístico – Contabilidade e Auditoria, Lda. onde se realizou o estágio curricular, cujas principais tarefas foram desenvolvidas no âmbito das práticas contabilísticas. Conjuntamente, adquiriu-se conhecimentos na área dos seguros e do sector bancário que constituíram uma mais-valia no estágio realizado.

Numa segunda parte, o estudo assenta na temática *A Problemática Contabilística dos Activos Biológicos* focando a atenção, naturalmente, nas recentes particularidades do novo Sistema de Normalização Contabilística que substituiu definitivamente o POC. O trabalho desenvolvido contribui com uma apreciação crítica da NIC 41 e NCRF 17 ao enquadrarem especificamente o sector agrícola que anteriormente não tinha destaque particular no sistema contabilístico nacional.

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

Abstract

The present research is in one hand related to the activity that was developed in Conselho Contabilístico – Contabilidade e Auditoria, Lda. where I made my internship that was focused on accounting methods. On the other hand, I had also the opportunity to learn about assurance and banking services.

The second part of this essay is related to *The Accounting on Biological Actives*, and is focused on recent particularities of the new national accounting system (SNC) that replaced the older one (POC). This paper compares those two normative systems by a critical point of view of NCRF 17 and NIC 41, which refer to agricultural sector that didn't have place in the past.

Key – Words: Accounting; Agriculture; Biological Actives; SNC

Índice

Introdução	9
I. Entidade de Acolhimento	11
1. Apresentação	11
2. Análise Estratégica da Empresa	13
2.1 Valores	13
2.2 Visão	13
2.3 Missão	13
2.4 Objectivos	14
2.5 Factores Críticos de Sucesso	14
3. Tarefas desenvolvidas no decorrer do estágio	14
3.1 Âmbito Contabilístico	14
3.1.1 Recepção dos documentos	15
3.1.2 Organização Contabilística	16
3.2 Outras Actividades Exercidas	17
II. Sector Agrícola	19
1. Activos Biológicos	19
1.1 Norma Internacional de Contabilidade 41: Agricultura	20
1.1.1 Apresentação sumária	20
1.1.2 Conceitos Relevantes	20
1.2 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 17: Activos Biológicos	21
1.2.1 Definições Gerais	22
1.2.1.1 Justo Valor	22
1.2.1.2 Mercado Activo	23
1.2.1.3 Quantia Escriturada	23
1.2.1.4 Subsídios Governamentais	24
1.2.2 Reconhecimento	25
1.2.3 Mensuração	25
1.2.4 Ganhos e Perdas	27
1.2.5 Divulgações	28
1.3 Tratamento Fiscal	28
1.4 Avaliação Crítica	29
2. Análise Comparativa entre POC e SNC – Agricultura	31

III. Enquadramento Prático: Activos Biológicos	33
1. Activos Biológicos: exemplos	33
1.1 Activos Biológicos Animais	33
1.1.1 Aquisição de Activos Biológicos consumíveis	33
1.1.2 Aquisição de Activos Biológicos de produção	34
1.1.3 Nascimento de Activos Biológicos	36
1.1.4 Modificações físicas e Alterações de preços consideradas em Activos Biológicos	36
1.2 Activos Biológicos Vegetais	37
1.2.1 Plantação	38
1.2.2 Produto Agrícola	38
1.2.3 Produto Agrícola incorporado na produção	39
1.3 Preços não disponíveis para Activos Biológicos	39
2. Caso Prático	40
Conclusão	49
Bibliografia	51
Anexos	54

Índice de Figuras

Figura 1: Evolução económico-financeira da Conselho Contabilístico	12
Figura 2: Etapas da Organização Contabilística	16
Figura 3: Exemplo do modelo de numeração dos documentos utilizado na Conselho Contabilístico	17
Figura 4: Aplicação da NCRF 17	22
Figura 5: Subsídios relacionados com Activos Biológicos	24
Figura 6: Mensuração segundo a NCRF 17	26
Figura 7: Código de Contas: SNC vs. POC	32
Figura 8: Ciclo de Postura dos ovos	41
Figura 9: Ciclo de Postura dos ovos da entidade OVO REI, Lda.	43

Lista de Acrónimos

CAE – Classificação de Actividades Económicas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

DC – Directriz Contabilística

DF – Demonstrações Financeiras

DL – Decreto-lei

EIRL – Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

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

IASB – *International Accounting Standards Board*

IASC – *International Accounting Standards Committee*

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

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

PME – Pequena e Média Empresa

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SIMA – Sistema de Informação de Mercados Agrícolas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE - União Europeia

Introdução

A primeira parte deste relatório corresponde às actividades desenvolvidas na Conselho Contabilístico – Contabilidade e Auditoria, Lda., entidade onde o estágio curricular foi desenvolvido. Apresentadas as principais tarefas desempenhadas que se centraram em torno das práticas contabilísticas, foram também adquiridos conhecimentos na área de Seguros e Banca, fazendo-se por conseguinte um balanço crítico sobre os diversos contributos dados e recebidos no decurso do estágio.

No entanto, mais que descritivo, este trabalho é também analítico, debruçando-se na segunda parte sobre o reconhecimento e mensuração dos Activos Biológicos e Produtos Agrícolas no momento da colheita no âmbito do Sistema de Normalização Contabilística.

Neste contexto, a adopção de normas comuns e universais revelou-se fulcral para a Contabilidade, impondo a implementação de um novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) que possibilitasse a harmonização de princípios e conceitos contabilísticos definidos e amplamente aceites por todos os órgãos e entidades, num contexto de globalização de mercados.

Este trabalho debruça-se sobre as alterações e diferenças que decorrem da grande alteração contabilística, nomeadamente no Sector Agrícola que possui hoje um tratamento contabilístico substancialmente diferente do que tinha no passado com o POC (Plano Oficial de Contas). Neste sentido, introduziram-se novos conceitos e o reconhecimento e mensuração dos activos biológicos e produtos agrícolas (no ponto de colheita) têm hoje um tratamento diferente.

Neste contexto, no sentido de se fazer um enquadramento histórico ao tema, até à entrada em vigor do novo sistema de normalização contabilística – SNC, os activos relacionados com a actividade agrícola eram pelo POC incluídos em determinados grupos de activos do balanço, nomeadamente, Imobilizado e Existências. A natureza da actividade agrícola, pelas suas especificidades, gera dúvidas e incertezas, uma vez que a transformação biológica, quer pela forma de crescimento, degeneração, produção ou procriação, alteram a substância do activo biológico, o que dificultava a sua normalização contabilística baseada no custo histórico.

Em Dezembro de 2000, o IASB, ainda denominado IASC, emitiu a primeira norma aplicável ao sector agrícola – NIC 41 e actualmente, apenas com o desenvolvimento da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 17 – Agricultura, surgem as primeiras orientações ao tratamento contabilístico destes activos a nível nacional.

A importância da actividade agrícola, e a diversidade de actividades neste sector determinou o seu reconhecimento pelo novo sistema contabilístico adoptado que veio

proporcionar às organizações, informação relevante e fidedigna que lhes permita um posicionamento mais real.

Pelo conjunto de razões apresentadas, o objectivo principal deste trabalho será debruçar-se sobre esta temática em específico, contribuindo com uma análise crítica e fundamentada com exemplos práticos, no sentido de melhor compreender-se a viabilidade das normas correspondentes ao sector agrícola e as alterações propostas pelas mesmas na mensuração e reconhecimento dos activos biológicos, sendo objecto de estudo na segunda e terceira parte deste trabalho.

Os objectivos que se propõem são claros e, se num primeiro momento, passam por (i) apresentar a entidade onde se realizou o estágio curricular e (ii) descrever a actividade desenvolvida no decurso do mesmo; posteriormente (iii) analisar especificamente as normas correspondentes ao sector agrícola e (iv) identificar vantagens e desvantagens no seu tratamento contabilístico.

I. Entidade de Acolhimento

*“A empresa tornou-se, pela sua dimensão e alcance,
uma instituição mais pública que privada.”*

Arthur Chamberlain

1. Apresentação

A *Conselho Contabilístico - Contabilidade e Auditoria Lda.*, cujo objecto social se caracteriza pela prestação de serviços no âmbito da Contabilidade e Auditoria, iniciou a sua actividade a 9 de Janeiro de 2002 e pretende com o seu *know – how* e modo de trabalho, alterar o tradicional conceito de “gabinete de contabilidade” para o “parceiro que qualquer organização procura”.

Com um capital social de 5000€, nasce inicialmente pela vontade dos seus fundadores, mantendo-se uma pequena empresa que se foi impondo e crescendo de forma progressiva e sustentada. A *Conselho Contabilístico* caracteriza-se como uma PME e juridicamente, como uma sociedade por quotas, cujo CAE corresponde ao código 69200 - Actividades de Contabilidade e Auditoria; Consultoria Fiscal.

A sua progressiva evolução permitiu que cinco anos após a sua fundação, fossem inauguradas instalações que vieram possibilitar condições óptimas para assegurar uma actividade permanente que melhor respondesse às solicitações dos seus clientes.

Com a pretensão de proporcionar a cada cliente um apoio inteiramente especializado, disponibiliza um conjunto de serviços nas áreas da Contabilidade Geral e Analítica, Recursos Humanos, Planeamento Fiscal, Consultoria, Análise e acompanhamento de projectos, entre outros. Por outro lado, dispõe ainda de um conjunto de valências no âmbito do sector Bancário e Seguros.

Atendendo a que um dos sócios¹ da entidade de acolhimento é promotor do Banco Santander Totta, a *Conselho Contabilístico* pratica determinados serviços bancários, os quais

¹ Sócios – Gerentes:

Nuno Miguel Marques Baptista

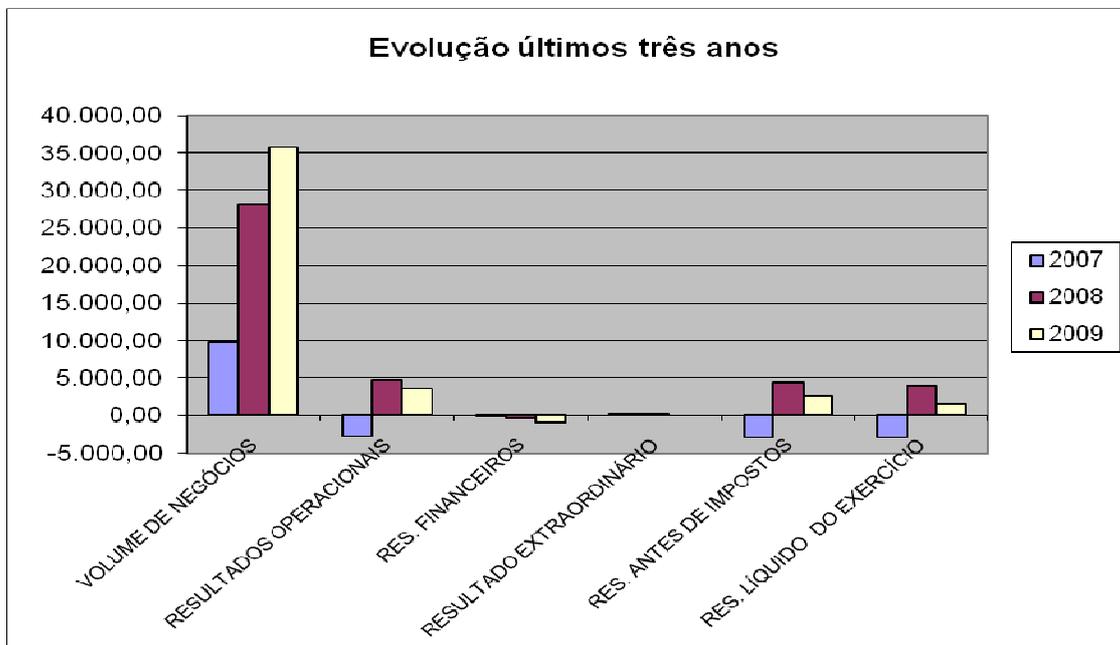
Nuno Miguel Antunes Borges de Oliveira Cardoso

não envolvem transacções monetárias. Por outro lado, a entidade estabeleceu recentemente protocolo com a SEGILINK², colaborando com a mesma na angariação de seguros.

A *Conselho Contabilístico - Contabilidade e Auditoria Lda.* possui uma carteira de clientes extremamente alargada, desde Micro empresas a PME's³. Por último, convém ainda realçar que as receitas da entidade provêm essencialmente dos serviços de contabilidade e em reduzida proporção, das comissões relativas aos serviços prestados dos sectores bancário e seguros.

Em complementaridade ao referido, de seguida pode ver-se a evolução de alguns indicadores económico-financeiros da empresa, referentes aos últimos três anos.

Figura 1 – Evolução económico-financeira da Conselho Contabilístico



Fonte: Conselho Contabilístico (Dr. Nuno Baptista)

2. Análise Estratégica da Entidade de Acolhimento

O contínuo e sustentável crescimento de qualquer entidade passa pela aposta numa estratégia clara e eficiente que responda de forma adequada às suas necessidades. Neste sentido, é necessária a definição dos valores, visão, missão e objectivos estratégicos, sob os quais rege as suas práticas.

² Empresa, pertencente ao Grupo Lena que oferece aos seus clientes todos os ramos de mediação de seguros disponíveis no mercado, assim como soluções disponibilizadas por todas as seguradoras a operarem no mercado nacional.

³ Certificada enquanto PME a 24 de Abril de 2008.

2.1. Valores

Os valores consistem nos ideais que caracterizam a missão da empresa; são um conjunto de princípios e padrões de conduta que devem ser respeitados.

Como é explicado por Lisboa (2004)⁴ *esta dimensão está muito ligada aos comportamentos moralmente aceitáveis ou às condutas condenadas no âmbito da actividade da organização. Estes valores podem ser difundidos pela administração através de políticas activas ou podem emergir de forma espontânea entre os trabalhadores da empresa como resultado das influências sociais subjacentes ao meio social em que operam e em que estão integrados.*

Identifica-se na Conselho Contabilístico um conjunto de valores que correspondem à sua conduta ética e consubstanciam-se na valorização da **qualidade** dos serviços prestados; **pontualidade** no cumprimento dos prazos de entrega; **seriedade** em todas as tarefas que realiza, bem como na relação directa que mantém com clientes e fornecedores e **flexibilidade** na resposta prestada.

2.2. Visão

A visão traduz um conjunto de intenções e aspirações para o futuro.

Por conseguinte, a visão da Conselho Contabilístico, passa pela sua sustentabilidade futura nos mercados onde actua, assumindo-se a qualidade do serviço prestado o factor preponderante no crescimento da empresa, pelo que, sempre aquando da potencial entrada de novos clientes se verifique, é ponderado se a estrutura da organização permite manter a qualidade do serviço oferecido.

2.3. Missão

Por sua vez, a missão deve revelar a identidade da organização, a sua razão de ser, as suas principais actividades e funções dentro do negócio definido. Para Lisboa (2004)⁵ *a missão deve assumir também a função de principal elemento motivador e orientador da formulação da estratégia na empresa.*

A Conselho Contabilístico define como missão, *disponibilizar aos clientes uma carteira de serviços que vão muito para além do cumprimento das obrigações fiscais, pois, acima de tudo, consideramos a contabilidade como uma preciosa ferramenta de suporte à gestão do negócio de cada um.*

⁴ Cit in João Lisboa, "Introdução à Gestão das Organizações", 2004, p. 267.

⁵ Cit in João Lisboa, Ob cit., 2004, p. 186.

2.4. Objectivos

Os objectivos pretende-se que sejam quantificáveis, calendarizáveis e motivadores e devem sempre articular-se com a missão da entidade. Neste sentido, a Conselho Contabilístico define como objectivo, *aumentar o volume de negócios, apostando sempre na qualidade dos serviços prestados.*

2.5. Factores Críticos de Sucesso

A *Conselho Contabilístico* aposta acima de tudo na qualidade dos serviços que presta e numa gestão eficiente dos recursos de que dispõe. Prevalece ainda uma harmoniosa atmosfera de trabalho onde é dada primazia ao respeito e confiança.

Os valores são considerados a base de toda a estrutura organizacional, o que permite uma elevada eficácia na prestação dos serviços oferecidos e a credibilidade perante os seus clientes.

3. Tarefas desenvolvidas no decorrer do Estágio

O manancial de conhecimentos teóricos adquiridos no desenvolvimento curricular do curso é o alicerce principal do *know-how* perante a confrontação com as primeiras experiências práticas e que no fundo, colocam à prova tudo o que se aprendeu. Neste contexto, o estágio realizado resulta no primeiro teste prático que confronta a ansiedade de principiante com os conhecimentos, permitindo durante as vinte semanas que o materializam, desenvolver competências e diversificadas tarefas que concluem a formação que se iniciou cinco anos antes. Na entidade Conselho Contabilístico – Contabilidade e Auditoria, Lda. foram desenvolvidas tarefas essencialmente no âmbito da contabilidade financeira, mas também de âmbito bancário e seguros, as quais vão ser abaixo explanadas.

3.1. Âmbito Contabilístico

Quando se fala de Contabilidade, há conceitos que se relacionam e que etimologicamente se associam. Neste sentido e antes de ser apresentado com detalhe o trabalho desenvolvido, parece necessário distinguir contabilidade de informação contabilística. Para Lopes de Sá (2010) *contabilidade e informação contabilística não são conceitos idênticos*

*nem equivalentes, tal como foi referido. Para o autor, a Contabilidade é um agregado de conhecimentos de natureza científica que explica a razão dos acontecimentos havidos com o património dos empreendimentos, a partir de relações lógicas; por sua vez, a informação contabilística é apenas um relato sobre um acontecimento ou fenómeno patrimonial*⁶.

A relação de proximidade e contiguidade entre a Contabilidade e a Fiscalidade obriga a que muitas das actividades desenvolvidas se prendessem com obrigações fiscais a que as empresas estão legalmente sujeitas. Neste contexto, as obrigações fiscais a cargo da Conselho Contabilístico cuja obrigatoriedade coincidiu com o período do estágio foram a Modelo 22⁷, a Declaração Periódica de IVA⁸, a IES⁹ e a Declaração de IRS de pessoas singulares.

A Modelo 22 corresponde a uma declaração periódica de rendimentos relativos ao IRC e como tal, constitui uma obrigação fiscal.

O processo do apuramento do IVA é feito na Conselho Contabilístico, automaticamente pelo *software* SNC2010¹⁰, porém, o mesmo exige uma averiguação posterior efectuada manualmente ou através da ferramenta *Excel*.

A IES por sua vez, *agrega num único acto, o cumprimento de quatro obrigações legais, (i) Entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 109.º do CIRC e no n.º 1 do artigo 113.º do CIRS, quando respeite a pessoas singulares titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada (EIRL); (ii) Registo da prestação de contas junto das conservatórias do registo comercial (n.º 1 do artigo 15.º do Código do Registo Comercial); (iii) Prestação de informação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística (n.º 1 do artigo 6.º da Lei do Sistema Estatístico Nacional); (iv) Prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal (artigo 13.º da Lei Orgânica do Banco de Portugal).*¹¹

Por último, a declaração de IRS, realizada a particulares, traduz-se num modelo respeitante ao *imposto que tributa o valor anual dos rendimentos (quer em dinheiro quer em espécie, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos)*¹².

3.1.1. Recepção dos documentos

O processo contabilístico tem verdadeiramente início com a recepção dos documentos que num momento posterior, serão tratados contabilisticamente. Os documentos recepcionados, *“escritos comerciais que descrevem e comprovam os factos patrimoniais*

⁶ António Lopes de Sá, “Realidade sobre as normas internacionais de Contabilidade”, in *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas: Edição Especial SNC*, (Janeiro), 2010, p. 6.

⁷ Anexo 1.

⁸ Anexo 2.

⁹ Anexo 3.

¹⁰ Anexo 4.

¹¹ http://www.ctoc.pt/fotos/editor2/IES%20%20Rosto%20e%20Anexos%20A%20a%20D%20_2_.pdf

¹² <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/GuiadoInvestidor/SistemaFiscal/Paginas/OqueeolR.S.aspx>

descritos pela contabilidade” (Borges *et al*, 2003) são seguidamente guardados pela *Conselho Contabilístico* e analisados individualmente.

3.1.2. Organização Contabilística

A Organização Contabilística compreende várias etapas que são importantes de ressaltar como distintas do processo ocorrido anteriormente e que são graficamente representadas na figura abaixo.

Figura 2- Etapas da Organização Contabilística



Fonte: Realização Própria

Após a análise cuidada de cada documento, atendendo à sua forma legal e às particularidades exigidas pelo artigo 36º, nº5 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), os mesmos são separados por meses e arquivados em Diários.

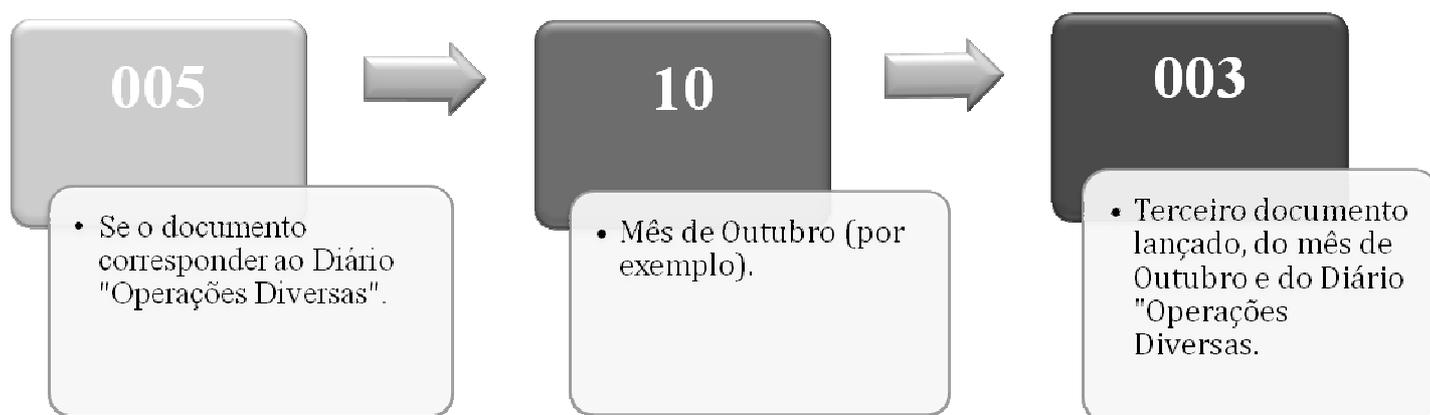
De seguida, atendendo ao Código de Contas¹³ previsto no Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em cada documento é identificado e anotado o adequado registo contabilístico.

¹³ O Código de Contas, segundo o Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de Julho traduz-se numa estrutura codificada e uniforme, que visa acautelar as necessidades dos distintos utentes, privados e públicos e alimentar o desenvolvimento de plataformas e base de dados particulares e oficiais.

Por último os documentos são numerados e lançados no *software SNC2010*¹⁴ tendo em conta as características próprias de cada um (data, conta, numeração, tipo de documento e valor).

O método utilizado na numeração dos documentos é composto por oito dígitos: os três iniciais que correspondem ao diário em causa (seja, compras, vendas, bancos, operações diversas, entre outras); os dois seguintes respeitantes ao mês do documento e por fim, os três últimos que representam a ordem de lançamento de cada um¹⁵.

Figura 3- Exemplo do Modelo de numeração dos documentos utilizado na Conselho Contabilístico



Fonte: Elaboração Própria

3.2. Outras actividades exercidas

Tal como foi referido anteriormente, a Conselho Contabilístico – Contabilidade e Auditoria, Lda. presta serviços enquanto angariadora de seguros para a entidade SEGILINK. A angariação inicia-se através da recepção do pedido de seguro. Procede-se à recolha de um conjunto de documentos pessoais do cliente, bem como de informação necessária ao ramo de seguro¹⁶ que é pretendido (Anexo 7) e ao estabelecer-se contacto com a seguradora, é solicitada a cotação¹⁷ pretendida pelo cliente, devolvendo-a por sua vez ao mesmo.

¹⁴ Desenvolvido pela Entidade *Comograma*, *Snc2010* é o *Software* Interno utilizado na Conselho Contabilístico para o tratamento dos dados contabilísticos. **SNC2010** é um instrumento para o processamento de contabilidades organizadas e permite ainda fazer a gestão declarativa e fiscal da maior parte do tipo de entidades sujeitas ao seu cumprimento legal para além de integrar outras aplicações de gestão, nomeadamente o *Fac2009* (Anexo 5), *SAL2007* e *lmo2010*.

¹⁵ Anexo 6.

¹⁶ A Segilink distingue os seus seguros em dois grandes grupos: Ramo Vida e Ramo Não Vida. O primeiro engloba seguros de Vida, Reforma, Saúde e Acidentes Pessoais. Fazem parte do Ramo Não Vida, os seguros Automóvel, Acidentes de Trabalho, Multi-Riscos e Obras e Montagens.

¹⁷ Anexo 8.

Seguidamente, obtida a cotação, procura-se a aceitação da mesma por parte do potencial cliente. Estabelecido o acordo, são remetidos à SEGILINK os seus dados pessoais para efeitos de conclusão do processo.

Por outro lado e relativamente à prestação de serviços bancários, a Conselho Contabilístico surge como intermediária entre o Santander Totta e o potencial cliente. Neste sentido, as principais operações realizadas resumem-se à abertura de contas, propostas de concessão de crédito, pedidos de esclarecimentos diversos, entre outras.

II. Sector Agrícola

1. Activos Biológicos

Os registos contabilísticos próprios, contas específicas integrantes no Código de Contas vigente, passa pela adopção de algumas Directrizes Europeias e ainda das Normas Internacionais de Contabilidade provenientes do International Accounting Standard Board.

A referida norma surgiu com o objectivo de prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e divulgações relacionadas com a actividade agrícola. Trouxe também um novo conceito de actividade agrícola, novas interpretações e novos significados a elementos do sector, designadamente, o conceito de Activos Biológicos e a sua recomendação de mensuração ao seu justo valor por afastamento do custo de aquisição.

Segundo Williamson (2002)¹⁸, a mensuração dos activos biológicos encontra-se bem documentada pela NIC 41. No entanto, esta carece quanto à clarificação da sua implementação, não facultando informação suficiente que possibilite aos especialistas das DF esclarecer eventuais dúvidas relativamente à sua implementação.

Burnside (2005), por sua vez, aponta algumas desvantagens ao concluir que a mensuração dos activos biológicos segundo esta norma, pressupõe um acréscimo significativo de trabalho aos preparadores das demonstrações financeiras, decorrente do facto de a mensuração ao justo valor ser de difícil apuramento. Refere ainda, que muitas das empresas agrícolas não possuem conhecimentos mínimos que lhes permitam aplicar correctamente a NIC 41; e que os órgãos de gestão destas empresas demonstram alguma preocupação e receio quanto ao impacto nas DF, resultantes das variações constantes do justo valor dos activos biológicos.

Neste contexto, surge a nível nacional a NCRF 17 – Agricultura, que vem regular este sector com o reconhecimento dos activos biológicos e produtos agrícolas no momento da colheita.

Para Medeiros (2009) a determinação do método a utilizar, no reconhecimento e mensuração dos activos biológicos segundo a NIC 41 foi fortemente influenciada (i) pelo contexto onde está inserido o mercado agrícola; e (ii) pelas consecutivas alterações biológicas que ocorrem nos activos no decorrer de um processo produtivo (a forte correlação entre benefícios económicos futuros e a transformação biológica dos activos); considerando para tal, que o justo valor seria o método que maior relevância, fiabilidade, comparabilidade e inteligibilidade daria às Demonstrações Financeiras.

¹⁸ Cit in Rogério Medeiros, *NCRF 17 versus POC: Activos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita*, 2009, p. 14.

1.1. Norma Internacional de Contabilidade 41 – Agricultura¹⁹

1.1.1. Apresentação Sumária

Aplicável às demonstrações financeiras dos períodos contabilísticos que se iniciem em (ou após) 01 de Janeiro de 2003, a NIC 41 tem por objectivo criar e adequar o tratamento contabilístico da actividade agrícola, bem como as suas demonstrações financeiras. Refere-se a subsídios governamentais, activos biológicos e ainda produtos agrícolas no momento de colheita, sendo que aos dois últimos mencionados, se aplicam os critérios do reconhecimento e mensuração como irá ser explicado à frente.

1.1.2. Conceitos relevantes

Actividade Agrícola - *Gestão por uma empresa da transformação biológica de activos biológicos para venda, em produto agrícola, ou em activos biológicos adicionais. A actividade agrícola cobre uma escala diversa de actividades; por exemplo, criação de gado, silvicultura, safra anual ou perene, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e aquacultura (incluindo criação de peixes).*²⁰

Produto Agrícola - *Produto colhido dos Activos biológicos da entidade.*²¹

Activo Biológico - Animal ou planta vivos (§ 5). Pode ainda ser consumível ou de produção.

Os activos biológicos consumíveis são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activo biológico (§40) e para efeitos do Balanço são activos correntes²². Activos Biológicos de produção são todos aqueles que não sejam considerados consumíveis (§ 40), sendo que para efeitos do balanço são activos não correntes.

Ainda o § 41 distingue Activos Biológicos maduros (ou adultos) ou imaturos (ou juvenis). Os primeiros são os que tenham atingido as especificações de colheitas (relativamente aos activos biológicos consumíveis) ou sejam susceptíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos activos biológicos de produção).

¹⁹ A NIC 41 foi adoptada pela União Europeia pelo Regulamento CE nº 1126/2008 da Comissão.

²⁰ <http://www.knoow.net/cienceconempr/contabilidade/actividadeagricola.htm#vermais>

²¹ Cit in CTOC, IRC: Alterações na sequência da adopção do SNC, Bloco formativo II, 2009, p.42.

²² Pelo §8 da NCRF 1, Activo Corrente é um activo que satisfaça qualquer dos seguintes critérios, (i) se espera que seja realizado, ou se pretende que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade; (ii) esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado; (iii) se espere que seja realizado num período de doze meses após a data do balanço, ou (iv) seja caixa ou um equivalente de caixa a menos que lhe seja limitada a troca ou o uso para liquidar um passivo pelo menos doze meses após a data do balanço. Sendo Activo não corrente os que não satisfaçam os pontos do estabelecido enquanto activo corrente.

Transformação Biológica - Transformação que *resulta de mudanças nos activos decorrentes de crescimento, degeneração e procriação*. Por conseguinte, a partir da mesma *podem surgir produtos decorrentes de activos biológicos, os quais são classificados inicialmente como produção agropecuária*.²³

Grupo de activos biológicos – *Agregação de animais ou plantas vivos semelhantes*.²⁴

Colheita – *Separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida do mesmo*.²⁵

Dada a semelhança entre os parágrafos da NIC 41 e da NCRF 17, irá focar-se a análise nesta última.

1.2. Norma Contabilística e de Relato Financeiro 17 - Agricultura²⁶

Na contabilização de um Activo Biológico, devem ser observadas as orientações de Norma Contabilística e de Relato Financeiro 17 - que prevê o reconhecimento e mensuração do mesmo e ainda de produtos agrícolas no ponto de colheita.

Para Medeiros (2009) esta norma é de aplicação exclusiva à actividade agrícola, entendida como a gestão das alterações que ocorrem nos activos biológicos, por via da sua transformação em produtos agrícolas ou em outros activos biológicos, para posterior comercialização.

A NCRF 17 contempla o modo de reconhecimento e mensuração de activos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação²⁷; da mensuração inicial do produto agrícola no ponto de colheita²⁸ (§ 11 a 34); a contabilização de subsídios governamentais relacionados com activos biológicos (§ 35 a 39); e as divulgações que deverão constar das demonstrações financeiras (§ 44 a 47).

²³ <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:kF9Th1cdDFQJ:www.milenio.com.br/siqueira/Trab.332.doc+FAIR+VALUE+ACCOUNTING+E+SUAS+APLICA%C3%87%C3%95ES+NAS+ATIVIDADES+AGROPECU%C3%81RIA&cd=2&hl=pt-PT&ct=clnk&gl=pt>

²⁴ Cit in Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, *Normas Internacionais e de Relato Financeiro*, 2003, p. 41.

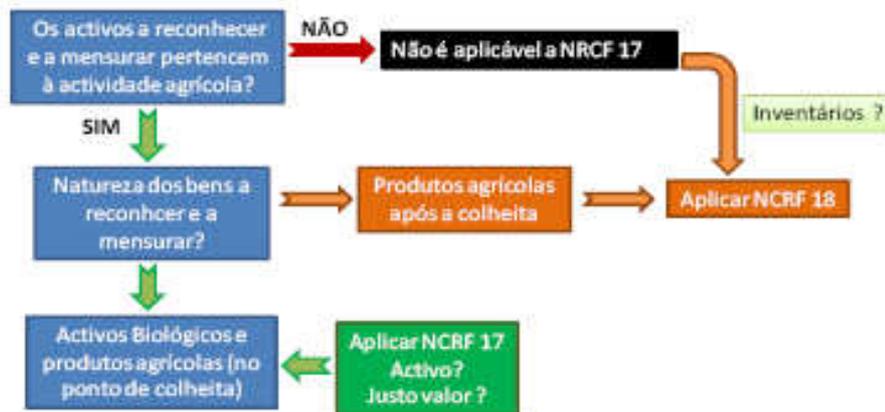
²⁵ Cit in Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, *Ob. Cit.*, 2003, p. 41 – 47.

²⁶ Anexo 10.

²⁷ Segundo o § 8 da NCRF 17, entenda-se por crescimento, *um aumento de quantidade ou melhoramento na qualidade de um animal ou planta*; Degeneração *uma diminuição na quantidade ou deterioração na qualidade de um animal ou planta* e Procriação *a criação de animais ou plantas vivos adicionais*.

²⁸ O produto agrícola que é colhido dos activos biológico apenas é compreendido pela NCRF 17 no momento da sua colheita. Após a colheita, é aplicada a NCRF 18 – Inventários ou uma outra aplicável.

Figura 4- Aplicação da NCRF 17



Fonte: Medeiros (2009)

Neste sentido, a NCRF 17 contabiliza (i) activos biológicos; (ii) produtos agrícolas no ponto de colheita e (iii) subsídios governamentais. De forma mais genérica, referindo-se o tratamento contabilístico da actividade agrícola, a norma em referência, compreende uma escala alargada de actividades que possuem características comuns, como, (i) a capacidade de alteração; (ii) a gestão de alterações e (iii) a mensuração das mesmas (§ 7).

1.2.1. Definições Gerais

A NCRF 17, para uma melhor percepção do seu conteúdo, refere um conjunto de definições. Podem considerar-se as definições relacionadas com a agricultura, referidas e discriminadas anteriormente, aquando do estudo da NIC 41 e as definições gerais que englobam os conceitos de Justo Valor, Mercado Activo, Quantia Escriturada e Subsídios Governamentais.

1.2.1.1. Justo Valor

Segundo o § 9 da NCRF 17, justo valor traduz-se na *quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.*

De acordo com o POC, as contas anuais das empresas devem apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações realizadas; imagem que pressupõe que a informação seja elaborada sem preconceitos ou juízos prévios, tendo por base o critério valorimétrico do custo histórico. Contudo, segundo Azevedo (2005), *as normas do IASB optam cada vez mais pela aplicação do critério valorimétrico do justo valor não só para os instrumentos financeiros, mas também para outros activos, designadamente os biológicos. O FASB descreve justo valor como a quantia pela qual um activo (ou passivo) pode ser comprado (ou contraído) ou vendido (ou acordado) numa transacção corrente entre as*

partes interessadas, isto é, desde que não seja forçado a efectuá-lo²⁹, tendo presente a ideia de que o justo valor de um activo é baseado na sua localização e condição presentes (§ 10, NCRF 17)

1.2.1.2. Mercado Activo

Mercado Activo é um mercado no qual se verifica a existência de três condições (i) *homogeneidade dos itens negociados dentro do mesmo; (ii) que os mesmos itens possam ser encontrados em qualquer momento por compradores e vendedores dispostos a isso e (iii) que os preços estejam disponíveis ao público (§ 9)*. Neste sentido, pode referir-se que *se existir um mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola no seu local e condição actuais, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse activo. Se uma entidade tiver acesso a diferentes mercados activos, a entidade usará o mais relevante. Por exemplo, se uma entidade tiver acesso a dois mercados activos, usará o preço existente no mercado em que espera que seja o usado³⁰ (§ 18)*. As cotações oficiais de mercado disponibilizadas pelo SIMA são exemplo disso mesmo.

Por outro lado, na eventualidade de não existir mercado activo, deverá ter-se em consideração toda a restante informação disponível acerca do activo em causa. Neste sentido *uma entidade usará um ou mais dos indicadores que se seguem, quando disponíveis, na determinação do justo valor: (i) o preço mais recente de transacção no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transacção e a do balanço; (ii) os preços de mercado de activos semelhantes com ajustamento para reflectir diferenças; ou (iii) referências do sector (§ 19)*. Porém, *não havendo um mercado activo, a determinação do justo valor implicará sempre juízos de valor, podendo deste modo incorporar um elevado grau de subjectividade³¹*, logo, a norma refere um tratamento de excepção: *mensuração pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada (§ 31)*.³²

1.2.1.3. Quantia Escriturada

Quantia escriturada representa *a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes (§ 9)*. Quantia escriturada e imparidade surgem como dois conceitos relacionados. Neste âmbito, verifica-se uma perda de imparidade quando ocorre um excedente da quantia escriturada de um activo em relação à sua quantia recuperável.

²⁹ Cit in Joaquim Teixeira *et al.*, *A Valorimetria dos stocks de vinho do Porto: uma abordagem contabilístico-fiscal*, 2010, p.116.

³⁰ Cit in Jornal Oficial da União Europeia. *Regulamento (CE) nº 70/2009 da Comissão* de 23 de Janeiro de 2009. (http://www.cnc.min-financas.pt/IAS_SIC/Regulamento%2070-2009-Pt.pdf)

³¹ Cit in Sandra Alves. (2010) *Novas exigências só podem ser compensadas com formação*. Abril. P.12

³² Parágrafo 34.º NCRF 17 – “Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas, uma entidade toma em consideração a NCRF 18 — Inventários, a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis e a NCRF 12 — Imparidade de Activos.”

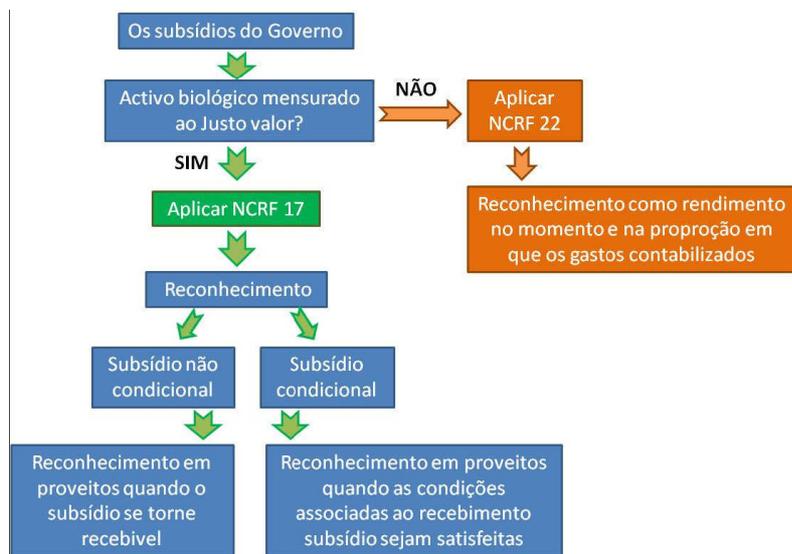
1.2.1.4. Subsídios Governamentais

Por fim, Subsídios Governamentais, são definidos pela NCRF 22, § 4, como *auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade*. Os Subsídios Governamentais comportam outras designações, podendo ser chamados de, *dotações, subvenções ou prémios* (NCRF 22, § 7).

Os Subsídios podem ainda ser de natureza monetária ou não monetária e apenas devem ser reconhecidos após a certeza de que serão recebidos e que a empresa cumpre as condições a eles associadas (§ 8 da NCRF 22).

Relativamente ao seu enquadramento no sector agrícola, a NCRF 17 prevê o tratamento contabilístico dos mesmos, como é visível pela imagem abaixo,

Figura 6 – Subsídios relacionados com activos biológicos



Fonte: Medeiros (2009)

Neste contexto, subsidio do Governo não condicional deve ser *reconhecido como rendimento quando e somente quando, o subsidio se torne recebível* (§ 35); ou Subsídio do Governo condicional que deve ser reconhecido *como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsidio do Governo* (§ 36).

Se por ventura um subsidio do Governo se relacionar apenas com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, deverá ser aplicado ao tratamento do mesmo a NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo (§ 38), como é visível pela imagem acima.

1.2.2. Reconhecimento

O Reconhecimento consiste no processo de incorporar no Balanço e na Demonstração dos Resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos na Estrutura Conceptual^{33, 34}.

Sendo ainda o reconhecimento definido como o *processo de incorporar no balanço e na demonstração de resultados um elemento que satisfaça a definição de uma classe e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no § 81 da Estrutura Conceptual do SNC,³⁵ são eles, (i) for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade e (ii) o item tiver um custo ou valor que possa ser mensurado com fiabilidade. Neste sentido, pela análise da NCRF 17, *uma entidade deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando e somente quando, (i) a entidade controle o activo como consequência de acontecimentos passados; (ii) seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade e (iii) o justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado* (§ 11). Desta forma, se algum destes elementos não se verificar, a empresa não deve reconhecer o activo biológico ou produto agrícola e proceder à sua mensuração.*

1.2.3. Mensuração

A mensuração entende-se como o *processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e assentados nas DF.*³⁶ Pode afirmar-se que um determinado activo biológico poderá ser mensurado em dois momentos distintos: no seu reconhecimento inicial e á data de cada balanço ao seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda³⁷, excepto, quando o justo valor não possa ser mensurado fiavelmente (§ 13). Na eventualidade de não ser possível mensurar o Justo Valor com fiabilidade, (§ 31) *o activo biológico deve ser mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas^{38, 39}.*

³³ Segundo Cravo (2010), entende-se por Estrutura Conceptual *(i) uma interpretação da teoria geral da contabilidade; (ii) utiliza um método lógico-dedutivo; (iii) define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade; e (iii) estabelece fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira.* (Anexo 9)

³⁴ Cit in Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, *Normas Internacionais de Auditoria da IFAC*, 2009, p. 39.

³⁵ http://www.gesbanha.pt/contab/norm_contab/norm_cont_est_conc.htm (Setembro, 2010)

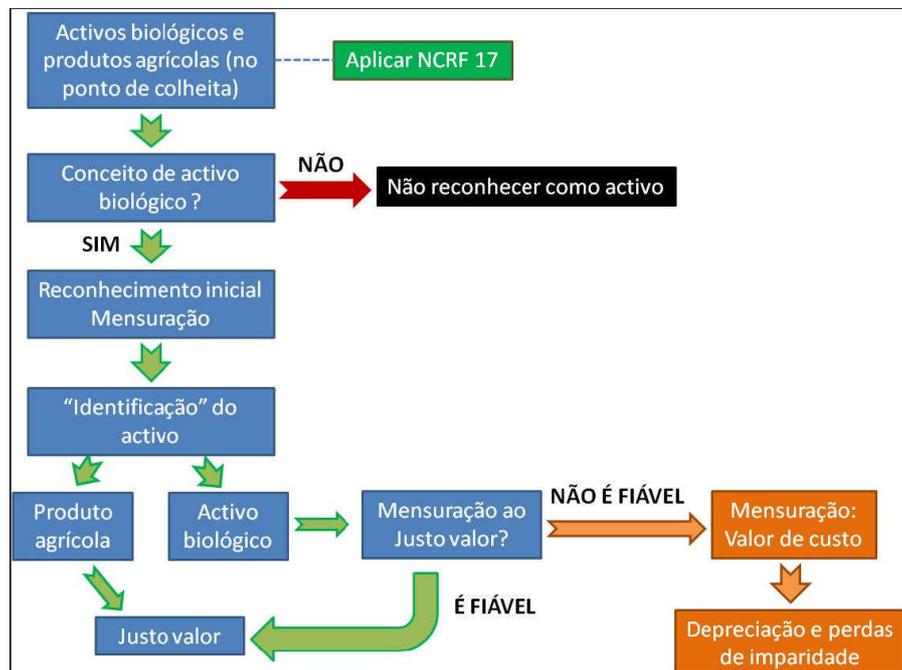
³⁶ Cit in Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, *Ob. Cit.*, 2003, p. g-27.

³⁷ As despesas previstas na data da venda, devem incluir comissões a correctores e negociantes, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência, e ainda, despesas de transporte e outras necessárias à colocação dos activos num mercado (§ 15).

³⁸ Segundo Azevedo, pode considerar-se perda de imparidade, *a quantia pela qual a quantia transportada de um activo excede a sua quantia recuperável. Por quantia transportada entenda-se a quantia pela qual um activo é reconhecido no balanço após a dedução de qualquer depreciação acumulada (amortização) e de perdas de imparidade inerente.*

³⁹ Cit in Eduardo Silva, *Ob Cit.*, 2004, p.577.

Figura 5 - Mensuração segundo a NCRF 17



Fonte: Medeiros (2009)

Quanto à mensuração à data do balanço, para Azevedo (2005), o activo ser mensurado à data das DF, *proporciona uma melhor medida para avaliar o desempenho ou a posição financeira da empresa agrícola durante o período contabilístico*. Ao referir-se ao justo valor, pressupõe-se por conseguinte a existência de um Mercado Activo.

A atribuição do justo valor ao activo biológico (§ 13) pode não ser fácil de calcular levantando algumas questões, mas como nos diz Wahlen *et al* (cit in Azevedo, 2005, p. 86) o justo valor permite *mensurar valores combinados de itens*, o que se torna uma vantagem. Neste contexto, a sua determinação poderá ser facilitada se forem construídos subconjuntos de activos, cada um com atributos específicos e bem definidos (§ 16). Todavia, a selecção desse atributo terá de depender das particularidades verificadas no mercado como determinantes do preço cotado. Por conseguinte, o Ministério da Agricultura disponibiliza tabelas de cotações oficiais⁴⁰ para os activos biológicos e produtos agrícolas, cujas cotações são apresentadas segundo o período, o produto, a região, o mercado, sendo atribuído um valor mínimo, máximo e frequente. São atribuídas quer para os Activos Vegetais⁴¹ (que inclui frutos secos; frutos frescos; hortícolas; flores e folhagens; cereais e palha; azeite e azeitona; girassol e cortiça) quer para os Activos Animais⁴² (que inclui bovinos; caprinos; ovinos; suínos; aves e ovos).

⁴⁰ Disponibilizadas em www.gppaa.min-agricultura.pt/cot/

⁴¹ Anexo 11.

⁴² Anexo 12.

Relativamente aos produtos agrícolas colhidos dos activos biológicos, a norma não permite a mensuração destes activos pelo seu valor de custo, assumindo peremptoriamente que o justo valor dos produtos agrícolas é sempre possível de ser determinado com fiabilidade (§ 33), assim estes devem ser *mensurados pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita* (§ 14).

Por sua vez, o § 21 refere que *quando os preços determinados pelo mercado não estão disponíveis na sua condição actual, uma entidade usará o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um activo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente. No cálculo a efectuar, a empresa terá de ter em consideração que a taxa de desconto e os fluxos de caixa líquidos esperados, não deverão contemplar, (i) quaisquer aumentos originados pela transformação biológica adicional, bem como outras actividades futuras; (ii) os fluxos de caixa para financiar os activos; (iii) impostos e (iv) os fluxos necessários para repor os activos biológicos após colheita* (§22 e §23). Por outro lado, devem ser consideradas as variações decorrentes das alterações económicas que conduzem conseqüentemente à alteração dos pressupostos utilizados na determinação dos fluxos de caixa esperados e da taxa de desconto a utilizar (§ 24).

D'Souza (2008) afirma que a utilização do valor presente dos fluxos de caixa futuros *tem implícitos critérios de difícil apuramento e ajuizamento*. Ainda Fernandes (2009) refere de *difícil determinação, derivado a sub conjugação entre apurar uma taxa de desconto e o valor dos fluxos de caixa futuros, que reflectam as condições actuais do activo*.

O reconhecimento e a mensuração dos produtos, após a sua colheita, resultantes da sua transformação ou incorporação num processo produtivo, mesmo que derive da normal actividade agrícola, encontram-se contemplados na NCRF 18 – Inventários, que regula o tratamento contabilístico dos inventários.⁴³

1.2.4. Ganhos e Perdas

A NCRF 17 refere que podem surgir ganhos ou perdas em três situações: (i) *no reconhecimento inicial de um activo biológico pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda* (§ 27); (ii) *de uma alteração de justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um activo biológico* (§ 27) e (iii) *no reconhecimento inicial do produto agrícola como consequência de colheitas* (§ 30). Surge uma perda quando *os custos estimados no ponto de venda são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um activo biológico. Pode surgir um ganho no reconhecimento inicial de um activo biológico, tal como quando nasce um bezerro* (§ 28).

Neste sentido, os ganhos ou perdas resultantes do reconhecimento inicial de um produto agrícola ou activo biológico ao seu justo valor ou variações do mesmo, deduzido dos

⁴³ Em comparação, pode afirmar-se que a NCRF 17 é relevante no que diz respeito ao reconhecimento e mensuração inicial e subsequente dos activos biológicos, enquanto a NCRF 18 é importante para as contas em geral pois prescreve o tratamento dos inventários.

encargos estimados de comercialização, devem ser considerados nos resultados do respectivo período contabilístico em que ocorrem.

1.2.5. Divulgações

Verificando-se alterações na mensuração pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda, de acordo com o § 42, *é útil a divulgação separada de alterações físicas e de preços, na avaliação do desempenho do período corrente, e das perspectivas futuras, particularmente quando haja um ciclo de produção maior do que um ano.*

Por forma a um registo detalhado e preciso relativamente a activos biológicos e sua contabilização, uma entidade deve divulgar, (i) *uma descrição de cada grupo de activos biológicos (§ 44); (ii) as medidas ou estimativas não financeiras usadas na quantificação física de cada um dos grupos de activos biológicos no fim do período (§44); (iii) a descrição dos métodos e os pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de activos biológicos (§45); (iv) o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento de colheita (§46); (v) a existência e quantias escrituradas de activos biológicos cuja posse seja restrita e as quantias escrituradas de activos biológicos penhorados como garantia de passivos (§ 47); (vi) a quantia de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de activos biológicos (§47) e (vii) as estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a actividade agrícola (§47).*

Por último, se não for possível a mensuração fiável do justo valor e a entidade mensurar o activo pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, adicionalmente, a entidade deve divulgar, (i) *uma descrição dos activos biológicos; (ii) uma explicação da razão por que não podem ser mensurados fiavelmente; (iii) se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que caia o justo valor; (iv) o método de depreciação usado; (v) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas e (vi) a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada no início e no final do período (§ 48).*

Posteriormente se se tornar fiável a mensuração ao justo valor, requer-se a publicação (i) *de uma descrição dos activos biológicos; (ii) uma explanação da razão pela qual o justo valor se tornou fiavelmente mensurável e (iii) o efeito da alteração (§ 49).*

1.3. Tratamento Fiscal

Já foi anteriormente referida a proximidade entre a Contabilidade e a Fiscalidade, relação que será tratada no âmbito dos activos biológicos.

Os Activos Biológicos são tratados contabilisticamente (pelo Código de Contas⁴⁴) na Classe 3 – *Inventários e Activos Biológicos*, neste sentido, de acordo com o art.º 26º do CIRC, *a mensuração dos inventários deve ser efectuada através da aplicação de métodos que utilizem (i) custos efectivos de aquisição e produção; (ii) custos padrões; (iii) preços de venda deduzidos da margem normal de lucro e (iii) preços de venda dos produtos colhidos de activos biológicos, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excepto transportes e similares.*

Especificamente, sob os Activos Biológicos, o impacto fiscal verifica-se diferente consoante o tipo de Activo. Por conseguinte, no que diz respeito aos Activos Biológicos consumíveis, é admitido o modelo do justo valor. Neste contexto, o CIRC prevê que as perdas e ganhos resultantes do reconhecimento e aplicação do Justo Valor se considerem no lucro tributável, com excepção das explorações silvícolas plurianuais⁴⁵.

Posteriormente, na determinação do lucro tributável, *os inventários são mensurados a preços de venda dos produtos colhidos de activos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado* (artigo 26º, nº1, alínea d do CIRC).

Podem por último, ainda apontar-se as seguintes diferenças face à anterior versão do Código do IRC, (i) o regime do reinvestimento que passa a incluir os activos biológicos e (ii) as disposições relativas às perdas por imparidade e às desvalorizações excepcionais passam a contemplar os activos biológicos, porém será importante referir que não estando previsto no art.º nº28 do CIRC, *não será aceite fiscalmente qualquer depreciação de activos biológicos*⁴⁶.

1.4. Apreciação Crítica

É inequívoco afirmar que o tema levanta várias questões que geram dúvidas e controvérsias. A discussão acende-se em torno das vantagens e desvantagens do facto de o sector agrícola ser reconhecido na sua especificidade e ter por parte do SNC um tratamento contabilístico diferenciado e próprio.

Assim sendo, existe uma primeira questão que se coloca: terão as empresas de pequena dimensão capacidade de aplicar as normas?

Com a revogação do POC e entrada em vigor do SNC, as mudanças são acentuadas: princípios reformulados, novas regras introduzidas com alguma especificidade, diversidade de conceitos que de certo modo dificultam o entendimento e posterior aplicação da norma⁴⁷. Williamson (2002) defende que no que toca à implementação das normas, esta não é muito clara, *não facultando informação suficiente que possibilite aos preparadores das DF esclarecer eventuais dúvidas aquando e durante da sua implementação*. Por sua vez, Azevedo (2005) defende que *não existe qualquer relação entre a dimensão das entidades e o seu nível de conhecimento e aplicação do normativo*, sendo defendido também por Boone (2009) que a

⁴⁴ Anexo 13.

⁴⁵ Artigo 23º, nº1, alínea j do CIRC

⁴⁶ Cit in João Rodrigues. *Sistema de Normalização Contabilística explicado*, 2003, P.604

⁴⁷ No anexo 14, pode ver-se quais as normas adoptadas internacionais adoptadas pelo SNC.

maioria das empresas agrícolas, de diversos países, não elabora as DF tendo por base princípios contabilísticos, essenciais à correcta aplicação da NIC 41, mas sim sobre critérios fiscais. Deste modo, partindo do pressuposto de que qualquer entidade, independentemente da sua dimensão é capaz de implementar a NCRF 17, por outro lado, poderão na verdade ocorrer diferentes tratamentos contabilísticos face à mesma.

Podem ainda enumerar-se outros conceitos subjacentes ao sector estudado, designadamente à actividade agrícola, também susceptíveis a uma apreciação crítica. O denominado justo valor acarreta responsabilidade acrescida aos contabilistas no acompanhamento dos seus valores, pois, segundo Lopes de Sá (2009) apresentam-se *grandes vícios que promovem alterações substanciais no apuramento dos lucros e das perdas. O fair-value, se não for possível de calcular fiavelmente, poderá possibilitar a distribuição de resultados não realizados* (Alves da Silva, 2009), conduzindo-se assim a situações desfasadas da realidade. Efectivamente o justo valor tem de ser objecto de permanente ponderação e análise dado que *a determinação de valor actual de certos activos financeiros pode subestimar os riscos em períodos positivos e exagera-los em desacelerações.*⁴⁸

Neste contexto, e apesar da polémica, apontam-se como vantagens do justo valor (i) maior relevância, compreensibilidade para a mensuração dos activos biológicos; (ii) a mensuração dos activos nas DF apenas é efectuada nas datas de encerramento do exercício e não da transacção, levando a uma maior credibilidade da posição financeira da empresa, tornando-se em ciclos de produção longos e (iii) fiabilidade na existência de mercado activo.

Por outro lado, quanto às desvantagens podem apontar-se, (i) uma menor objectividade da valorização do activo aquando da inexistência de mercados activos, o que poderá levar à manipulação de resultados; (ii) o reconhecimento de ganhos ou perdas, por via da alteração no justo valor, poderá conduzir a uma maior volatilidade dos resultados anuais e, deste modo a um maior risco de prognóstico para os utilizadores das DF; (iii) o facto da mensuração dos activos biológicos poder *conduzir a uma imagem distorcida da realidade económico-financeira das empresas agrícolas* (D'Souza, 2008).

Um último conflito levanta-se acerca do cálculo do justo valor segundo o SIMA ao prever cotações, elaboradas especificamente segundo o tipo de activo biológico e períodos temporais distintos. Neste contexto, preços de mercado observáveis proporcionam uma mensuração dos activos biológicos fiável e expectativas de benefícios económicos futuros; todavia, podem por vezes, ser *voláteis e cíclicos, não sendo apropriados como critério de mensuração.* Na verdade, *não existem mercados activos para alguns activos biológicos, em particular para os que tenham um período longo de crescimento*⁴⁹ e as alternativas de mensuração apontam por vezes valores que *podem não estar disponíveis para um activo biológico na sua condição presente*⁵⁰, o que gera críticas.

É importante repensar este ponto, criar cotações mais específicas e atentas às reais necessidades das entidades que se dedicam ao sector agrícola. Desta forma, questiona-se:

⁴⁸ Cit in www.netlegis.com.br, (Setembro, 2010)

⁴⁹ Cit in Ordem dos Revisores Oficiais de, *Normas Internacionais de Relato Financeiro, 2003, p.B41-10*

⁵⁰ Cit in Ordem dos Revisores Oficiais de, Ob. Cit, 2005

serão as categorias consideradas pelo SIMA suficientes na abrangência de todos os activos biológicos? Relativamente aos produtos agrícolas, estarão incluídos todos aqueles que se assumem relevantes? Serão as cotações claras e objectivas? Até que ponto é que são de fácil compreensão?

Todas as questões levantadas deveriam ser objecto de análise e quiçá redefinidas para satisfazer as reais necessidades do tratamento contabilístico, cessando algumas inquietações e polémicas geradas.

2. Análise Comparativa entre o POC e o SNC – Agricultura

Segundo DIEHL (1984)⁵¹, a agricultura representa “a arte de retirar do solo o máximo lucro mantendo sempre a sua respectiva fertilidade” ou ainda Jesus (2009) refere como o “acto de artificializar o meio natural com a finalidade de o tornar capaz de desenvolver espécies vegetais e animais”. Se no período da pré-história a agricultura era associada a um investimento sobre o qual mais tarde se auferiria um retorno, actualmente esta actividade terá uma vertente mais económica. A mudança de sistemas normativos trouxe um enquadramento contabilístico diferente ao sector agrícola.

Até 1 de Janeiro de 2010, o POC era o sistema contabilístico vigente; todavia, o Código de Contas em vigor não caracterizava os bens produzidos e comercializados pelas empresas agrícolas enquanto activos biológicos. Seria necessário recorrer à rubrica das existências, onde se englobavam os produtos agrícolas, designadamente no capítulo 5.3. do POC⁵². Este capítulo menciona que a valorização dos activos considerados como existências deve ser ao custo de aquisição⁵³ ou ao custo de produção⁵⁴, salvo para algumas excepções, nas quais se incluem algumas das actividades agrícolas, nomeadamente explorações agrícolas, pecuárias e silvícolas. Nestes casos, de acordo com o capítulo 5.3.13, do POC, quando os encargos a suportar, aquando do apuramento dos custos de produção, fossem excessivos, o critério a utilizar seria o valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro. Este podia por vezes não ser fiável na medida em que é difícil apurar o custo de produção com exactidão. Por outro lado, se as mesmas se encontrarem valorizadas ao custo de produção ou aquisição, à data do balanço, será necessário e exigível verificar se o custo praticado não é superior ao de mercado (capítulo 5.3.4. do POC). A diferença deverá ser contabilizada numa rubrica de ajustamentos de existências, que por sua vez será reduzida, anulada ou utilizada quando a origem dessa diferença tiver desaparecido, como consequência de alterações do preço de mercado ou pela venda dos produtos agrícolas associados ao ajustamento contabilizado (capítulo 5.3.10 do

⁵¹ Cit in Marco Jesus (2009)

⁵² Cfr. Plano Oficial de Contabilidade explicado, 2005, p. 22

⁵³ O custo de aquisição (segundo o POC) corresponde ao valor de compra acrescido de todos os encargos suportados para colocar o bem no local de armazenagem e no seu “estado actual” – Capítulo 5.3.2.

⁵⁴ O custo de produção (segundo o POC) corresponde à soma de todos os encargos (matérias-primas; mão-de-obra directa; e custos industriais variáveis e fixos) suportados necessários para produzir e colocar o bem no local de armazenagem e no seu “estado actual” – Capítulo 5.3.3.

POC). Neste contexto, e citando Medeiros (2009), a contabilização dos produtos agrícolas à data do POC era efectuada (i) pelo apuramento das quantidades a valorizar à data do balanço; (ii) pela valorização dos produtos pelo seu custo ou pelo seu realizável líquido deduzido da margem normal de lucro e (iii) apuramento do custo das matérias consumidas e da variação da produção.

Como já foi referido, a 7 de Setembro de 2009 foi publicado em Diário da República (2ª série) o Aviso nº. 15655/2009, e ao abrigo do Sistema de Normalização Contabilístico (SNC), a norma NCRF 17 que teve por base o conteúdo da NIC 41. Neste sentido, pelas novas normas contabilísticas, a mensuração do activo biológico deverá ser realizada (i) ao justo valor, reduzido dos encargos estimados de comercialização, excepto se o justo valor não puder ser mensurado com fiabilidade ou (ii) *pelo custo, nas situações excepcionais em que a entidade refuta a presunção de que o justo valor se consegue determinar de modo fiável*⁵⁵. Neste contexto, ainda outra diferença que pode ser apontada é relativa à mensuração na data da colheita, dos produtos agrícolas colhidos de activos biológicos. O POC determinava que fosse pelo custo de produção, ressalvando o caso de a sua determinação acarretar custos excessivos, nestes casos era pelo valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro. Actualmente pela NCRF 17, a mensuração dos produtos agrícolas no momento de colheita deve ser pelo justo valor na data da colheita, deduzido das despesas que a entidade prevê suportar à data da venda (§ 33).

Porém, o SNC contempla obrigadoriedades, antes não abordadas no POC. Podem apontar-se entre outras, (i) o reconhecimento dos subsídios governamentais à agricultura; (ii) as informações a divulgar sobre a agricultura e em cada caso tratado, e (iii) a valorização subsequente dos activos biológicos que deve ser à data do Balanço, pelo Justo Valor deduzido das despesas de comercialização ou pelo custo deduzido das amortizações acumuladas e das perdas por imparidade acumuladas, nas situações excepcionais em que, na data do reconhecimento inicial, a entidade refuta a presunção de se conseguir determinar fiavelmente o justo valor. No que respeita ao Código de contas, a mudança sentida ao nível dos activos biológicos analisa-se no quadro seguinte⁵⁶.

Figura 7: Código de Contas: SNC vs. POC

SNC		POC	
Conta	Nome da Conta	Conta	Nome da Conta
3	Inventários e Activos Biológicos	3	Existências
37	Activos Biológicos	35 e 42	-----
371	Consumíveis	35	Produtos e trabalhos em curso
372	Produção	42	Imobilizações Corpóreas
38	Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos	38	Regularização de existências

Fonte: Elaboração própria

⁵⁵ Cit in Ana Morais *et al.* Ob cit, 2005, p.454

⁵⁶ Como complemento, no anexo 15 consta um quadro resumo disponibilizado online pela onde se estabelecem as principais diferenças entre o SNC, o POC/DF e as IFRS.

III. Enquadramento prático: Activos Biológicos

Na busca da harmonização contabilística, a NCRF 17 que *tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 41 – Agricultura, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 03 de Novembro* (nota introdutória da NCRF 17), surge segundo Azevedo (2005) *com o intuito de uniformizar os métodos utilizados para o reconhecimento, a valorização, a apresentação e a publicação dos estados financeiros e das transacções associadas com a actividade agrícola*. Por conseguinte, no estudo em questão, pretende-se atingir os seguintes objectivos:

- Aquisição de competências (através de exemplos);
- Análise do impacto da NCRF 17 (com a apresentação de um caso prático – Aviário).

O primeiro objectivo teve início com um contacto directo com vários gabinetes de contabilidade em diferentes áreas geográficas nacionais, de forma a uma melhor perceptibilidade e entendimento do tratamento contabilístico que deve ser efectuado à actividade agrícola. Entendidos procedimentos e especificidades da NCRF 17, irão ser referidos exemplos que terão por base uma proposta de contabilização em termos do tratamento contabilístico que se julga mais adequado, considerando sempre a existência de mercado activo do Activo Biológico.

Por sua vez, o segundo objectivo definido irá debruçar-se na efectiva análise de um aviário que resulta do estudo de um dos clientes da Conselho Contabilístico, contabilidade e auditoria,Lda..

Efectivamente será importante referir que a Conselho Contabilístico não efectuou ainda, o tratamento contabilístico relativamente à aquisição de galinhas, pelas novas contas do SNC, dado ainda não se ter verificado esta operação no corrente ano. Assim sendo, a proposta de contabilização terá, uma fundamentação teórica relevante para a resolução proposta, bem como comentários à mesma para melhor justificação da opção escolhida.

1. Activos Biológicos: exemplos

1.1 Activo Biológico Animal

1.1.1. Aquisição de Activos Biológicos consumíveis

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

- Reconhecimento do custo de compra, à data da mesma

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

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

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

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

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

- Reconhecimento do Justo Valor à data do Balanço

Segundo os § 27 e § 29 da NCRF 17, no caso de se verificar um ganho⁵⁷ no reconhecimento do Activo Biológico, o tratamento contabilístico a efectuar deve ser:

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

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

Relativamente aos bens adquiridos destinados à produção agrícola, é importante referir-se que quando os activos biológicos correspondentes são mensurados pelo seu justo valor, segundo Azevedo (2010), *os custos suportados para a produção não devem ser capitalizados, mas sim levados a gastos* (Classe 6).

1.1.2. Aquisição de Activos Biológicos de produção

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

⁵⁷ Verifica-se um ganho quando o Justo valor menos custos estimados no ponto de venda for superior ao valor de aquisição do activo.

- Reconhecimento do custo de compra à data da mesma

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

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

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

- Reconhecimento do Activo Biológico

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

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

- Reconhecimento do Justo Valor à data do Balanço

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

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

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

- Reconhecimento do Produto Agrícola gerado pelo Activo Biológico

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

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

- Reconhecimento da Venda do Produto Agrícola

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

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

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

- Reconhecimento do proveito obtido através da venda

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

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

Será por ventura relevante referir a temática das depreciações de activos biológicos. Uma vez a NCRF 17 considerar a possibilidade do activo biológico ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada, pode o reconhecimento efectuar-se pelo esse mesmo valor e as depreciações serem consideradas a débito na conta 664 – Gastos de depreciação e de amortização - *Activos biológicos de produção* e a crédito na 3728 – *Activos biológicos de produção: depreciações acumuladas*.

1.1.3. Nascimento de Activos Biológicos

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

- Reconhecimento inicial dos Activos Biológicos

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

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

1.1.4. Modificações Físicas e Alterações de Preços consideradas em Activos Biológicos

Ao considerar-se que uma determinada entidade possui um conjunto de activos biológicos que inevitavelmente sofreram até ao momento actual modificações físicas⁵⁸ e ainda sobre os quais

⁵⁸ Alterações físicas no que respeita essencialmente á idade do animal que traduzirá uma mutação nas suas características físicas e conseqüentemente, no seu valor.

se verificaram alterações no seu justo valor, neste contexto, o tratamento contabilístico a efectuar deve ser da seguinte forma:

- Mensuração do Activo Biológico à data do Balanço

Débito: 37x1 - *Activos Biológicos consumíveis ou de produção – animais*, ao valor resultante da diferença entre o justo valor inicial e o final (à data do Balanço)

Crédito: 774 – *Ganhos por aumentos de justo valor: em Activos Biológicos*, ao valor resultante da diferença entre o justo valor inicial e o final

Em todos os casos expostos anteriormente, caso se verifique que o justo valor menos custos estimados no ponto de venda é inferior ao valor de aquisição do activo ou ao seu justo valor no momento da aquisição, em vez de um ganho, verifica-se uma perda no reconhecimento do Activo Biológico, então o registo deve ser:

Débito: 664 – *Perdas por redução de justo valor: em Activos Biológicos*, pelo valor da diferença entre o preço de aquisição e o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda

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

1.2. Activo Biológico Vegetal

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

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

1.2.1. Plantação

- Reconhecimento inicial do Activo Biológico

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

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

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

- Mensuração do Activo Biológico à data do Balanço

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

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

De encontro ao que foi referido relativamente aos Activos Biológicos animais, no caso de se verificar uma perda em vez do ganho referido acima, a contabilização passa a ser:

Débito: 664 - *Perdas por redução de justo valor: em Activos Biológicos*

Crédito: 3712 – *Activos Biológicos consumíveis: plantas*

1.2.2. Produto Agrícola

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

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

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

1.2.3. Produto agrícola incorporado na produção

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

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

Nota:

Segundo a NCRF 18, apesar dos activos biológicos de produção se encontrarem numa rubrica de inventários, quando mensurados ao custo, estão sujeitos a amortizações, pois, segundo o § 31 da NCRF 17, quando não é possível mensurar fiavelmente um activo biológico ao justo valor no momento do seu reconhecimento inicial, deve ser então *mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada*.

1.3. Preços não disponíveis para os Activos Biológicos

Em determinadas situações pode se revelar difícil ou mesmo impossível o cálculo do Justo Valor de determinado Activo Biológico; por conseguinte, nestes casos, poderá ou não existir Mercado Activo porém não é possível mensurar fiavelmente o Justo Valor.

Todavia, se for possível determinar a vida actual do Activo Biológico, idade em que atinge a maturidade, valor correspondente nessa data (Valor final) e o que é denominado de Taxa de referência direccionada à estimação dos fluxos de caixa líquidos esperados, será então possível calcular-se o valor actual do Activo Biológico e proceder-se ao seu registo contabilístico.

O Valor actual consegue-se pela fórmula seguinte:

$$\text{Valor Actual} = \frac{\text{Valor final}}{(1 + i)^n}$$

Contabilisticamente, no caso de se verificar um ganho pelos cálculos efectuados, o registo a efectuar deve ser:

Débito: 37 – *Activos Biológicos*, pelo Valor Actual

Crédito: 774 – *Ganhos por aumentos de Justo Valor: em Activos Biológicos*, pelo Valor Actual

Ou 664 – *Perdas por redução de justo valor: em Activos Biológicos (débito)*, por contrapartida da 37 - *Activos Biológico*, no caso de verificar-se uma perda.

2. Caso Prático

Será agora apresentado um exemplo acerca de um aviário, que como já foi referido, é baseado num caso real.

A NCRF 17 que identifica o tratamento contabilístico a adoptar, será seguidamente tida em consideração na apresentação do caso e será exposto o que se pensa ser a resolução mais adequada ao mesmo. A resolução irá ter em consideração a natureza do problema, as disposições a considerar da norma em causa, os cálculos a efectuar, reconhecimento, mensuração, e apresentação. Por conseguinte, a contabilização será apresentada em termos de razão (T's), permitindo assim, uma análise mais simples do tratamento contabilístico proposto à resolução do enunciado.

Enunciado

A sociedade OVO REI, Lda. é uma empresa que se dedica à venda de ovos na região Norte e Centro de Portugal. Adquiriu no mês de Junho do ano N, 13000 galinhas poedeiras, com o objectivo de manter os níveis esperados de vendas de ovos. A empresa pagou 3,42€ por cada galinha. A *Postura*⁵⁹, bem como a vida útil esperada de cada galinha tem por base a mortalidade registada em períodos iguais do ano N-2 e N-1.

A duração da *Muda de Pena*, que compreende um período de inexistência de postura é controlada consoante o preço do ovo. Ou seja, dado um elevado preço do ovo no período após a *Muda de Pena*, esta será acelerada pela própria empresa, tendo uma duração de 4 meses, se, por contrário, o preço do ovo for baixo, a muda de pena será de 6 meses.

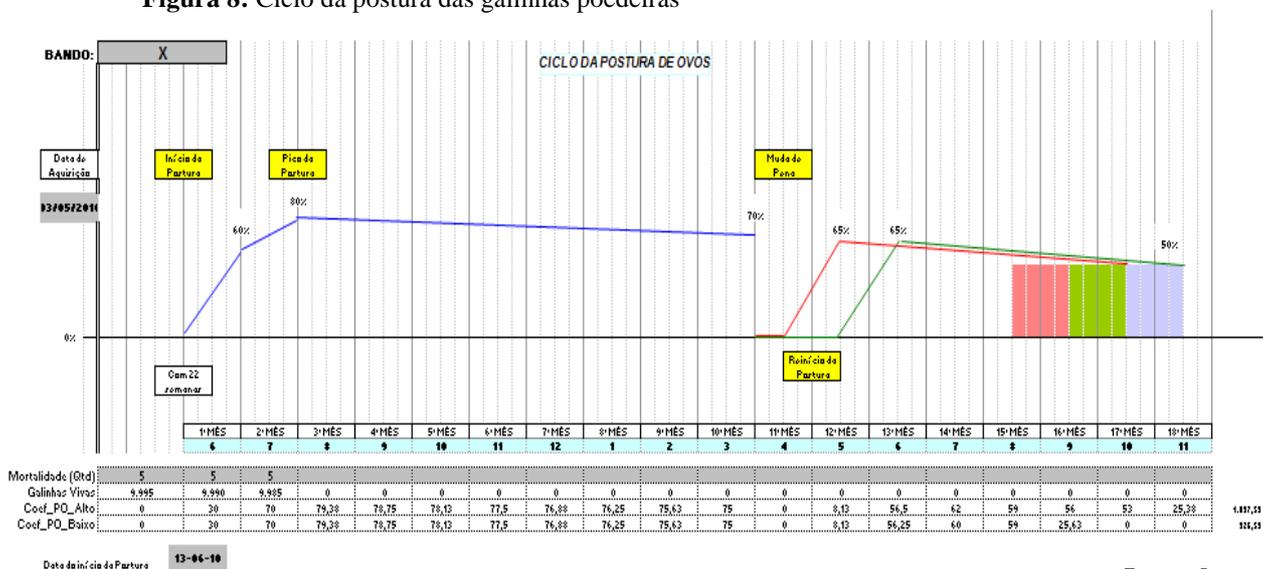
⁵⁹ Segundo a *Grande enciclopédia Universal* (2004), e pelo contexto do presente estudo, Postura refere-se à *quantidade de ovos que uma fêmea produz em certo período*.

Sabe-se ainda que a “recria”, ou seja, o período desde que a galinha nasce até ao início da postura é de cerca de 22 semanas. Decorrido um mês após o início da postura a galinha detém uma prestação de postura de cerca de 60%, depois de dois meses, 80%, verificando-se de seguida um declínio até que após 10 meses, a postura tem uma representatividade de 70%. Após a muda de pena, o pico da postura é de 65% e surge decorrido um mês (indicadores estes fornecidos pela entidade sobre a qual se baseia o presente caso).

Cada dúzia de ovos é vendida a 1,48€ e ao todo, no ano N foram vendidas 60000 dúzias.

Considerando a informação acima descrita e um período de um ano e meio, (ano de N-1 e metade do ano de N-2), a empresa obteve a seguinte evolução relativamente ao ciclo de postura dos ovos:

Figura 8: Ciclo da postura das galinhas poedeiras



Legenda:

- Muda de pena rápida
- Muda de pena lenta

Fonte: Conselho Contabilístico – contabilidade e auditoria, Lda. (Dr. Nuno Baptista)

Pela análise dos dados observados em períodos anteriores, sabe-se que a mortalidade registada (em número de galinhas) será:

Julho do ano N	Agosto do ano N	Setembro do ano N	Outubro do ano N	Novembro do ano N	Dezembro do ano N	Janeiro do ano N+1	Fevereiro do ano N+1	Março do ano N+1
10	14	16	100	120	50	4	32	90

Abril do ano N+1	Mai do ano N+1	Junho do ano N+1	Julho do ano N+1	Agosto do ano N+1	Setembro do ano N+1	Outubro do ano N+1	Novembro do ano N+1	Dezembro do ano N+1
47	43	2	10	70	230	36	470	110

Pedido

Com base na informação dada e considerando uma muda de pena rápida, efectuar o respectivo tratamento contabilístico necessário à mensuração e reconhecimento dos activos biológicos e produto agrícola no momento da colheita, bem como o cálculo dos saldos à data do balanço, das contas utilizadas.

Resolução

Natureza do problema:

Reconhecimento e Mensuração do activo biológico e produto agrícola no momento de colheita: fórmulas de custeio

Norma base aplicável:

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

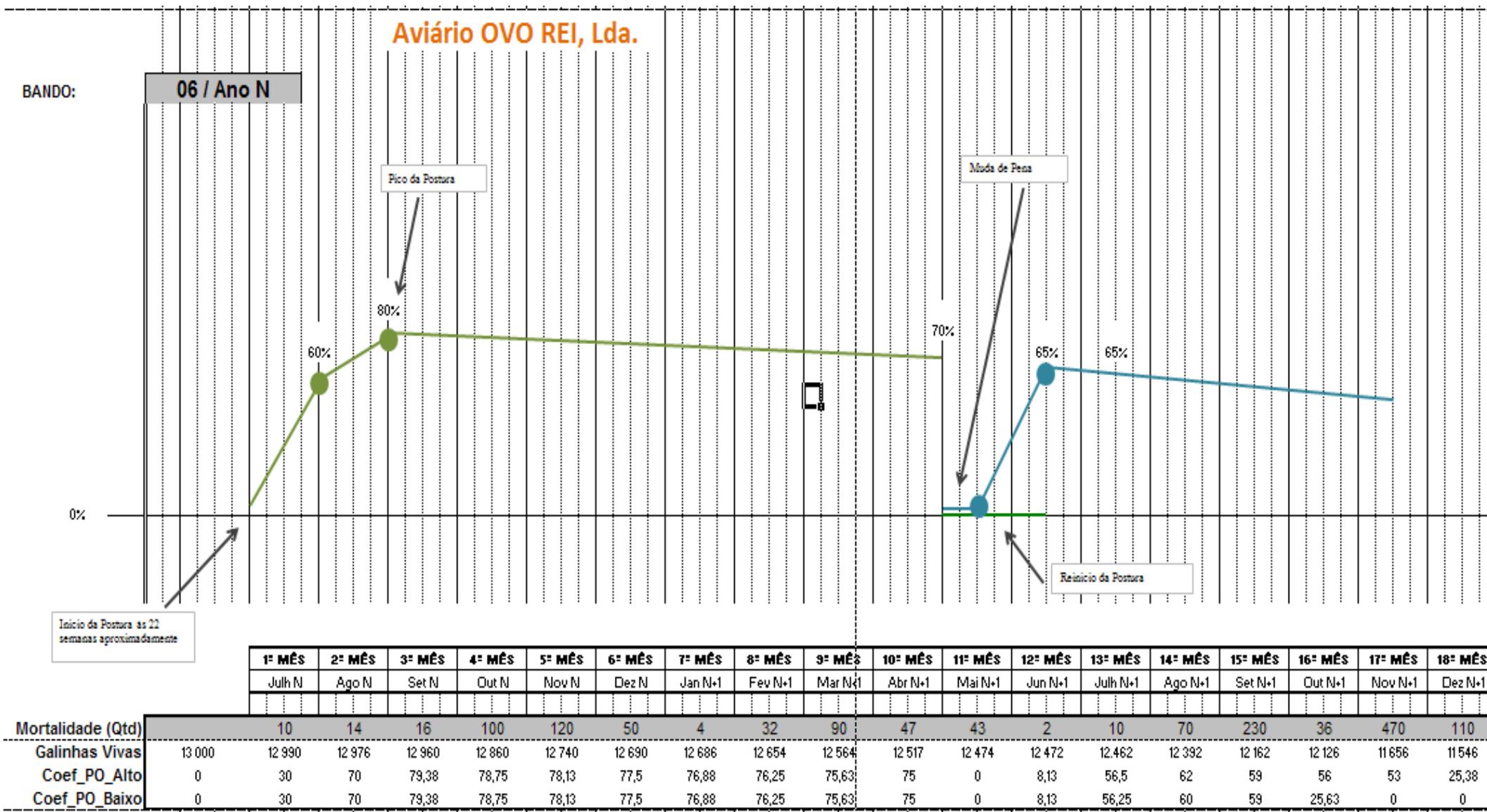
Cálculos:

- Situação inicial = 0 galinhas
- Activos adquiridos = 13 000 galinhas poedeiras
- Preço unitário (aquisição) = 3,42€
- Valor de aquisição = $13\ 000 \times 3,42\text{€} = 44\ 460\text{€}$
- Situação final = $0 + 13\ 000 = 13\ 000$ galinhas poedeiras
- Com a ajuda do *Excel* e considerando um ciclo de postura de ovos com tendência igual à verificada no período anterior e segundo os dados do enunciado, podemos chegar ao gráfico da página seguinte.

Notas:

- O número de galinhas vivas foi calculado pela quantidade adquirida menos os números de mortalidade registados.
- O *Coef_PO_Alto* representa o coeficiente correspondente à postura, considerando uma muda de pena acelerada. Ou seja, indica a representatividade nos níveis de postura nos vários momentos de tempo e foi conseguido automaticamente pelo *Excel*.

Figura 9: Ciclo da postura de ovos da entidade OVO REI, Lda.



Fonte: Elaboração própria

Legenda:

— Muda de pena rápida

— Muda de pena lenta

Pela análise do gráfico, podemos observar uma tendência crescente de postura nos primeiros meses de vida da galinha, seguindo-se um declínio ainda que pouco acentuado. No período da muda de pena a postura regista um coeficiente nulo – não há postura.

Considerando:

- Contabilização ao custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada (§ 31 da NCRF 17)
- Método de Amortização utilizado: Método do Desgaste Funcional⁶⁰ que pondera a vida útil do activo biológico, caracterizada pelos coeficientes de postura.

Cálculo das depreciações:

$$\Sigma \text{Coef_PO_Alto} = 0 + 30 + 70 + 79,38 + 78,75 + 78,13 + 77,5 + 76,88 + 76,25 + 75,63 + 75 + 0 + 8,13 + 56,5 + 62 + 59 + 56 + 53 + 25,38 = 1\,096,53$$

$$\text{Depreciações} = \left(\frac{\text{Valor de Aquisição}}{\Sigma \text{Coef_PO_Alto}} \right) \times \text{Coef_PO_Alto (mês)}$$

⁶⁰ Segundo Rui Assis (2006), neste método, as quotas de amortização são calculadas na base das unidades que traduzem a actividade efectivamente desenvolvida pelo bem imobilizado ao longo dos sucessivos exercícios da sua vida útil ou económica.

Mantendo a notação dos pontos anteriores e considerando U como exprimindo o número de unidades da actividade (kms, horas, quantidade de artigos, etc.) prevista desenvolver durante a vida útil do bem, teremos, como expressão da quota unitária q , a seguinte:

$$q = \frac{(P - R)}{U}$$

O valor de depreciação no ano t , considerando U_t como o número de unidades da actividade desenvolvida nesse mesmo ano, ser :

$$D_t = q \cdot U_t$$

Este método apresenta como vantagem o facto do valor da amortização se aproximar do grau efectivo de utilização (desgaste físico) do bem imobilizado. Apresenta, contudo, a dificuldade de cálculo do valor de U e da inexistência de amortização nos períodos em que o bem se encontra inactivo.

Em exemplo,

$$\text{Depreciação (Julho do ano N)} = \left(\frac{44\,460\text{€}}{1\,096,53} \right) \times 30 = 1\,216,38\text{€}$$

Por conseguinte, abaixo encontram-se calculadas as depreciações relativas a cada período:

Julho do ano N	Agosto do ano N	Setembro do ano N	Outubro do ano N	Novembro do ano N	Dezembro do ano N	Janeiro do ano N+1	Fevereiro do ano N+1	Março do ano N+1
1 216,38	2 838,22	3 218,54	3 193	3 167,86	3 142,32	3 117,18	3 091,63	3 066,49

Abril do ano N+1	Maio do ano N+1	Junho do ano N+1	Julho do ano N+1	Agosto do ano N+1	Setembro do ano N+1	Outubro do ano N+1	Novembro do ano N+1	Dezembro do ano N+1
3 040,95	0	329,64	2 290,85	2 513,85	2 392,21	2 270,58	2 148,94	1 029,06

Valores em euros

Tratamento Contabilístico

Anteriormente em POC, a contabilização era feita da seguinte forma:

42 – Imobilizado Corpóreo	2432 – IVA Dedutível	22 – Fornecedores / 11 – Caixa / 12 – Depósitos à Ordem (...)
Valor de aquisição	IVA sobre o Valor de aquisição	Valor de aquisição + IVA

Por sua vez, as denominadas amortizações registavam-se:

662 – Amortizações de Imob. Corp.	482 – Amortizações acumuladas de Imobilizações Corpóreas
Valor da amortização	Valor da amortização

Pelo SNC, através da aplicação da NCRF 17:

Consultado o Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA), verificou-se que a lista de cotações apenas refere valores a galinhas vivas, não discriminado o tipo de galinhas poedeiras, pelo que teve de recorrer-se a cálculos alternativos para determinar o justo valor.

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

Ainda, *uma entidade pode utilizar o Modelo do Custo para reconhecer um Activo Biológico apenas quando o preço ou valor de mercado não estejam disponíveis e as estimativas alternativas do justo valor não sejam fiavelmente mensuráveis*⁶¹.

Reconhecimento da compra

<p>313 – Compra de Activos Biológicos</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>44 460€</p>	<p>2432 – IVA dedutível</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>2 667,6€</p>	<p>2211 - Fornecedores gerais</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>47 127,6€</p>
<p>Valor de aquisição x taxa reduzida de IVA</p> <p>44 460€ x 6% = 2 667,6€</p>		

Reconhecimento do Activo Biológico

<p>313 – Compra de Activos Biológicos</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>44 460€</p>	<p>3721 – Activos Biológicos de produção - animais</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>44 460€</p>
---	--

Reconhecimento do Justo valor à data do Balanço

Relativamente ao reconhecimento à data do balanço, segundo o § 31, *o activo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.*

⁶¹ Cit in RODRIGUES, Ana et al. (2010) SNC: Contabilidade Financeira – sua aplicação. P. 216.

Então:

Depreciação acumulada à data do Balanço (Ano N) = 1 216,38 + 2 838,22 + 3 218,54 + 3 193 + 3 167,86 + 3 142,32 = 16 776,32€

Custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada = 44 460 – 16 776,32 = 27 683,68€

3721 – Activos Biológicos de produção - animais <hr/> 27 683,68€	774 – Ganhos por aumentos no justo valor – activos biológicos <hr/> 27 683,68€
---	---

Contabilização das Depreciações Acumuladas

644 – Gastos de depreciação e de amortização – <i>Activos Biológicos</i> <hr/> 16 776,32€	3729 – Activos Biológicos de produção – depreciações acumuladas <hr/> 16 776,32€
--	--

Reconhecimento do produto agrícola (à data do balanço)

60 000 x 1,48€ = 88 800€

34 – Produtos acabados e intermédios <hr/> 88 800€	734 – Variações nos inventários de produção - ovos <hr/> 88 800€
---	---

Reconhecimento da venda do produto agrícola - ovos

21111 – Clientes gerais <hr/> 94 128€	712 – Produtos Acabados <hr/> 88 800€	2433 – IVA Liquidado <hr/> 5 328€
--	--	--------------------------------------

Reconhecimento da Venda

734 – Variações nos inventários de produção - ovos	34 – Produtos acabados e intermédios
88 800€	88 800€

Notas:

Quando o justo valor desse activo biológico se tornar fiavelmente mensurável, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados do ponto de venda (§ 31).

Relativamente ao produto agrícola no ponto de colheita, em todos os casos, deve ser mensurado pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda (§ 33).

Conclusão

Explanada a temática proposta para objecto de estudo, tornam-se pertinentes um conjunto de considerações finais e conclusões que façam justiça ao estágio realizado e o contributo que o mesmo ofereceu para a formação profissional e pessoal. A conclusão do percurso académico culminou com a realização do estágio curricular na *Conselho Contabilístico – Contabilidade e Auditoria, Lda.* que possibilitou a aplicação dos conhecimentos adquiridos nas cátedras curriculares, nomeadamente Contabilidade Financeira, Fiscalidade, Auditoria e Contabilidade de Gestão, determinantes na resolução com sucesso das diferentes actividades realizadas. O estágio desenvolve competências específicas e dá a oportunidade do primeiro contacto com o mercado, colocando diariamente desafios novos que exigem uma resposta adequada, mas também rápida e eficaz. Ganham-se importantes competências que vão desde o sentido de responsabilidade à ética, capacidade de adaptação e desenvolvimento de uma maior autonomia para além dos contactos profissionais desenvolvidos com os clientes que constituem uma mais-valia no relacionamento interpessoal.

Os conhecimentos teóricos adquiridos são fulcrais nesta aprendizagem diária e estimulante, no entanto, a orientação e os conhecimentos transmitidos no local de estágio revelam-se fundamentais para o nosso desempenho. Conclui-se portanto que o estágio desenvolvido é sinónimo de aprendizagem, enriquecimento, experiência, mas mais importante, preparação. A aquisição de um patamar que os degraus anteriores possibilitaram, mas sobretudo, um fôlego novo para continuar a subir a escada com mais motivação, esperança e preparação.

O trabalho desenvolvido durante o estágio possibilitou à *Conselho Contabilístico* a actualização de conhecimentos teóricos, uma melhor gestão do tempo no tratamento dos dados de contabilidade, alcançando-se com maior facilidade os objectivos dentro dos limites temporais, para além de uma reorganização importante da sua carteira de clientes aumentando o volume de negócio. Para além disto, a mediação feita entre a *Conselho Contabilístico* quer com a Seguradora *Segilink*, quer com o *Santander Totta* foram

responsabilidades da estagiária, respondidas com sucesso, o que se transformou em benefícios importantes para a empresa.

No que concerne à temática desenvolvida e abordada aprofundadamente na segunda parte deste documento, existem um conjunto de considerações que, em suma, resumam as principais conclusões que foram permitidas pela análise realizada. A primeira é o facto de este não ser um tema pacífico, levantando questões e dúvidas que acarretam consigo alguma controvérsia. A polémica surge essencialmente em torno do justo valor. Posto isto e uma vez aceite não estarem devidamente esclarecidos os procedimentos relativos ao tratamento contabilístico de algumas situações referentes aos activos biológicos, a norma poderá vir a ser objecto de futuras apreciações a fim de sofrer rectificações que a tornem mais abrangente e fidedigna.

Neste contexto, dada a importância do sector agrícola para a economia e a diversidade da actividade agrícola, questiona-se se uma única norma será suficiente, sugerindo-se a distinção entre curtos e longos ciclos de produção.

Uma outra sugestão passa pela análise do § 8 da NCRF 17 que refere a transformação biológica enquanto crescimento, degeneração, procriação e produção de produtos agrícolas, tornando-se pertinente talvez acrescentar o processo de maturação do activo.

Para concluir, ao fazer-se referência a toda esta controvérsia, a “problemática contabilística dos activos biológicos” continuará a subsistir no futuro, não obstante o reconhecimento e importância que a referida norma assume na contabilidade.

Bibliografia

ALMEIDA, R. *et al* (2010) *SNC: casos práticos e exercícios resolvidos*, Volume I, Coimbra, ATF Editora, Pp. 270-282

ALMEIDA, R. *et al* (2009) *SNC explicado, o novo sistema de normalização contabilística*, Coimbra, ATF Editora

ALVES, S. (2010) *Novas exigências só podem ser compensadas com formação*, *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*. Nº 121, (Abril). P.12

ANTÃO, A. *et al* (2010) *Sistema contabilístico para pequenas empresas: recomendações e boas práticas*. *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*. Nº 10, (Janeiro) Pp. 28-34

AZEVEDO, G. (2007) *Dimension of the company versus knowledge of IAS 41*, disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=975510 (Setembro, 2010)

AZEVEDO, G. (2005) *O impacto da norma internacional de contabilidade nº41 "Agricultura" no normativo contabilístico português – sector vitivinícola*, Lisboa, (Setembro)

BENTO, J. *et al* (2005) *Plano Oficial de Contabilidade explicado*, Porto Editora, P. 22

BORGES, A. *et al* (2003) *Elementos de Contabilidade Geral*, Ed. 21ª, Lisboa, Áreas Editora

BURNSIDE, A. (2005) *IAS 41 of the forest industry –A study of the forest products companiesconception of IAS 41 today*, disponível em <http://www.handels.gu.se/epc/archice/>

Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (2009) *Sistema de Normalização Contabilística: exemplos práticos*, (Setembro/Outubro) Pp. 140

CRAVO, D. (2010) *A importância da estrutura conceptual no contexto do novo Sistema de Normalização Contabilística*, *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas: Edição Especial SNC*, (Janeiro) Pp. 15 – 20

Deloitte (2009) *O guia do SNC: getting on the right track*, disponível em <http://www.iasplus.com/europe/0909guideportugal.pdf> (Setembro 2010)

D'SOUZA, D. (2008) *Agricultura needs na accounting standard*, disponível em <http://www.thehindubusinessline.com/2008/07/17/stories/2008071750270900.htm>

FERNANDES, G. (2009) *NIC 41 – agricultura: contributos e constrangimentos para a imagem verdadeira e apropriada na realidade portuguesa*, Tese de Mestrado, Aveiro

Grande Enciclopédia Universal, Edição exclusiva para o Correio da Manhã, Lisboa, Editora Durclub

JESUS, M. (2009) *O sistema de normalização contabilística no sector vitivinícola*, Tese de Mestrado, Lisboa

Jornal Oficial da União Europeia, (2009) *Regulamento (CE) N.º 70/2009 da Comissão de 23 de Janeiro de 2009*

LISBOA, J. et al (2004) *Introdução à Gestão das Organizações*, Coimbra, *Vida Económica*, P.267

MEDEIROS, Rogério (2009) *NCRF 17 versus POC: activos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita*, Lisboa (Dezembro)

MORAIS, A. et al (2005) *Aplicação das Normas do IASB em Portugal*, Lisboa, *Publisher team*, Pp. 27–37 e 451–462

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2003) *Normas Internacionais e de Relato Financeiro*, P. 41

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2009) *Normas Internacionais de Auditoria da IFAC*, P. 39

PIRES, A. et al (2008) *Necessidade de adaptar e ajustar a IAS 41 ao sector agrícola português*, (Janeiro) Pp. 4-9

RODRIGUES, A. (2010) *SNC: contabilidade financeira – sua aplicação*, Coimbra, Edições Almedina, P. 216

RODRIGUES, A. (2010) *SNC: Sistema de Normalização Contabilística*, Coimbra, Edições Almedina

RODRIGUES, J. (2003) *Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, Lisboa, *Áreas Editora*, P.604

SÁ, A. (2010) *Realidade sobre as normas internacionais de contabilidade*, *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas: Edição Especial SNC*, (Janeiro) P.6

SILVA, A. (2010) *A contabilidade e o fisco – o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)*, *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas: Edição Especial SNC*, (Janeiro) Pp. 4-5

SILVA, E. (2004) *Normas Internacionais de Contabilidade (NIC): Abordagem teórica e prática*, Porto, *Vida Económica*, Pp. 37 – 47 e 573 – 581

TEIXEIRA, J et al (2010) *A valorimetria dos stocks de Vinho do Porto: uma abordagem contabilístico-fiscal*, Aveiro, Pp. 115-116

WILLIAMSON, D. (2002), *IAS 41 and Valuing Crocodiles*, disponível em:
<http://www.duncanwil.co.uk/ias41crocs.html> (Setembro 2010)

• **Recursos Online e Websites consultados:**

<http://www.ctoc.pt/fotos/editor2/Altera%C3%A7%C3%B5esSequenciaAdop%C3%A7%C3%A3oSNC.pdf> (Agosto, 2010) – Alterações ao nível do CIRC

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/F6E4B17F-AFB0-400B-AE05-36C476A4F377/0/DL_158_2009.pdf (Agosto, 2010) - DL 158/2009

<http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/GuiadoInvestidor/SistemaFiscal/Paginas/OqueeolIRS.aspx> (Setembro, 2010) - Actividade Agrícola

<http://www.knoow.net/cienceconempr/contabilidade/actividadeagricola.htm#vermais>
(Agosto, 2010) – Actividade Agrícola

<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:kF9Th1cdDFQJ:www.milenio.com.br/siqueira/Trab.332.doc+FAIR+VALUE+ACCOUNTING+E+SUAS+APLICA%C3%87%C3%95ES+NAS+ATIVIDADES+AGROPECU%C3%81RIA&cd=2&hl=pt-PT&ct=clnk&gl=pt> (Setembro, 2010) – Fair Value

http://www.gesbanha.pt/contab/norm_contab/norm_cont_est_conc.htm (Setembro, 2010) - Estrutura Conceptual

www.gppaa.min-agricultura.pt/cot/ (Agosto, 2010) – Cotações

www.netlegis.com.br (Setembro, 2010) – Informação variada ao nível contabilístico e fiscal

Anexos

Anexo 1

Modelo 22

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2009

ANTES DE PREENHER EST ADECLARAÇÃO LEIA COM ATENÇÃO AS INSTRUÇÕES QUE A ACOMPANHAM

MUITO IMPORTANTE

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS	D1 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO 1 De ____/____/____ a ____/____/____ 2 EXERCÍCIO ____	 IRC MODELO 22
	D2 ÁREA DA SEDE, DIRECÇÃO EFECTIVA OU ESTAB. ESTÁVEL SERVIÇO DE FINANÇAS 1 código ____	
D3 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO		
1 DESIGNAÇÃO _____		2 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF) ____
3 TIPO DE SUJEITO PASSIVO Residente que exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola: <input type="checkbox"/> 1 Residente que não exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola: <input type="checkbox"/> 2 Não residente com estabelecimento estável: <input type="checkbox"/> 3 Não residente sem estabelecimento estável: <input type="checkbox"/> 4		
4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS Geral: <input type="checkbox"/> 1 Isenção definitiva: <input type="checkbox"/> 3 Isenção temporária: <input type="checkbox"/> 4 Redução de taxa: <input type="checkbox"/> 5 Simplificado: <input type="checkbox"/> 6 Transparência fiscal: <input type="checkbox"/> 7 Grupos de sociedades: <input type="checkbox"/> 8 NIF da sociedade dominante: ____		
D4 CARACTERÍSTICAS DA DECLARAÇÃO		
1 TIPO DE DECLARAÇÃO <input type="checkbox"/> 1 1.ª Declaração do exercício <input type="checkbox"/> 2 Declaração de substituição (art.º 114.º n.ºs 1 e 2) <input type="checkbox"/> 3 Declaração de substituição (art. 58.º-A, n.º 4) <input type="checkbox"/> 4 Declaração de substituição (art. 112.º, n.ºs 8 e 9) <input type="checkbox"/> 5 Declaração de substituição (art. 58.º-A, n.º 4) fora do prazo legal <input type="checkbox"/> 6 Declaração de substituição (art.º 114.º n.º 3) Data: ____		
2 DECLARAÇÕES ESPECIAIS Declaração do Grupo: <input type="checkbox"/> 1 Declaração do período de liquidação: <input type="checkbox"/> 2 Declaração do período de cessação: <input type="checkbox"/> 3 Declaração com período especial de tributação: Antes da alteração: <input type="checkbox"/> 4 Após a alteração: <input type="checkbox"/> 5 Data da cessação: ____ Declaração do exercício do início de tributação: <input type="checkbox"/> 7 Data da transmissão (entidades não residentes sem estabelecimento estável): ____		3 ANEXOS <input type="checkbox"/> 1 Anexo A (Derrama) <input type="checkbox"/> 2 Anexo B (Regime simplificado) <input type="checkbox"/> 3 Anexo C (Regiões Autónomas)
D5 IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL E DO T. O. C.		
NIF do representante legal: <input type="checkbox"/> 1 ____		Data de recepção: <input type="checkbox"/> 3 ____
NIF do técnico oficial de contas: <input type="checkbox"/> 2 ____		

07		APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	
A ACRESCER	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	201	- - -
	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art.º 21.º)	202	- - -
	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art.º 24.º)	203	- - -
	SOMA (campos 201 + 202 - 203)	204	- - -
	Materiais dedutíveis / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACEI ou AEIE (art.º 6.º)	205	- - -
	Prémios de seguros e contribuições (art.º 23.º, n.º 4)	206	- - -
	Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art.º 33.º, n.º 1)	207	- - -
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 34.º, 37.º e 38.º)	208	- - -
	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 40.º)	209	- - -
	Doativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º do EBF)	210	- - -
	IRC e outros impostos incidentes directos ou indirectamente sobre lucros (art.º 42.º, n.º 1, alínea a)	211	- - -
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções (art.º 42.º, n.º 1, alínea d)	212	- - -
	Indemnizações por eventos seguráveis (art.º 42.º, n.º 1, alínea e)	213	- - -
	Encargos não devidamente documentados (art.º 42.º, n.º 1, alínea g)	217	- - -
	Despesas não documentadas (art.º 23.º)	214	- - -
	Menos-valias contabilísticas	215	- - -
	Correcções nos casos de crédito de imposto (art.º 62.º, n.º 1)	217	- - -
	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo	216	- - -
	Importâncias devidas pelo alugar de viaturas sem condutor (art.º 42.º, n.º 1, alínea h)	220	- - -
	Anulação do efeito do método de equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)	222	- - -
	Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do imobilizador (art.º 42.º, n.º 1, alínea f)	223	- - -
	Correcções relativas a exercícios anteriores	224	- - -
	Correcções relativas a preços de transferência (art.º 56.º, n.º 8)	251	- - -
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 50.º, n.º 1)	252	- - -
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 60.º)	253	- - -
	Subcapitalização (art.º 61.º, n.º 1)	254	- - -
	Juros de suprimentos (art.º 42.º, n.º 1, alínea j)	256	- - -
	Despesas com combustíveis (art.º 42.º, n.º 1, alínea i)	255	- - -
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário do título de imóvel e o valor constante do contrato (art.º 58.º-A, n.º 3, alínea a)	257	- - -
	Importâncias constantes de decréscimo emitidas por sujeitos passivos com NIF Incidental e a inválidas (art.º 42.º, n.º 1, alínea k)	258	- - -
	Custos ou perdas suportados com transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.º, n.º 5, 6 e 7)	259	- - -
	Ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts.º 34.º, 35.º e 36.º)	270	- - -
	Impostos diferidos	271	- - -
	Menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 43.º)	216	- - -
	Menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 45.º)	274	- - -
	Acréscimos por não reinvestimento (art.º 45.º, n.º 6.º)	275	- - -
	Menos-valias fiscais - regime transitório (art.º 7, n.º 7, alínea b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro e art.º 32, n.º 8 da Lei n.º 120-B/2001, de 27 de Dezembro)	276	- - -
		225	- - -
	SOMA (campos 204 e 225)	226	- - -
	A DEDUZIR	Prejuízo fiscal imputado por ACEI ou AEIE (art.º 6.º)	227
Redução de provisões tributadas		228	- - -
Menos-valias contabilísticas		229	- - -
Menos-valias fiscais (art.º 43.º)		230	- - -
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos		231	- - -
Rendimentos nos termos do artigo 45.º		232	- - -
Actualização de encargos de explorações sísmicas (art.º 18.º, n.º 6)		233	- - -
Benefícios fiscais		234	- - -
Anulação do efeito do método de equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)		235	- - -
40% das realizações de utilidade social (art.º 40.º, n.º 3)		236	- - -
Reversões de ajustamentos de valores de activos tributados		272	- - -
Impostos diferidos		273	- - -
		237	- - -
SOMA (campos 227 e 237)		238	- - -
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 226 > 238) (A repartir para os Campos 301, 312 e/ou 320 do Quadro 06)		239	- - -
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 226 > 238) (A repartir para os Campos 301, 312 e/ou 324 do Quadro 06)	240	- - -	

REGIMES DE TAXA								
REGIMES DE REDUÇÃO DE TAXA				ABRILHAR COM X	TAXAS DE TRIBUTAÇÃO			
Estabelecimentos de ensino particular (art.º 55.º do EBF)				242	20%			
Juros de depósitos e outros rendimentos de capitais (CVR) (art.º 52.º do EBF)				243	20%			
Benefícios relativos à interioridade (art.º 43.º do EBF)				245	10% / 15%			
Estatuto Fiscal Cooperativo (art.º 7.º, n.º 3 da Lei n.º 85/96, de 16 de Dezembro)				246	20%			
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 35.º do EBF)				260	3%			
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 36.º do EBF)				265	3%			
Indústria de bordados, tapeçarias e indústrias de vimes (Dec. Leg. Regional n.º 30 - A/2003 / M, de 31 de Dezembro)				261	17,5%			
				247				
REGIME GERAL				ABRILHAR COM X	TAXAS DE TRIBUTAÇÃO			
Região Autónoma dos Açores (Dec. Leg. Regional n.º 2 / 89 / A, de 20 de Janeiro)				248	17,5%			
Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2 / 2001 / M, de 20 de Fevereiro)				249	20%			
Rendimentos prestados por entidades não residentes sem estabelecimento estável (art.º 80.º, n.º 2, alínea f)				262	15%			
Mais-valias/incrementos patrimoniais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável				263	25%			
Rendimentos de capitais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável				264				

APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL								
(transporte do Q. 07)	cód.	Regime geral	cód.	Com redução de taxa	cód.	Com isenção	cód.	Regime simplificado
1. PREJUÍZO FISCAL	301	-	312	-	323	-		
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	-	313	-	324	-	400	-

Regime Especial dos Grupos de Sociedades		
Soma algébrica dos Resultados Fiscais	Lucros distribuídos (art. 64.º, n.º 2)	Valor Líquido
380	381	382

PREJUÍZOS FISCAIS CREDITÁVEIS (artigo 47.º)	EXERCÍCIO N-7		305	-		
	EXERCÍCIO N-6	303	314	-	325	401
	EXERCÍCIO N-5	304	315	-	326	402
	EXERCÍCIO N-4	305	316	-	327	403
	EXERCÍCIO N-3	306	317	-	328	404
	EXERCÍCIO N-2	307	318	-	329	405
	EXERCÍCIO N-1	308	319	-	330	406
	Prejuízos fiscais com transmissão autorizada (art.º 68.º, n.º 1)	383	386	-	390	392
Prejuízos fiscais com transmissão autorizada (art.º 15.º, n.º 1, alínea c)	384	387	-	390	393	
Prejuízos fiscais não dedutíveis (art.º 47.º, n.º 9)	385	388	-	391	394	
3. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos	309	320	-	331	407	
Benefícios fiscais	310	321	-	332	408	
4. MATÉRIA COLECTÁVEL: (2 - 3)	311	322	-	333	400	
MATÉRIA COLECTÁVEL NÃO ISENTA (311 + 322 ou 409)						348

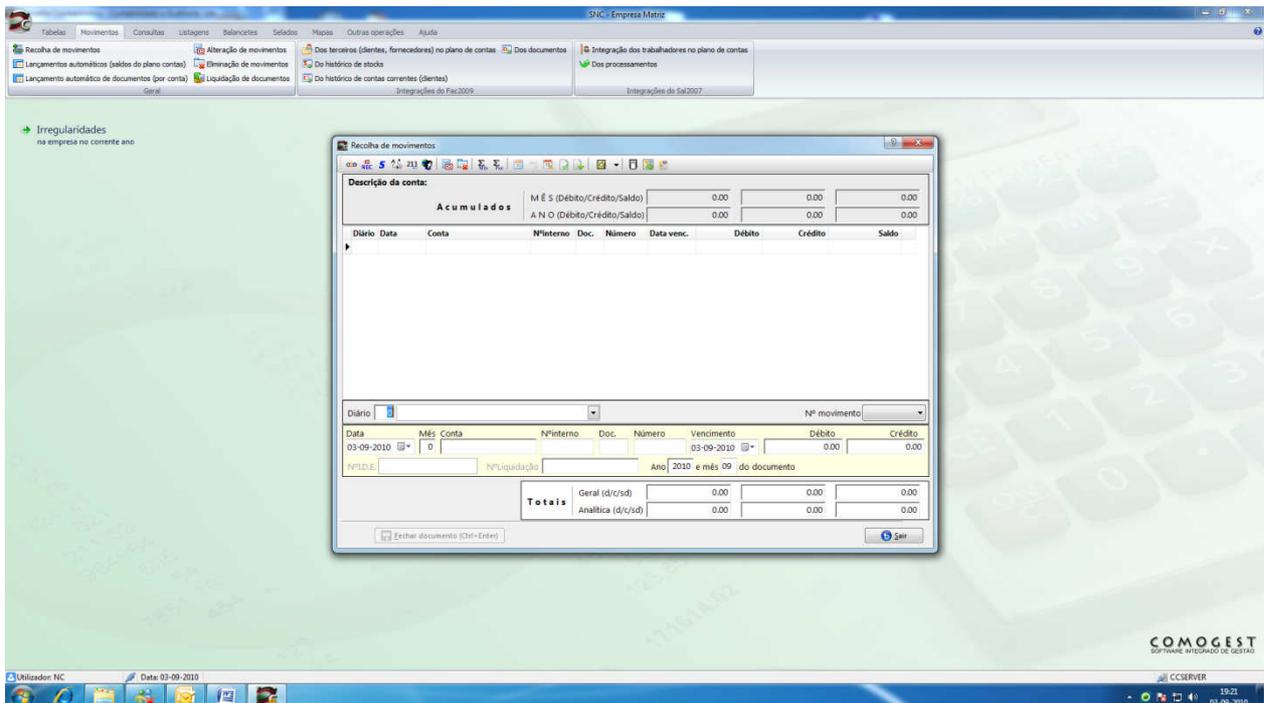
10		CÁLCULO DO IMPOSTO	
Imposto à taxa normal (311 x taxa)	347	-	-
Imposto à taxa reduzida (322 ou 409 x taxa 348 %)	349	-	-
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	-	-
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	-	-
COLECTA (347 + 349 + 350 + 370)			351
Dupla tributação internacional (art.º 85.º)	353	-	-
Benefícios fiscais	355	-	-
Pagamento especial por conta (art.º 67.º)	358	-	-
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 355 + 358)			357
IRC LIQUIDADO (351 - 357) ≥ 0			358
Resultado de liquidação (art.º 85.º)			371
Retenções na fonte	359	-	-
Pagamentos por conta (art.º 67.º)	360	-	-
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360) > 0			361
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360) < 0			362
IRC de exercícios anteriores	363	-	-
Reposição de benefícios fiscais	372	-	-
Demais	364	-	-
Tributações autónomas	365	-	-
Juros compensatórios	368	-	-
Juros de mora	369	-	-
TOTAL A PAGAR [361 ou (-362) + 363 + 364 + 365 + 368 + 369 + 372] > 0			367
TOTAL A RECUPERAR [(-362) + 363 + 364 + 365 + 368 + 369] < 0			368
JUROS COMPENSATÓRIOS			
Discriminação do valor indicado no campo 368 do Quadro 10:			
Juros compensatórios declarados por abuso na entrega da declaração	368-A	-	-
Juros compensatórios declarados por outros motivos	368-B	-	-
11		OUTRAS INFORMAÇÕES	
Total de proventos do exercício	410	-	-
Volume de negócios do exercício	411	-	-
Encargos com viaturas (art.º 61.º, n.º 3)	412	-	-
Encargos com viaturas (art.º 61.º, n.º 3, al. b))	420	-	-
Encargos com viaturas (art.º 61.º, n.º 3, al. a))	421	-	-
Encargos com viaturas (art.º 61.º, n.º 4)	413	-	-
Despesas de representação (art.º 61.º, n.º 3 e 7)	414	-	-
Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 61.º, n.º 9)	415	-	-
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 61.º, n.º 11)	417	-	-
Empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados	419	-	-
Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no art.º 125.º	418	-	-
Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art. 46.º, n.º 9 e art. 61.º, n.º 11)			
Ano Mês Dia			
418 <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>			
12		RETENÇÕES NA FONTE	
N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	RETENÇÃO NA FONTE		
1 <input type="text"/>	2 <input type="text"/>		
13		RETENÇÕES NA FONTE NA QUALIDADE DE ENTIDADE REGISTRADORA OU DEPOSITÁRIA (art.º 69.º, n.º 7, al. b))	
		1 <input type="text"/>	

Anexo 2

Modelo da Declaração Periódica do IVA

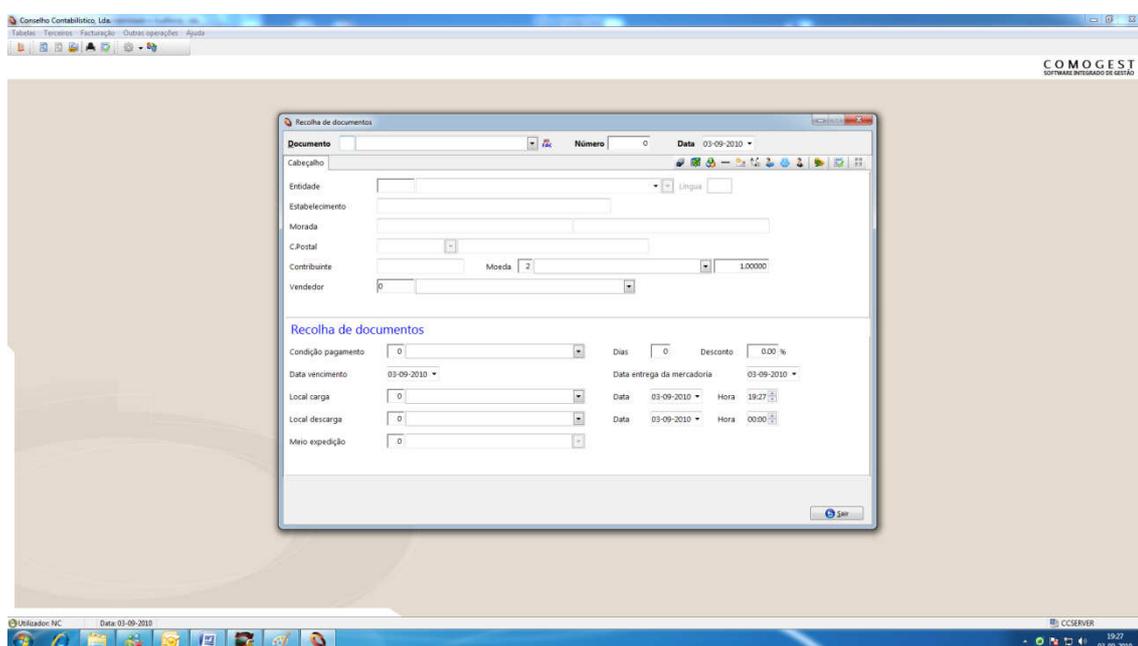
Anexo 4

Software existente na Conselho Contabilístico, destinado aos lançamentos contabilísticos



Anexo 5

Software Fac2009



Anexo 6

Exemplo de Numeração e Classificação contabilística de um documento na Conselho Contabilístico

005 09 003

Conselho Contabilístico, Lda.

Contabilidade e Auditoria
Rua António Nobre, n.º 14 1.º D
3000-050 Coimbra
NIPC 505 920 735
Reg. C.R.C. de Coimbra, sob o n.º 8989
geral@cocontabilistico.com

<i>Factura</i>	
- 2010	

Vencimento - 2010
Cliente 000000
V/Contribuinte
Cond. pagamento

Exmo(s) Senhor(es)

Pág. 1

Artigo	Descrição	Quantidade	P. unitário	Dsc1	Dsc2	Dsc3	Iva	Líquido
21	Serviços de Contabilidade	1.000	00	0.00	0.00	0.00	21	
07	Mês de	1.000	0.000	0.00	0.00	0.00	21	

**62
2432**

22 ou 27

Por favor, verifique o seu número de contribuinte e emenda.
Pode efetuar o seu pagamento através de Transferência Bancária para o NIB: 0035 011 0000 0244 1930 66

Incidência	Taxa	Valor IVA	Total líquido
	21		Desconto comercial
			Desconto financeiro
A Gerência			Total líquido
			Total IVA extras
			Total IVA
			TOTAL (EUR)

Anexo 7

Informação obrigatória a cada ramo de seguro

1. Vida

Indicar se é para seguro de vida normal ou se para empréstimo.

Para empréstimo:

- Datas de nascimento das Pessoas Seguras indicando quem é o Feminino e o Masculino;
- Montante Empréstimo;
- Prazo Empréstimo;
- Qual a Invalidez exigida pelo Banco.

Seguro Vida Normal:

- Datas de Nascimento;
- Sexo;
- Montante;
- Coberturas.

2. Habitação

- Ano da Construção;
- Capital Imóvel;

- Capital Conteúdo;
- Localidade de Habitação.

3. Acidentes de Trabalho

Trabalhador Independente:

- Remuneração Mensal;
- Actividade.

Se Conta Outrem:

- Nome da Empresa e NIF;
- Actividade da Empresa, CAE;
- Volume Salarial Anual.

4. Multiriscos

Comércio

- Nome da Empresa e NIF;
- Ano da Construção;
- Capital Imóvel;
- Capital Conteúdo;

- Localidade;
- Actividade Desenvolvida;
- Se pretendem a cobertura de Fenómenos Sísmicos ou Não.

5. Automóvel

- Data Nascimento;
- Data Carta Condução;
- Profissão;
- Concelho de Circulação;
- Sexo;
- Estado Civil.

Veículo:

- Matricula
- Marca/Modelo/Versão/Valor Comercial
- Saber se é seguro novo ou tem histórico.

Anexo 8

Exemplo de cotação fornecida pela SEGILINK



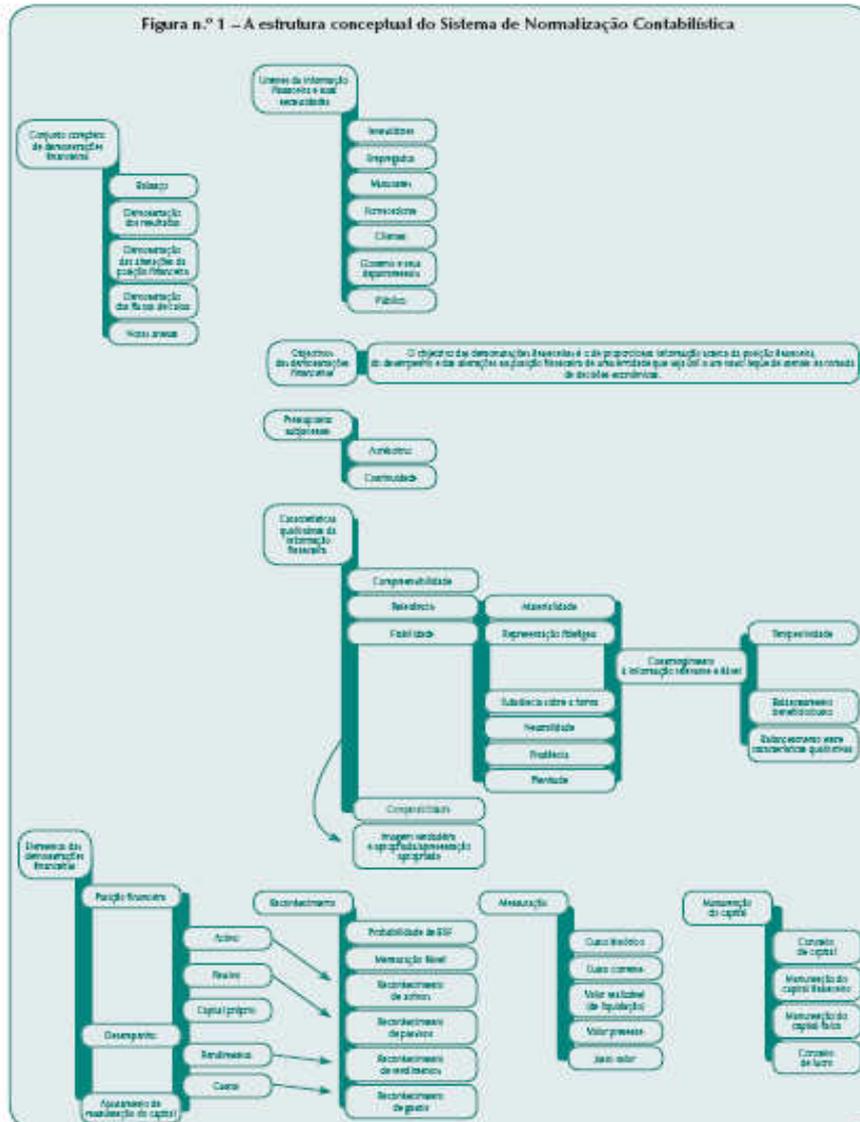
Simulação Automóvel

Tipo Simulação / Contrato					
Agente:	JADWIGNA Seguradora Seguros, S.A.				
Tipo Simulação:	Individual	Nº Anos sem sinistros:			
Tipo Contrato:	Novo	Data Simulação:	2013		
Condutores					
Profissão/CAE:		Data Nascimento:			
Sexo:		Data Carta Condução:			
Estado Civil:		Dependentes 18/22 anos:			
Condição Circulação:					
Veículo					
Matrícula:		Cilindrada:	1000		
Mês/Ano Matrícula:		Polícia:			
Categoria:	Ligeiro Particular	ISE:			
Marca:		Peso Bruto:			
Eurotax/Modelo:		Litragem:	5		
Combustível:	Gasóleo	Rota personalizadas:			
Coberturas					
	Cobertura	Capital	Franquia	Combater	
	Responsabilidade Civil	3250000,00		Sim	
	Limite Danos Corporais, por Acidente	2000000,00		Sim	
	Limite Danos Materiais, por Acidente	750000,00		Sim	
	Quebra de Vidros			Sim	
	Quebra Vidros - Vidro Fabricante Veículo			Não	
	Morte	8000,00		Sim	
	Invalidez Permanente	10000,00		Sim	
	Despesas de Tratamento e Reparação	750,00		Sim	
	Assistência Viagem			Sim	
	Defesa Privada, Justiça Tel. 727 200 180			Sim	
	Riscos Catastróficos de Natureza			Não	
	Greves, Tumultos, Alterações Ordem Pública			Não	
	Actos Terrorismo, Vandalismo, Sabotagem			Não	
	Pende Total			Não	
Medidas Prevenção:					
Valor Actual:	Valor Extra:	Valor Seguro:			
Prémio					
	Pagamento	Anual	Semestral	Trimestral	Mensal
	Valor 1º Recibo				
	Valor Recibos Seguintes				

Esta simulação é válida por um período de 30 dias a contar da data emissão. O prémio apresentado pode variar no período caso existam alterações à tarifa. Confirme o prémio caso a data simulação seja diferente da data emissão.

Anexo 9

Estrutura Conceptual do SNC



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

Anexo 10

NCRF 17

Anexo 11

Cotações Oficiais (exemplo) – Activo Biológico Vegetal

GPP | Cotações - Windows Internet Explorer

http://www.gppaa.min-agricultura.pt/cot/

File Edit View Favorites Tools Help

★ Favorites GPP | Cotações

Merc. Veg. De Produção - 2010

- Frutos Frescos
- Frutos Secos
- Hortícolas
- Flores e Folhagens
- Cereais e Palha
- Azeite e Azeitona
- Grassol
- Cortiça

Período
16/08 a 22/08 (S33)

Períodos anteriores

2005 a 2009
(2000 a 2004 temporariamente não disponíveis)

Início

Frutos Frescos - Merc Produção (Sem 16-08-2010 a 22-08-2010)

PRODUTO	REGIAO	MERCADO	Mínimo	Maximo	Frequente
Abacate*Bacon*SE*II*Caixa*EUR/Kg	Algarve	Algarve	2.20	2.50	2.40
Ameixa*Rainha Cláudia*SE*II*< 35 mm*Caixa*EUR/Kg	Alentejo	Borba	1.00	1.60	1.30
Ameixa*Rainha Cláudia*SE*II*> 35 mm*Caixa*EUR/Kg	Beira Interior	Cova da Beira	0.50	0.60	0.55
Ameixa*Songold*SE*II*< 50 mm*Caixa*EUR/Kg	Alentejo	Campo Maior	0.50	0.55	0.50
Ameixa*Stanley*SE*II*< 50 mm*Caixa*EUR/Kg	Beira Interior	Cova da Beira	0.50	0.60	0.55
Ameixa*Tipo Black*SE*II*< 50 mm*Caixa*EUR/Kg	Beira Interior	Cova da Beira	0.50	0.60	0.55
Figo*Vindimo Branco*SP*II*Caixa*EUR/Kg	Trás-os-Montes	Mirandela	0.80	1.00	0.90
Figo*Vindimo Preto*SE*II*Tabuleiro*EUR/Kg	Algarve	Algarve	1.00	1.50	1.20
Figo*Vindimo Preto*SP*II*Caixa*EUR/Kg	Trás-os-Montes	Mirandela	0.80	1.00	0.90
Framboesa*SE*I*Cuquete 125 g*EUR/Kg	Alentejo	Odemira	8.00	9.00	8.40
Laranja*Valencia Late*SE*II*4, 5 e 6 (70-88 mm)*Caixa*EUR/Kg	Algarve	Algarve	0.32	0.55	0.48
Laranja*Valencia Late*SE*II*7 e 8 (64-76 mm)*Caixa*EUR/Kg	Algarve	Algarve	0.31	0.43	0.33
Limão*SE*II*3 (63-72 mm)*Caixa*EUR/Kg	Ribatejo e Oeste	Oeste	0.30	0.35	0.33
Limão*SE*II*3 (63-72 mm)*Saco*EUR/Kg	Algarve	Algarve	0.50	0.65	0.55
Limão*SP*II*3 (63-72 mm)*Saco*EUR/Kg	Beira Interior	Montes da Senhora	0.20	0.30	0.25
Limão*SP*II*5 (53-62 mm)*Saco*EUR/Kg	Algarve	Algarve	0.35	0.55	0.50
Limão*SP*II*5 (53-62 mm)*Saco*EUR/Kg	Beira Interior	Montes da Senhora	0.20	0.30	0.25
Maçã*Riscadinha*SE*II*> 80 mm*Caixa*EUR/Kg	Ribatejo e Oeste	Palmeira	1.00	1.20	1.00
Maçã*Riscadinha*SE*II*70-75 mm*Caixa*EUR/Kg	Ribatejo e Oeste	Palmeira	0.90	1.00	0.90
Maçã*Riscadinha*SE*II*75-80 mm*Caixa*EUR/Kg	Ribatejo e Oeste	Palmeira	0.70	0.80	0.70
Melancia*Crimsonsweet*SE*II*Grado/Médio*Caixa*EUR/Kg	Ribatejo e Oeste	Ribatejo	0.09	0.15	0.10
Melancia*Sugar Baby*SE*II*Grado/Médio*Palote*EUR/Kg	Algarve	Algarve	0.25	0.40	0.30
Meião* Branco Espanhol*SE*II*Grado*Caixa*EUR/Kg	Algarve	Algarve	0.60	0.60	0.60
Meião* Branco Espanhol*SE*II*Grado*Caixa*EUR/Kg	Ribatejo e Oeste	Vila Franca de Xira	0.30	0.35	0.32
Meião* Branco Espanhol*SE*II*Médio*Caixa*EUR/Kg	Ribatejo e Oeste	Ribatejo	0.20	0.27	0.25
Meião* Branco Espanhol*SP*Não Classificado*Médio*Palote*EUR/Kg	Alentejo	Moura	0.10	0.20	0.15
Meloa*Gália*SE*II*Grado/Médio*Caixa*EUR/Kg	Algarve	Algarve	0.50	0.70	0.50
Meloa*Gália*SE*II*Grado/Médio*Caixa*EUR/Kg	Ribatejo e Oeste	Ribatejo	0.40	0.45	0.40
Meloa*Gália*SP*Não Classificado*Pequeno*Palote*EUR/Kg	Alentejo	Moura	0.15	0.25	0.20
Morango*SE*I*Cuquete 400 g*EUR/Kg	Ribatejo e Oeste	Ribatejo	3.40	4.30	4.10

Done Internet 100%

start GPP | Cotações - Win... Document1 - Microsof... 16:30

Anexo 12

Cotações Oficiais (exemplo) – Activo Biológico Animal

Bovinos - Merc Produção (Sem 23-08-2010 a 29-08-2010)

PRODUTO	REGIAO	MERCADO	Minimo	Maximo	Frequente
Novilha*12 a 18 meses*Arouquesa*EUR/Kg P. Carcaça	Entre Douro e Minho	Ribadouro	3.40	4.75	4.00
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Alentejo (RG)	3.00	3.70	3.20
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Alentejo Litoral	3.15	3.50	3.25
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Alentejo Norte	3.00	3.40	3.30
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Trás-os-Montes	Alto Tâmega	3.00	4.00	3.25
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Aveiro	3.25	3.60	3.50
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Beira Litoral (RG)	3.10	3.60	3.20
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Beja	3.25	3.35	3.30
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Coimbra	3.10	3.50	3.20
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Eivas	3.40	3.70	3.50
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Estremoz	3.10	3.50	3.30
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Alentejo	Évora	3.00	3.30	3.20
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Ribatejo e Oeste	Ribatejo	3.25	3.75	3.50
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Ribatejo e Oeste	Ribatejo e Oeste (RG)	3.25	3.75	3.50
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Trás-os-Montes	Terra Fria	3.00	4.50	3.00
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Trás-os-Montes	Trás-os-Montes (RG)	3.00	4.50	3.25
Novilha*12 a 18 meses*Cruz. Charolês*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Viseu	3.00	3.50	3.20
Novilha*12 a 18 meses*Galega*EUR/Kg P. Carcaça	Entre Douro e Minho	Alto Minho	3.10	4.00	3.50
Novilha*12 a 18 meses*Mirandesa*EUR/Kg P. Carcaça	Trás-os-Montes	Terra Fria	3.50	5.00	4.25
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Entre Douro e Minho	Alto Minho	2.90	2.75	2.50
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Trás-os-Montes	Alto Tâmega	3.00	4.00	3.05
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Aveiro	2.50	3.00	2.90
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Entre Douro e Minho	Baixo Cávado	2.30	2.75	2.50
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Interior	Beira Interior (RG)	3.20	3.40	3.30
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Beira Litoral (RG)	2.30	3.00	2.45
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Interior	Castelo Branco	3.20	3.40	3.30
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Litoral	Coimbra	2.30	2.90	2.45
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Entre Douro e Minho	Entre Douro e Minho (RG)	2.30	2.75	2.50
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Beira Interior	Guarda	3.20	3.40	3.30
Novilha*12 a 18 meses*Turina*EUR/Kg P. Carcaça	Ribatejo e Oeste	Ribatejo	3.00	3.25	3.00

Anexo 13

Códigos de Contas: SNC vs POC

CÓDIGO DE CONTAS E CONVERSÃO SNC/POC

SNC		POC		SNC		POC		SNC		POC	
CONTA	NOME	POC		CONTA	NOME	POC		CONTA	NOME	POC	
1	MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS*	1		253	PARTICIPANTES DE CAPITAL			387	ACTIVOS BIOLÓGICOS*		
11	CAIXA	11		2531	Empresa-mãe – Suprimentos e outros mútuos	2521		39	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE COMPRAS*	37	
12	DEPÓSITOS À ORDEM	12		2532	Outros participantes – Suprimentos e outros mútuos	2531, 2541, 2551		4	INVESTIMENTOS*	4	
13	OUTROS DEPÓSITOS BANCÁRIOS	13, 14		...				41	INVESTIMENTOS FINANCEIROS*	41	
14	OUTROS INSTRUMENTOS FINANCEIROS*	15		...				411	INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS	411	
141	DERIVADOS	158		254	SUBSIDIÁRIAS, ASSOCIADAS E EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS	2541		4111	Participações de capital – método da equivalência patrimonial	4111	
1411	Potencialmente favoráveis	15811		...				4112	Participações de capital – outros métodos	4111	
1412	Potencialmente desfavoráveis	15812		258	OUTROS FINANCIADORES	233, 239		4113	Empréstimos concedidos	4131	
142	INSTRUMENTOS FINANCEIROS			26	ACCIONISTAS/SÓCIOS	25		...			
1421	Detidos para negociação	151, 152, 153, 159		261	ACCIONISTAS C/ SUBSCRIÇÃO*	264		412	INVESTIMENTOS EM ASSOCIADAS		
1422	Activos financeiros	1513		262	QUOTAS NÃO LIBERADAS*	264		4121	Participações de capital – método da equivalência patrimonial	4112	
1422	Passivos financeiros	1521		263	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS	2512, 2522, 2532, 2542, 2552		4122	Participações de capital – outros métodos	4112	
143	OUTROS ACTIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS (justo valor através dos resultados)	18		265	LUCROS DISPONÍVEIS	2513, 2523, 2533, 2543, 2553		4123	Empréstimos concedidos	4132	
1431	Outros activos financeiros			266	LUCROS DISPONÍVEIS	2514, 2524, 2534, 2544, 2554		...			
1432	Outros passivos financeiros			267	EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS – EMPRESA-MÃE	2521		413	INVESTIMENTOS EM ENTIDADES CONJUNTAMENTE CONTROLADAS		
2	CONTAS A RECEBER E A PAGAR*	2		268	OUTRAS OPERAÇÕES	2511, 2519, 2529, 2539, 2549, 2559		4131	Participações de capital – método da equivalência patrimonial		
21	CLIENTES*	21		269	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS*	288		4132	Participações de capital – outros métodos		
211	CLIENTES C/C	211		27	OUTRAS CONTAS A RECEBER E A PAGAR	26		4133	Empréstimos concedidos		
2111	Clientes gerais			271	FORNECEDORES DE INVESTIMENTOS*	261		...			
2112	Clientes – empresa-mãe			2711	Fornecedores de investimentos – contas gerais	2611		414	INVESTIMENTOS EM OUTRAS EMPRESAS		
2113	Clientes – empresas subsidiárias			2712	Facturas em recepção e conferência*			4141	Participações de capital	4113	
2114	Clientes – empresas associadas			2713	Adiantamentos a fornecedores	2619		4142	Empréstimos concedidos	4133	
2115	Clientes – empreendimentos conjuntos					
2116	Clientes – outras partes relacionadas			272	DEVEDORES E CREDITORES POR ACRÉSCIMOS (PERIODIZAÇÃO ECONÓMICA)*	27		415	OUTROS INVESTIMENTOS FINANCEIROS	412, 415	
212	CLIENTES – TÍTULOS A RECEBER	212		2721	Devedores por acréscimos de rendimentos	271		4151	Detidos até à maturidade		
2121	Clientes gerais			2722	Credores por acréscimos de gastos	273		...			
2122	Clientes – empresa-mãe			273	BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO*	291, 2738		4158	Outros		
2123	Clientes – empresas subsidiárias			274	IMPOSTOS DIFERIDOS*	276		...			
2124	Clientes – empresas associadas			2741	Activos por impostos diferidos	2761		419	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS*	49	
2125	Clientes – empreendimentos conjuntos			2742	Passivos por impostos diferidos	2762		42	PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	414	
2126	Clientes – outras partes relacionadas			275	CREDITORES POR SUBSCRIÇÕES NÃO LIBERADAS*	265		421	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	4141	
...				276	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE VENDAS*	269		422	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	4142	
218	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES*	219		278	OUTROS DEVEDORES E CREDITORES	266, 267, 268		...			
219	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS*	281		279	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS*	288		426	OUTRAS PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO		
22	FORNECEDORES*	22		28	DIFERIMENTOS*	27		...			
221	FORNECEDORES C/C	221		281	GASTOS A RECONHECER	272		428	DEPRECIACÕES ACUMULADAS	481	
2211	Fornecedores gerais			282	RENDIMENTOS A RECONHECER	274		429	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS*	481	
2212	Fornecedores – empresa-mãe			29	PROVISÕES*	29		43	ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	42	
2213	Fornecedores – empresas subsidiárias			291	IMPOSTOS	292		431	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	421	
2214	Fornecedores – empresas associadas			292	GARANTIAS A CLIENTES	295		432	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	422	
2215	Fornecedores – empreendimentos conjuntos			293	PROCESSOS JUDICIAIS EM CURSO	293		433	EQUIPAMENTO BÁSICO	423	
2216	Fornecedores – outras partes relacionadas			294	ACIDENTES DE TRABALHO E DOENÇAS PROFISSIONAIS	294		434	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	424	
...				295	MATÉRIAS AMBIENTAIS	296		435	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	426	
222	FORNECEDORES – TÍTULOS A PAGAR	222		296	CONTRATOS ONEROSOS	296		436	EQUIPAMENTOS BIOLÓGICOS*	423	
2221	Fornecedores gerais			297	RESTRUTURAÇÃO	298		437	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	429	
2222	Fornecedores – empresa-mãe			298	OUTRAS PROVISÕES	298		438	DEPRECIACÕES ACUMULADAS	482	
2223	Fornecedores – empresas subsidiárias			3	INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS*	3		439	DEPRECIACÕES ACUMULADAS	482	
2224	Fornecedores – empresas associadas			31	COMPRAS	31		44	ACTIVOS INTANGÍVEIS	43	
2225	Fornecedores – empreendimentos conjuntos			311	MERCADORIAS	312		441	GOODWILL	434	
2226	Fornecedores – outras partes relacionadas			312	MATÉRIAS-PRIMAS, SUBSIDIÁRIAS E DE CONSUMO	316		442	PROJECTOS DE DESENVOLVIMENTO*	432	
...				313	ACTIVOS BIOLÓGICOS	316		443	PROGRAMAS DE COMPUTADOR	434	
225	FACTURAS EM RECEPÇÃO E CONFERÊNCIA*	228		...				444	PROPRIEDADE INDUSTRIAL	433	
228	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES*	229		317	DEVOLUÇÕES DE COMPRAS	317		...			
229	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS*	288		318	DESCONTOS E ABATIMENTOS EM COMPRAS	318		446	OUTROS ACTIVOS INTANGÍVEIS		
23	PESSOAL	262				
231	REMUNERAÇÕES A PAGAR*			32	MERCADORIAS	32		448	AMORTIZAÇÕES ACUMULADAS	483	
2311	Aos órgãos sociais	2621		325	MERCADORIAS EM TRÂNSITO	325		449	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS*	483	
2312	Ao pessoal	2622		326	MERCADORIAS EM PODER DE TERCEIROS	326		45	INVESTIMENTOS EM CURSO	44	
232	ADIANTAMENTOS			...				451	INVESTIMENTOS FINANCEIROS EM CURSO		
2321	Aos órgãos sociais	2623		329	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS	392		452	PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO EM CURSO		
2322	Ao pessoal	2624		33	MATÉRIAS-PRIMAS, SUBSIDIÁRIAS E DE CONSUMO	36		453	ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS EM CURSO		
...				331	MATÉRIAS-PRIMAS	361		454	ACTIVOS INTANGÍVEIS EM CURSO		
237	CAUÇÕES			332	MATÉRIAS SUBSIDIÁRIAS	362		455	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE INVESTIMENTOS*	448	
2371	Dos órgãos sociais	2625		333	EMBALAGENS	364		...			
2372	Do pessoal	2626		334	MATÉRIAS DIVERSAS	363		459	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS*		
238	OUTRAS OPERAÇÕES			335	MATÉRIAS EM TRÂNSITO	365		46	ACTIVOS NÃO CORRENTES DETIDOS PARA VENDA*		
2381	Com os órgãos sociais	2628				
2382	Com o pessoal	2628		339	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS	396		469	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS*		
239	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS*	288		34	PRODUTOS ACABADOS E INTERMÉDIOS	33		5	CAPITAL, RESERVAS E RESULTADOS TRANSITADOS*	5	
24	ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS*	24		...				51	CAPITAL*	51	
241	IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO*	241		346	PRODUTOS EM PODER DE TERCEIROS	336		52	ACÇÕES (QUOTAS) PRÓPRIAS*	52	
242	RETENÇÃO DE IMPOSTOS SOBRE RENDIMENTOS*	242		...				521	VALOR NOMINAL	521	
243	IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)*	243		349	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS	393		522	DESCONTOS E PRÉMIOS	522	
2431	IVA – Suportado	2431		35	SUBPRODUTOS, DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E REFUGOS	34		...			
2432	IVA – Dedutível	2432		351	SUBPRODUTOS	341		53	OUTROS INSTRUMENTOS DE CAPITAL PRÓPRIO*	53, 2321	
2433	IVA – Liquidado	2433		352	DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E REFUGOS	348		54	PRÉMIOS DE EMISSÃO	54	
2434	IVA – Regularizações	2434		...				55	RESERVAS	57	
2435	IVA – Apuramento	2435		359	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS	394		551	RESERVAS LEGAIS	571	
2436	IVA – A pagar	2436		36	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO	35		552	OUTRAS RESERVAS	572, 573, 574	
2437	IVA – A recuperar	2437		37	ACTIVOS BIOLÓGICOS			...			
2438	IVA – Reembolsos pedidos	2438		371	CONSUMÍVEIS	35		56	RESULTADOS TRANSITADOS	59	
2439	IVA – Liquidações oficiais	2439		3711	Animais			57	AJUSTAMENTOS EM ACTIVOS FINANCEIROS*	55	
244	OUTROS IMPOSTOS	244		3712	Plantas			571	RELAÇANADOS COM O MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL		
245	CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURANÇA SOCIAL	245		372	DE PRODUÇÃO	42		5711	Ajustamentos de transição*	551	
246	TRIBUTOS DAS AUTARQUIAS LOCAIS	246		3721	Animais			5712	Lucros não atribuídos*	552	
...				3722	Plantas			5713	Decorrentes de outras variações nos capitais próprios das participadas	553	
248	OUTRAS TRIBUTAÇÕES	249				
25	FINANCIAMENTOS OBTIDOS	23		38	RECLASSIFICAÇÃO E REGULARIZAÇÃO DE INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS	38		579	OUTROS		
251	INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO E SOCIEDADES FINANCEIRAS			382	MERCADORIAS	382		58	EXCEDENTES DE REVALORIZAÇÃO DE ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS E INTANGÍVEIS*	56	
2511	Empréstimos bancários	231		383	MATÉRIAS-PRIMAS, SUBSIDIÁRIAS E DE CONSUMO	386		581	REAVALIAÇÕES DECORRENTES DE DIPLOMAS LEGAIS	561, 562	
2512	Descobertos bancários	12		384	PRODUTOS ACABADOS E INTERMÉDIOS	383		5811	Antes de imposto sobre o rendimento	5611, 562	
2513	Locações financeiras	261, 268		385	SUBPRODUTOS, DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E REFUGOS	384		5812	Impostos diferidos	5612, 5622	
252	MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS			386	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO			...			
2521	Empréstimos por obrigações*	2322				

A conversão efectuada é uma aproximação, visto não existir correspondência exacta entre o POC e o SNC

CONTA NOME	POC	CONTA NOME	POC	CONTA NOME	POC
589 OUTROS EXCEDENTES	569	68 OUTROS GASTOS E PERDAS	65, 63, 69	76212 Outros devedores	
5891 Antes de imposto sobre o rendimento	5691	681 IMPOSTOS	63	7622 Em inventários	7723
5892 Impostos diferidos	5692	6811 Impostos directos	632	7623 Em investimentos financeiros	7882
59 OUTRAS VARIAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO		6812 Impostos indirectos:	631	7624 Em propriedades de investimento	7711
591 DIFERENÇAS DE CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS*	553	6813 Taxas	6317	7625 Em activos fixos tangíveis	7712
592 AJUSTAMENTOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS	553	682 DESCONTOS DE PRONTO PAGAMENTO CONCEDIDOS	686	7626 Em activos intangíveis	7713
593 SUBSÍDIOS*	575, 2745	683 DÍVIDAS INCOBRÁVEIS*	692	7627 Em investimentos em curso	7948
594 DOAÇÕES	576	684 PERDAS EM INVENTÁRIOS*	693	7628 Em activos não correntes detidos para venda	7948
...		6841 Sinistros	6931	763 DE PROVISÕES	796
599 OUTRAS		6842 Quebras	6932	7631 Impostos	
6 GASTOS*	6, 81	...		7632 Garantias a clientes	
61 CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATERIAS CONSUMIDAS		6848 Outras perdas	6938	7633 Processos judiciais em curso	
611 MERCADORIAS	612	685 GASTOS E PERDAS EM SUBSIDIARIAS, ASSOCIADAS E EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS	6948	7634 Acidentes no trabalho e doenças profissionais	
612 MATERIAS-PRIMAS, SUBSIDIARIAS E DE CONSUMO	616	6851 Cobertura de prejuizos	682	7635 Matérias ambientais	
613 ACTIVOS BIOLÓGICOS (COMPRAS)*	616	6852 Aplicação do método da equivalência patrimonial*	682	7636 Contratos onerosos	
62 FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS	62	6853 Alienações	6941	7637 Reestruturação	
621 SUBCONTRATOS	621	...		7638 Outras provisões	
622 SERVIÇOS ESPECIALIZADOS		6858 Outros gastos e perdas	6948	...	
6221 Trabalhos especializados	62236	686 GASTOS E PERDAS NOS RESTANTES INVESTIMENTOS FINANCEIROS*		77 GANHOS POR AUMENTOS DE JUSTO VALOR	77, 78
6222 Publicidade e propaganda	62233	6861 Cobertura de prejuizos	6941	771 EM INSTRUMENTOS FINANCEIROS	7881
6223 Vigilância e segurança	62235	6862 Alienações	6941	772 EM INVESTIMENTOS FINANCEIROS	7882
6224 Honorários	62229	6868 Outros gastos e perdas	6948	773 EM PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	7711
6225 Comissões	62228	687 GASTOS E PERDAS EM INVESTIMENTOS NÃO FINANCEIROS	694	774 EM ACTIVOS BIOLÓGICOS	7712, 7723
6226 Conservação e reparação	62232	6871 Alienações	6942, 6943	78 OUTROS RENDIMENTOS E GANHOS	
...		6872 Sinistros	6944	781 RENDIMENTOS SUPLEMENTARES	73
6228 Outros	622	6873 Abates	6945	7811 Serviços sociais	731
623 MATERIAIS		6874 Gastos em propriedades de investimento	6948	7812 Aluguer de equipamento	732
6231 Ferramentas e utensilios de desgaste rápido	62215	688 OUTROS*		7813 Estudos, projectos e assistência tecnológica	734
6232 Livros e documentação técnica	62216	6881 Correções relativas a períodos anteriores	697	7814 Royalties	735
6233 Material de escritório	62217	6882 Donativos	652, 686, 691	7815 Desempenho de cargos sociais noutras empresas	736
6234 Artigos para oferta	62218	6883 Quotizações	654	7816 Outros rendimentos suplementares	738
...		6884 Ofertas e amostras de inventários	6981	782 DESCONTOS DE PRONTO PAGAMENTO OBTIDOS	786
6238 Outros	62214	6885 Insuficiência da estimativa para impostos	687	783 RECUPERAÇÃO DE DÍVIDAS A RECEBER	792
624 ENERJIA E FLUIDOS		6886 Perdas em instrumentos financeiros*	687	784 GANHOS EM INVENTÁRIOS	793
6241 Electricidade	62211	...		7841 Sinistros	7931
6242 Combustíveis	62212	6888 Outros não especificados	691	7842 Sobras	7932
6243 Água	62213	69 GASTOS E PERDAS DE FINANCIAMENTO	681	...	
...		691 JUROS SUPORTADOS	681	7848 Outros ganhos	7938
6248 Outros	62214	6911 Juros de financiamentos obtidos	6811, 6812, 6813, 6814, 6815, 6816	785 RENDIMENTOS E GANHOS EM SUBSIDIARIAS, ASSOCIADAS E EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS	
625 DESLOCAÇÕES, ESTADAS E TRANSPORTES		...		7851 Aplicação do método da equivalência patrimonial*	782
6251 Deslocações e estadas	62227	692 DIFERENÇAS DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS	685	7852 Alienações	7941
6252 Transportes de pessoal	62226	6921 Relativas a financiamentos obtidos	6818	...	
6253 Transportes de mercadorias	62225	6928 Outras	685	7858 Outros rendimentos e ganhos	
...		...		786 RENDIMENTOS E GANHOS NOS RESTANTES ACTIVOS FINANCEIROS	
6258 Outros	622	698 OUTROS GASTOS E PERDAS DE FINANCIAMENTO	6888	7861 Diferenças de câmbio favoráveis	783
626 SERVIÇOS DIVERSOS		6981 Relativos a financiamentos obtidos	6988	7862 Alienações	7941
6261 Rendias e alugueres	62219	
6262 Comunicação	62222	6998 Outros	7	7868 Outros rendimentos e ganhos	
6263 Seguros	62223	7 RENDIMENTOS*	7, 81	787 RENDIMENTOS E GANHOS EM INVESTIMENTOS NÃO FINANCEIROS	794
6264 Royalties	62224	71 VENDAS*	71	7871 Alienações	7942, 7943
6265 Contencioso e notariado	62231	711 MERCADORIAS	711	7872 Sinistros	7944
6266 Despesas de representação	62221	712 PRODUTOS ACABADOS E INTERMÉDIOS	712	7873 Rendias e outros rendimentos em propriedades de investimento	783
6267 Limpeza, higiene e conforto	62234	713 SUBPRODUTOS, DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E REFUGOS	713	...	
6268 Outros serviços	64	714 ACTIVOS BIOLÓGICOS	712	7878 Outros rendimentos e ganhos	7948
63 GASTOS COM O PESSOAL		...		788 OUTROS*	
631 REMUNERAÇÕES DOS ÓRGÃOS SOCIAIS	641	716 IVA DAS VENDAS COM IMPOSTO INCLUÍDO	716	7881 Correções relativas a períodos anteriores	797
632 REMUNERAÇÕES DO PESSOAL BENEFICIÁRIO PÓS-EMPREGO	642	717 DEVOLUÇÕES DE VENDAS	717	7882 Excesso da estimativa para impostos	7981
633 BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO		718 DESCONTOS E ABATIMENTOS EM VENDAS	718	7883 Imputação de subsídios para investimentos	7983
6331 Prémios para pensões*	644	72 PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS*	72	7884 Ganhos em outros instrumentos financeiros*	787
6332 Outros benefícios	643	721 SERVIÇO A	721	7885 Restituição de impostos	791
634 INDEMNIZAÇÕES		722 SERVIÇO B	722	...	
635 ENCARGOS SOBRE REMUNERAÇÕES	645	...		7888 Outros não especificados	76, 761, 768, 785, 7988
636 SEGUROS DE ACIDENTES NO TRABALHO E DOENÇAS PROFISSIONAIS	646	725 SERVIÇOS SECUNDÁRIOS	725	79 JUROS, DIVIDENDOS E OUTROS RENDIMENTOS SIMILARES	78
637 GASTOS DE ACÇÃO SOCIAL	647	726 IVA DOS SERVIÇOS COM IMPOSTO INCLUÍDO	726	791 JUROS OBTIDOS	781
638 OUTROS GASTOS COM O PESSOAL	648	...		7911 De depósitos	7811
64 GASTOS DE DEPRECIACÃO E DE AMORTIZACÃO	66, 68	728 DESCONTOS E ABATIMENTOS	728	7912 De outras aplicações de meios financeiros líquidos	7812
641 PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	683	73 VARIAÇÕES NOS INVENTÁRIOS DA PRODUÇÃO*	81	7913 De financiamentos concedidos a associadas e empreendimentos conjuntos	7813
642 ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	662	731 PRODUTOS ACABADOS E INTERMÉDIOS	81	7914 De financiamentos concedidos a subsidiárias	7814
643 ACTIVOS INTANGÍVEIS	663	732 SUBPRODUTOS, DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E REFUGOS	81	7915 De financiamentos obtidos	7815
65 PERDAS POR IMPARIDADE	66	733 PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO	81	...	
651 EM DÍVIDAS A RECEBER	666	734 ACTIVOS BIOLÓGICOS	75	7918 De outros financiamentos concedidos	7816
6511 Clientes	6661	74 TRABALHOS PARA A PRÓPRIA ENTIDADE	75	792 DIVIDENDOS OBTIDOS	784
6512 Outros devedores	6662	741 ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	752	7921 De aplicações de meios financeiros líquidos	
652 EM INVENTÁRIOS	667	742 ACTIVOS INTANGÍVEIS	753	7922 De associadas e empreendimentos conjuntos	
653 EM INVESTIMENTOS FINANCEIROS	684	743 PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	751	7923 De subsidiárias	
654 EM PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	696	744 ACTIVOS POR GASTOS DIFERIDOS	755	...	
655 EM ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	696	75 SUBSÍDIOS À EXPLORAÇÃO*	74	7928 Outras	
656 EM ACTIVOS INTANGÍVEIS	696	751 SUBSÍDIOS DO ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	741	...	
657 EM INVESTIMENTOS EM CURSO	696	752 SUBSÍDIOS DE OUTRAS ENTIDADES	748	8 RESULTADOS	8
658 EM ACTIVOS NÃO CORRENTES DETIDOS PARA VENDA	696	76 REVERSÕES	77, 78	81 RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	85
66 PERDAS POR REDUÇÕES DE JUSTO VALOR	66	761 DE DEPRECIACÕES E DE AMORTIZACÕES	771	811 RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS*	86
661 EM INSTRUMENTOS FINANCEIROS	684	7611 Propriedades de investimento	7711	812 IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DO PERÍODO	861
662 EM INVESTIMENTOS FINANCEIROS	684	7612 Activos fixos tangíveis	7712	8121 Imposto estimado para o período*	861
663 EM PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO	683, 696	7613 Activos intangíveis	7713	8122 Imposto diferido	862
664 EM ACTIVOS BIOLÓGICOS	662, 667	762 DE PERDAS POR IMPARIDADE	771, 772	...	
67 PROVISÕES DO PERÍODO*	67	7621 Em dívidas a receber	7722	818 RESULTADO LÍQUIDO	88
671 IMPOSTOS	6722	76211 Clientes	77221	...	
672 GARANTIAS A CLIENTES	6725			89 DIVIDENDOS ANTECIPADOS	89
673 PROCESSOS JUDICIAIS EM CURSO	6723				
674 ACIDENTES NO TRABALHO E DOENÇAS PROFISSIONAIS	6724				
675 MATÉRIAS AMBIENTAIS	6728				
676 CONTRATOS ONEROSOS	6728				
677 REESTRUTURAÇÃO	6728				
678 OUTRAS PROVISÕES	6728				

* O asterisco significa que a correspondente rubrica tem uma nota explicativa.

Anexo 14

Quadro representativo das NIC que foram adaptadas ao SNC e que originaram posteriormente indicação do seu tratamento na NCRF – PE

NIC	NCRF	NCRF-PE
NIC 1	NCRF 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras	Sim
NIC 7	NCRF 2 – Demonstração dos fluxos de caixa	Não
NIRF 1	NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das NCRF	Sim
NIC 8	NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	Sim
NIC 24	NCRF 5 – Divulgações de partes relacionadas	Não
NIC 38	NCRF 6 – Activos intangíveis	Sim
NIC 16	NCRF 7 – Activos fixos tangíveis	Sim
NIRF 5	NCRF 8 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas	Não
NIC 17	NCRF 9 – Locações	Sim
NIC 23	NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos	Sim
NIC 40	NCRF 11 – Propriedades de investimento	Não
NIC 36	NCRF 12 – Imparidade de activos	Não
NIC 28 e 31	NCRF 13 – Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas	Não
NIRF 3	NCRF 14 – Concentração de actividades empresariais	Não
NIC 27	NCRF 15 – Investimentos em subsidiárias e consolidação	Não
NIRF 6	NCRF 16 – Exploração e avaliação de recursos minerais	Não
NIC 41	NCRF 17 – Agricultura	Não
NIC 2	NCRF 18 – Inventários	Sim
NIC 11	NCRF 19 – Contratos de construção	Não
NIC 18	NCRF 20 – Rédito	Sim
NIC 37	NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes	Sim
NIC 20	NCRF 22 – Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo	Sim
NIC 21	NCRF 23 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio	Sim
NIC 10	NCRF 24 – Acontecimentos após a data do balanço	Não
NIC 12	NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento	Sim
	NCRF 26 – Matérias ambientais	Sim
NIC 7, 32 e 39	NCRF 27 – Instrumentos financeiros	Sim
NIC 19	NCRF 28 – Benefícios dos empregados	Sim

Fonte: Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas – Edição Especial SNC (p.11)

Anexo 15

Quadro comparativo de algumas diferenças entre o SNC, o POC/DC e as IFRS (Deloitte)

Resumo de Algumas Diferenças entre o SNC, o POC/DC e as IFRS⁽²⁾

SNC	POC/DC	IFRS
Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:	Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui	Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:
<ul style="list-style-type: none"> (a) Balanço; (b) Demonstração dos resultados por naturezas (possibilidade de, adicionalmente, incluir uma demonstração dos resultados por funções); (c) Demonstração de alterações no capital próprio; (d) Demonstração dos fluxos de caixa (obrigatoriamente de acordo com o método directo); (e) Anexo. 	<ul style="list-style-type: none"> (a) Balanço; (b) Demonstrações dos resultados por naturezas e por funções; (c) Demonstração dos fluxos de caixa (pelo método directo ou pelo método indirecto) e respectivo anexo; (d) Anexo. <p>Possibilidade de determinadas entidades não apresentarem demonstrações dos resultados por funções e dos fluxos de caixa.</p>	<ul style="list-style-type: none"> (a) Demonstração da posição financeira; (b) Rendimentos e gastos reconhecidos no período, podendo ser apresentados em duas modalidades: <ul style="list-style-type: none"> 1. Em uma única Demonstração do rendimento integral; 2. Em duas demonstrações: <ul style="list-style-type: none"> (i) Uma demonstração dos resultados separada (por naturezas ou por funções) e; (ii) Uma segunda demonstração que começa com os lucros ou prejuízos do período e evidencia os demais rendimentos e gastos não reconhecidos em resultados (Demonstração do rendimento integral); (c) Demonstração de alterações no capital próprio; (d) Demonstração dos fluxos de caixa (pelo método directo ou pelo método indirecto); (e) Anexo.
Itens do Balanço classificados na face do mesmo distinguindo entre correntes e não correntes.	Itens do Balanço classificados na face do mesmo atendendo à sua liquidez e à sua exigibilidade.	Itens do Balanço classificados na face do mesmo distinguindo entre correntes e não correntes.
Não existem itens extraordinários na Demonstração dos resultados.	Possibilidade de existirem itens extraordinários na Demonstração dos resultados.	Não existem itens extraordinários na Demonstração dos resultados.
Correcção de erros materiais efectuada através da re-expressão da informação comparativa.	Correcção de erros fundamentais através da rubrica do capital próprio: Resultados transitados.	Correcção de erros materiais efectuada através da re-expressão da informação comparativa.
Apenas podem ser capitalizados dispêndios internos com activos intangíveis em situações específicas e se incorridos na fase de desenvolvimento.	É permitida a capitalização de dispêndios internos com activos intangíveis incorridos na fase de pesquisa, desde que sejam cumpridas as condições estabelecidas na DC 7.	Apenas podem ser capitalizados dispêndios internos de activos intangíveis em situações específicas e se incorridos na fase de desenvolvimento.

(2) IAS/IFRS e respectivas interpretações emitidas pela IASB, em vigor em 31 de Março de 2009.

SNC	POC/DIC	IFRS
Não é permitida a capitalização de custos de arranque.	É permitida a capitalização de custos de arranque.	Não é permitida a capitalização de custos de arranque.
Está prevista, em determinadas circunstâncias, a existência de activos intangíveis com vida útil indefinida e com valor residual.	Não está prevista a existência de activos intangíveis com vida útil indefinida e com valor residual.	Está prevista, em determinadas circunstâncias, a existência de activos intangíveis com vida útil indefinida e com valor residual.
Não é permitida a revalorização de activos fixos tangíveis com base em coeficientes de desvalorização monetária.	É permitida a revalorização de activos fixos tangíveis com base na variação do poder aquisitivo da moeda.	Não é permitida a revalorização de activos fixos tangíveis com base na variação do poder aquisitivo da moeda.
Introduz a categoria de activos não correntes detidos para venda e o conceito de grupos para alienação e estabelece regras de mensuração, apresentação e divulgação associadas.	Não prevê a categoria de activos não correntes detidos para venda e o conceito de grupos para alienação.	Contempla a categoria de activos não correntes detidos para venda e o conceito de grupos para alienação, assim como regras de mensuração, apresentação e divulgação associadas.
Define o conceito de perda de imparidade e define regras de mensuração e de registo de imparidades em activos.	O conceito de perda de imparidade não se encontra definido e não estão previstas regras detalhadas de mensuração e registo de imparidades em activos.	Define o conceito de perda de imparidade e define regras de mensuração e de registo de imparidades em activos.
A classificação de uma locação (financeira ou operacional) fica sempre sujeita à análise do respectivo contrato como um todo.	A classificação de uma locação como financeira é imediata desde que se verifique, pelo menos, uma das condições estabelecidas na DIC 25.	A classificação de uma locação (financeira ou operacional) fica sempre sujeita à análise do respectivo contrato como um todo.
É exigida a separação das componentes de terreno e edifício para efeitos de classificação e registo de locações de imóveis.	Não está prevista a separação das componentes de terreno e edifício na classificação e registo de locações de imóveis.	É exigida a separação das componentes de terreno e edifício para efeitos de classificação e registo de locações de imóveis.
É permitido o tratamento alternativo de capitalização de custos com empréstimos como parte do custo de determinados activos, incluindo existências.	É permitida a capitalização de encargos financeiros como parte do custo de determinados activos fixos. Não é permitida a capitalização em existências.	É obrigatória a capitalização de custos com empréstimos em activos que se qualificam, incluindo existências, em determinadas circunstâncias.

SNC	POGDC	IFRS
<p>As propriedades de investimento são mensuradas:</p> <p>(a) Ao custo deduzido de amortizações acumuladas, ou</p> <p>(b) Pelo seu justo valor (sem amortizações), com as variações no justo valor registadas em resultados.</p> <p>Quando as propriedades de investimento se encontram em construção são aplicadas as regras de mensuração dos activos fixos tangíveis.</p>	<p>Os imóveis de rendimento são mensurados ao custo (eventualmente revalorizado) deduzido de amortizações acumuladas. O excedente de revalorização, quando aplicável, é registado no capital próprio.</p>	<p>As propriedades de investimento são mensuradas:</p> <p>(a) Ao custo deduzido de amortizações acumuladas, ou;</p> <p>(b) Pelo seu justo valor (sem amortizações), com as variações no justo valor registadas em resultados.</p> <p>Estas regras de mensuração são aplicadas às propriedades de investimento ainda que se encontrem em construção.</p>
<p>O goodwill é inicialmente determinado como o excesso do custo da concentração de actividades empresariais relativamente ao interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis adquiridos.</p>	<p>O goodwill é inicialmente determinado como o excesso do custo da concentração de actividades empresariais relativamente ao interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos e passivos identificáveis adquiridos.</p>	<p>De acordo com a versão de 2008 da IFRS 3, o goodwill é inicialmente determinado como o excesso do somatório de:</p> <p>(a) Justo valor da retribuição paga ou a pagar;</p> <p>(b) Montante atribuído aos interesses minoritários;</p> <p>(c) Justo valor, na data da concentração, dos interesses anteriormente detidos na entidade adquirida relativamente ao justo valor, na data da concentração, dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis adquiridos.</p> <p>A anterior versão da IFRS 3 (2004) estabelecia regras similares ao SNC.</p>
<p>O goodwill não é amortizado, sendo obrigatoriamente sujeito a testes anuais de imparidade. O excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida (goodwill negativo) é registado de imediato em resultados.</p>	<p>O goodwill é amortizado durante um prazo de cinco anos (que pode ser alargado até um máximo de vinte anos). O goodwill negativo é diferido durante um prazo semelhante, ou, alternativamente, é imputado aos activos não correntes adquiridos na sequência da concentração.</p>	<p>O goodwill não é amortizado, sendo obrigatoriamente sujeito a testes anuais de imparidade. O excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida (goodwill negativo) é registado de imediato em resultados.</p>

SNC	POG/DC	IFRS
Os interesses em entidades conjuntamente controladas são registados nas demonstrações financeiras consolidadas através da consolidação proporcional.	Os interesses em entidades conjuntamente controladas são registados nas demonstrações financeiras consolidadas através da consolidação proporcional.	Os interesses em entidades conjuntamente controladas são registados nas demonstrações financeiras consolidadas, alternativamente, de acordo com o método da equivalência patrimonial, ou através da consolidação proporcional (recomendado).
Os interesses em entidades conjuntamente controladas e os investimentos em associadas e subsidiárias são registados nas demonstrações financeiras individuais de acordo com o método da equivalência patrimonial, salvo se existirem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a entidade detentora do investimento, sendo, neste caso, usado o método do custo. Quando a entidade não prepara, nem deve preparar, demonstrações financeiras consolidadas, os interesses em entidades conjuntamente controladas são registados, alternativamente, de acordo com o método da equivalência patrimonial, ou através da consolidação proporcional (recomendado).	Os interesses em entidades conjuntamente controladas e os investimentos em associadas e subsidiárias são registados nas demonstrações financeiras individuais, alternativamente, de acordo com o método da equivalência patrimonial, ou pelo método do custo.	Quando a entidade prepara demonstrações financeiras consolidadas, os interesses em entidades conjuntamente controladas e os investimentos em associadas e subsidiárias são registados nas demonstrações financeiras separadas, alternativamente, ao custo ou de acordo com a IAS 39. Quando a entidade não prepara, nem deve preparar, demonstrações financeiras consolidadas: <ul style="list-style-type: none"> (a) Os interesses em entidades conjuntamente controladas são registados, alternativamente, de acordo com o método da equivalência patrimonial, ou através da consolidação proporcional (recomendado); (b) Os investimentos em associadas são registados de acordo com o método da equivalência patrimonial.
Prevê a dispensa de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas com base na imaterialidade do conjunto das empresas a consolidar.	Prevê a dispensa de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas com base na imaterialidade do conjunto das empresas a consolidar.	Não prevê a dispensa de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas com base na imaterialidade do conjunto das empresas a consolidar.

SNC	POC/DC	IFRS
<p>É permitido excluir do perímetro de consolidação (carácter facultativo) subsidiárias nas seguintes situações:</p> <p>(a) Subsidiárias consideradas imateriais;</p> <p>(b) Subsidiárias com restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a entidade detentora do investimento;</p> <p>(c) Participações detidas exclusivamente para venda posterior.</p>	<p>É permitido excluir do perímetro de consolidação (carácter facultativo) subsidiárias nas seguintes situações:</p> <p>(a) Subsidiárias consideradas imateriais;</p> <p>(b) Subsidiárias com restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a entidade detentora do investimento;</p> <p>(c) Participações detidas exclusivamente para venda posterior.</p>	<p>Não estão previstas exclusões de subsidiárias do perímetro de consolidação.</p>
<p>Utilização obrigatória do método da compra na contabilização de concentrações de actividades empresariais que estejam no âmbito de aplicação da NCRF 14.</p>	<p>É permitida, embora em circunstâncias excepcionais, a utilização do método da comunhão de interesses na contabilização de concentrações de actividades empresariais.</p>	<p>Utilização obrigatória do método da compra na contabilização de concentrações de actividades empresariais que estejam no âmbito de aplicação da IFRS 3.</p>
<p>Os custos relacionados com a concentração de actividades empresariais são incluídos na custo da concentração.</p>	<p>Não prevê o tratamento contabilístico dos custos relacionados com a concentração de actividades empresariais.</p>	<p>De acordo com a versão de 2008 da IFRS 3, os custos relacionados com a concentração de actividades empresariais são registados em resultados quando ocorrem.</p>
<p>As concentrações de actividades empresariais sob controlo comum antes e após a concentração não se encontram reguladas.</p>	<p>As concentrações de actividades empresariais que envolvem entidades sob controlo comum antes e depois da concentração estão no âmbito da DC 1.</p>	<p>As concentrações de actividades empresariais sob controlo comum antes e após a concentração não se encontram reguladas.</p>
<p>Os interesses minoritários são inicialmente mensurados pela parte no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade adquirida correspondente à proporção dos interesses não adquiridos na concentração de actividades empresariais.</p>	<p>Os interesses minoritários são inicialmente mensurados pela parte no capital próprio da entidade adquirida, imediatamente antes da concentração, correspondente à proporção dos interesses não adquiridos na concentração de actividades empresariais.</p>	<p>Os interesses minoritários são inicialmente mensurados de acordo com um dos seguintes métodos:</p> <p>(a) Ao justo valor;</p> <p>(b) Pela parte no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da entidade adquirida correspondente à proporção dos interesses não adquiridos na concentração de actividades empresariais.</p>

SNC	POG/DC	IFRS
Os interesses minoritários são parte integrante do capital próprio.	Os interesses minoritários não são parte integrante do capital próprio.	Os interesses minoritários são parte integrante do capital próprio.
É definido o tratamento contabilístico para a exploração e avaliação de recursos minerais.	Não está previsto um tratamento contabilístico específico para a exploração e avaliação de recursos minerais.	É definido o tratamento contabilístico para a exploração e avaliação de recursos minerais.
Introduz a categoria de activos biológicos e estabelece regras de mensuração associadas aos mesmos.	Não prevê a categoria de activos biológicos.	Contempla a categoria de activos biológicos e estabelece regras de mensuração associadas aos mesmos.
Não é permitida a utilização do LIFO como fórmula de custeio das existências.	É permitida a utilização do LIFO como fórmula de custeio das existências.	Não é permitida a utilização do LIFO como fórmula de custeio das existências.
Não está previsto o método da obra acabada na determinação do resultado de contratos de construção.	O método da obra acabada é um dos métodos previstos para a determinação do resultado de contratos de construção.	Não está previsto o método da obra acabada na determinação do resultado de contratos de construção.
Determina o reconhecimento inicial directamente em capital próprio dos subsídios não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis.	Permite o reconhecimento directamente em capital próprio de subsídios que não estão relacionados com investimentos, nem com a exploração.	Não permite o reconhecimento inicial directamente em capital próprio de quaisquer subsídios.
Os subsídios ao investimento são apresentados no capital próprio.	Os subsídios ao investimento são apresentados separadamente no passivo.	Os subsídios ao investimento são apresentados, alternativamente, (a) A deduzir à quantia escriturada do activo; (b) Separadamente no passivo.
Não é permitido o diferimento de diferenças de câmbio favoráveis em nenhuma circunstância.	É permitido o diferimento de diferenças de câmbio favoráveis resultantes de dívidas de médio e longo prazo, caso existam expectativas razoáveis de que o ganho é reversível.	Não é permitido o diferimento de diferenças de câmbio favoráveis em nenhuma circunstância.

SNC	POC/DC	IFRS
<p>É permitido o reconhecimento de um activo por imposto diferido resultante de situações em que, por via da aplicação de coeficientes de desvalorização monetária, a base contabilística de um activo imobilizado não amortizável se torna inferior à correspondente base fiscal, ainda que sujeito a aferição quanto à sua realização.</p>	<p>Não é permitido o reconhecimento de um activo por imposto diferido resultante de situações em que, por via da aplicação de coeficientes de desvalorização monetária, a base contabilística de um activo imobilizado não amortizável se torna inferior à correspondente base fiscal.</p>	<p>É permitida o reconhecimento de um activo por imposto diferido resultante de situações em que, por via da aplicação de coeficientes de desvalorização monetária, a base contabilística de um activo imobilizado não amortizável se torna inferior à correspondente base fiscal, ainda que sujeito a aferição quanto à sua realização.</p>
<p>Os custos com aumentos de capital são registados como uma dedução ao capital.</p>	<p>Os custos com aumentos de capital são registados como um activo intangível.</p>	<p>Os custos com aumentos de capital são registados como uma dedução ao capital.</p>
<p>Introduz o conceito de instrumento financeiro e identifica as classes de instrumentos financeiros que poderão existir:</p> <p>(a) Instrumentos financeiros (activos ou passivos) ao custo ou ao custo amortizado;</p> <p>(b) Instrumentos financeiros (activos ou passivos) mensurados ao justo valor por resultados;</p> <p>(c) Instrumentos de capital próprio.</p> <p>Regra geral, não são permitidas reclassificações entre classes de instrumentos financeiros. Define regras específicas de reconhecimento, mensuração e desreconhecimento dos mesmos.</p>	<p>Não define o conceito de instrumento financeiro.</p>	<p>Contempla o conceito de instrumento financeiro e identifica as classes de instrumentos financeiros que poderão existir:</p> <p>(a) Activos financeiros mensurados ao justo valor por resultados;</p> <p>(b) Activos financeiros detidos até à maturidade;</p> <p>(c) Empréstimos concedidos e contas a receber;</p> <p>(d) Activos financeiros disponíveis para venda;</p> <p>(e) Passivos financeiros mensurados ao justo valor por resultados;</p> <p>(f) Outros passivos financeiros;</p> <p>(g) Instrumentos de capital próprio.</p> <p>Define regras para a reclassificação entre classes de instrumentos financeiros. Define regras específicas de reconhecimento, mensuração e desreconhecimento dos mesmos.</p>

SNC	PO/ODC	IFRS
<p>Os instrumentos derivados são sempre reconhecidos no Balanço ao justo valor, excepto se o subjacente for um instrumento de capital próprio não admitido à cotação e cujo justo valor não possa ser estimado com fiabilidade. As variações no seu justo valor são registadas em resultados, salvo se o derivado for detido no âmbito de uma operação de cobertura registada ao abrigo da contabilidade de cobertura (situação em que as variações no justo valor poderão ser registadas no capital próprio – o conceito de ineficácia de cobertura não se encontra previsto).</p>	<p>Apenas está previsto o tratamento contabilístico dos contratos de futuros, sendo os ajustamentos na respectiva conta margem resultantes dos ajustes diários registados em resultados ou diferidos, no caso de se tratar, respectivamente, de contratos de futuros detidos para especulação ou de contratos de futuros detidos no âmbito de uma operação de cobertura.</p>	<p>Os instrumentos derivados são sempre reconhecidos no Balanço ao justo valor. As variações no seu justo valor são registadas em resultados, salvo se o derivado for detido no âmbito de uma operação de cobertura registada ao abrigo da contabilidade de cobertura (situação em que as variações no justo valor poderão ser total ou parcialmente registadas no capital próprio – existe o conceito de ineficácia de cobertura).</p>
<p>São definidos três critérios de mensuração subsequente de instrumentos financeiros:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Custo; (b) Custo amortizado, essencialmente para instrumentos de dívida; (c) Justo valor por resultados. 	<p>Instrumentos financeiros mensurados ao custo (ou valor nominal), ou ao menor de entre o custo e o valor de mercado.</p>	<p>São definidos quatro critérios de mensuração subsequente de instrumentos financeiros:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Custo, para instrumentos financeiros cujo justo valor não pode ser mensurado com fiabilidade; (b) Custo amortizado, essencialmente para instrumentos de dívida; (c) Justo valor por resultados, para instrumentos detidos para negociação, instrumentos designados através da “fair value option” e derivados; (d) Justo valor por capital próprio, para os activos financeiros classificados como disponíveis para venda.

SNC	POGDC	IFRS
<p>Define um conjunto de regras de contabilização e divulgação para:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Reconhecimento inicial de instrumentos financeiros; (b) Imparidade de instrumentos financeiros; (c) Desreconhecimento de instrumentos financeiros; (d) Instrumentos financeiros compostos; (e) Contabilidade de operações de cobertura. 	<p>Não prevê o tratamento contabilístico específico associado a:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Reconhecimento inicial de instrumentos financeiros; (b) Imparidade de instrumentos financeiros; (c) Desreconhecimento de instrumentos financeiros; (d) Instrumentos financeiros compostos. <p>A contabilidade de operações de cobertura é abordada apenas no âmbito de contratos de futuros.</p>	<p>Define um conjunto de regras de contabilização e divulgação para:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Reconhecimento inicial de instrumentos financeiros; (b) Imparidade de instrumentos financeiros; (c) Desreconhecimento de instrumentos financeiros; (d) Instrumentos financeiros compostos; (e) Contabilidade de operações de cobertura; (f) Derivados embutidos; (g) Derivados sobre ações próprias; (h) Distinção entre capital próprio e passivo.
<p>O custo dos serviços passados associados a planos de benefícios após emprego é registado como uma dedução à correspondente responsabilidade.</p> <p>O custo dos serviços passados deve ser reconhecido em resultados numa base de linha recta, até que os benefícios se tornem adquiridos.</p>	<p>O custo dos serviços passados associados a planos de benefícios após emprego é registado como um activo.</p> <p>O custo dos serviços passados deve ser reconhecido em resultados numa base de linha recta num período que não exceda o número de anos remanescente esperado de trabalho dos empregados cobertos pelo plano.</p>	<p>O custo dos serviços passados associados a planos de benefícios após emprego é registado como uma dedução à correspondente responsabilidade.</p> <p>O custo dos serviços passados deve ser reconhecido em resultados numa base de linha recta, até que os benefícios se tornem adquiridos.</p>
<p>É permitido o diferimento de ganhos e perdas actuariais.</p>	<p>Os ganhos e perdas actuariais são integralmente registados em resultados quando ocorrem.</p>	<p>É permitido o diferimento de ganhos e perdas actuariais.</p>
<p>Nível elevado de exigência e de detalhe das divulgações.</p>	<p>Nível moderado de exigência e de detalhe das divulgações.</p>	<p>Nível muito elevado de exigência e de detalhe das divulgações.</p>

