Índice

Introdução 3

Capítulo I – Breve resumo histórico sobre a normalização e hierarquização contabilística em Portugal 5

Capítulo II - A Norma das Microentidades 8

a) Objectivos 9

b) Âmbito de aplicação 9

c) Demonstrações financeiras 9

d) Mensuração 10

e) Políticas contabilísticas 10

f) Activos fixos tangíveis 11

g) Custos de empréstimos obtidos 11

h) Inventários 11

Capítulo III - Principais diferenças entre as bases de mensuração “Custo Histórico” e “Justo Valor” 13

Capítulo IV – Comparação entre a Norma Contabilística das Microentidades e a Norma Contabilística de Relato Financeiro 17 18

Capítulo V – Os Activos Biológicos 21

a) Conceitos 22

b) Tipos e Características principais 23

c) Normas aplicáveis 24

d) Aspectos Fiscais (breve referência) 25

Capítulo VI – Contabilização dos Activos Biológicos nas Microentidades 28

Capítulo VII – Exemplo prático do tratamento dos Activos Biológicos proposto para as Microentidades 37

a) Activos Biológicos consumíveis, ... 38

b) Activos Biológicos de produção 39

Capítulo VIII – Comparação entre o tratamento do exemplo prático apresentado no capítulo VII e o tratamento preconizado na norma das Microentidades 42

a) Activos Biológicos consumíveis..... 43

b) Activos Biológicos de produção..... 44

Conclusão..... 49

Referências bibliográficas (norma APA)..... 52

Introdução

Sendo o tema dos Activos Biológicos um tema relativamente pouco desenvolvido, achamos interessante abordá-lo e permitir-nos sugerir algumas opiniões para que os preparadores da informação financeira possam melhorar a informação divulgada aos utentes da mesma.

A existência de normas específicas para o tratamento contabilístico da actividade agrícola é relativamente recente, o que origina algumas dúvidas na sua aplicação. Daí que, um dos objectivos deste trabalho é tentar ajudar a esclarecer (naquilo que nos for possível alcançar) todos os preparadores da informação financeira das dúvidas que possam existir acerca da aplicação das NCRF, especificamente para os que aplicam a Norma Contabilística das Microentidades (NCM). Temos, também, como objectivo adicional a defesa da aplicação do Justo Valor como base de mensuração nas empresas que usam a NCM, propondo o fim da obrigatoriedade, imposta por esta, do uso do Custo Histórico na contabilização dos Activos Biológicos.

O trabalho é desenvolvido com base em revisão de literatura, principalmente nas normas referentes à actividade agrícola, que são: a IAS 41 – *Agriculture*, Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 17 – Agricultura e a Norma Contabilística das Microentidades (NCM). Todas estas normas são passíveis de serem estudadas mas a nossa atenção centrar-se-á na NCM, visto que há um grande número de Microentidades que operam no sector agrícola e que, com o aparecimento de normas específicas, tem de adaptar toda a sua contabilidade.

O trabalho é constituído por uma breve introdução histórica ao tema, seguida de cinco capítulos que abordam especificamente o tema dos Activos Biológicos, culminado com dois capítulos exemplificativos da contabilização destes e com um capítulo dedicado a conclusões.

Após o primeiro capítulo, que faz a introdução histórica ao tema, são referidos os pontos mais importantes da NCM. Seguidamente há um capítulo dedicado às principais diferenças entre as bases de mensuração Custo Histórico e Justo Valor.

O capítulo IV compara a NCM com a NCRF 17. E no capítulo seguinte dedicamo-nos unicamente à exposição dos Activos Biológicos, sendo que se dá a conhecer as definições mais relevantes para o bom entendimento do tema abordado,

enunciamos os tipos de Activos Biológicos existentes, apresentamos as normas a estes aplicáveis e referimos aspectos fiscais importantes.

Por sua vez, o capítulo VI trata a contabilização dos Activos Biológicos nas Microentidades.

Os dois capítulos seguintes, como já foi referido, são dedicados a exemplos práticos, quer usando a NCM quer usando esta mesma norma mas com algumas das alterações que achamos que seriam mais benéficas para a informação financeira a produzir. Para finalizar, o capítulo final é dedicado às conclusões finais do trabalho.

Esperamos que este trabalho seja um ponto de ajuda e suporte à elaboração da informação financeira por parte dos preparadores da mesma, facilitando a aplicação das normas contabilísticas direccionadas ao sector agrícola, com especial atenção para as Microentidades.

Uma pequena nota, este trabalho foi elaborado de acordo com o antigo acordo ortográfico.

Capítulo I – Breve resumo histórico sobre a normalização e hierarquização contabilística em Portugal

Desde há muitos séculos que a contabilidade tem vindo a evoluir e cada vez mais nos aproximamos de utilizar as mesmas regras (normas) em todos os países, a isto se chama normalização (harmonização) contabilística.

A normalização contabilística é a tendência de unificar pressupostos, conceitos e regras usadas nos diversos países.

A crescente normalização (harmonização) contabilística tem, em muito, sido influenciada pela criação do IASC (IASB desde 2001) e do FASB, em 1973. Estes dois organismos, com a criação independente de normas contabilísticas específicas (um ao nível internacional outro ao nível dos Estados Unidos), de aceitação internacional, tem vindo a ajudar muitos países a melhorar a informação financeira divulgada aos utentes da informação.

No seguimento histórico da normalização (harmonização) contabilística mundial, o Parlamento e o Conselho Europeus, adoptaram as normas internacionais de contabilidade (nomeadamente, as IAS, as IFRS, as SIC e as IFRIC) do IASB, através do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19 de Julho de 2002. Em conformidade com o que foi dito anteriormente, a adopção e utilização destas normas têm em vista harmonizar as informações financeiras apresentadas pelas entidades, por forma a assegurar um elevado grau de transparência e comparabilidade das demonstrações financeiras. De referir que os regulamentos são actos legislativos vinculativos, de adopção obrigatória por todos os Estados-Membros da União Europeia.

Ao longo dos anos que o sistema contabilístico português tem vindo a sofrer alterações e com a tendência mundial da normalização contabilística e, consequentemente, da adopção por parte da União Europeia do regulamento anteriormente referido, a Comissão de Normalização Contabilística decidiu fazer alterações às normas vigentes até à data (Plano Oficial de Contabilidade e Directrizes Contabilísticas, em vigor desde 1977). É nesta sequência de acontecimentos que nasce o SNC e as NCRF, que substituem o Plano Oficial de Contabilidade a 1 de Janeiro de 2010.

Sendo o panorama empresarial português composto maioritariamente por pequenas e médias empresas, a Comissão de Normalização Contabilística chegou ao consenso de que seria benéfico criar normas mais reduzidas para as entidades de menor dimensão. Assim, nasce a NCRF-PE e a NCM, por forma a facilitar o

tratamento contabilístico destas entidades de menor dimensão, evitando, assim, normas tão complexas.

Assim sendo, em Portugal, há normas que abrangem todas as entidades, independentemente da sua dimensão, exigindo mais ou menos complexidade na informação financeira apresentada. No entanto, sendo a NCRF-PE e a NCM sínteses dos aspectos mais importantes das NCRF, as entidades vêem por vezes lacunas nas normas que aplicam relativas a determinados assuntos, daí que tenham que se socorrer das normas principais para suprir estas lacunas. Este problema é resolvido com a hierarquização das normas contabilísticas, ou seja, sempre que haja falta de informação sobre o tratamento de um determinado facto patrimonial na norma que está a ser usada, ter-se-á que recorrer às normas hierarquicamente superiores.

Em Portugal há quatro níveis de normas contabilísticas, sendo eles:

1º Nível: Normas Internacionais adoptadas pelo Regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19 de Julho de 2002 do Parlamento e o Conselho Europeus;

2º Nível: Normas Contabilísticas de Relato Financeiro;

3º Nível: Norma Contabilística de Relato Financeiro – Pequenas Entidades; e

4º Nível: Norma Contabilística das Microentidades.

Portanto, sempre que haja lacunas referentes a um determinado assunto, há que recorrer às normas hierarquicamente superiores existentes, do nível mais baixo (quarto nível) para o mais elevado (primeiro nível).

Em suma, cada entidade adopta a norma que melhor se adequa à sua dimensão. Caso se depare com alguma lacuna relativamente a um tema específico deverá recorrer a normas hierarquicamente superiores, fazendo com que haja sempre informação que ajude os preparadores da informação financeira a agir em conformidade com a lei.

Capítulo II - A Norma das Microentidades[1]

[1] Aviso n.º 6726-A/2011 de 10 de Março de 2011 (Norma Contabilística para Microentidades).

Neste capítulo irão ser abordados os aspectos relevantes da NCM para que desde o início deste trabalho se possa ter algumas noções sobre a referida norma, no entanto, quando acharmos necessário iremos referir aspectos comparativos entre a norma e as normas do SNC.

a) Objectivos[2]

Tal como todas as normas tem objectivos bem definidos, a NCM não é excepção, assim, o seu objectivo máximo é estabelecer os aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação, tidos como os requisitos contabilísticos aplicáveis às Microentidades.

b) Âmbito de aplicação[3]

Esta norma é aplicada às entidades que se considerem Microentidades e para estarem enquadradas nesta definição, as entidades não poderão ultrapassar dois dos três limites seguintes:

i. Total do Balanço: € 500 000;
ii. Volume de negócios líquido: € 500 000;
iii. Número médio de empregados durante o exercício: cinco.

c) Demonstrações financeiras[4]

NCRF	NCRF-PE	NCM
Balanço	Balanço	Balanço
Demonstração dos resultados	Demonstração dos resultados	Demonstração dos resultados
Demonstração das alterações no capital próprio	X	X
Demonstração dos fluxos de caixa pelo método directo	X	X
Anexo	Anexo	Anexo

Quadro 1 – Demonstrações financeiras obrigatórias[5]

[2] §1 do Aviso n.º 6726-A/2011.
[3] §2 do Aviso n.º 6726-A/2011 conjugado com o Art. 2.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de Março.
[4] §4 do Aviso n.º 6726-A/2011, §4 do Aviso n.º 15654/2009 (NCRF-PE) e Aviso n.º 15655/2009 (NCRF).

O facto de existir diferença quer na dimensão das entidades quer consequentemente nas normas a aplicar influencia o número de demonstrações financeiras a elaborar.

De acordo com o Quadro 1 podemos concluir que o facto de a NCM ser uma breve síntese do conjunto de normas do SNC, aplicada a entidades de dimensão reduzida (vide alínea b) capítulo II), faz com que as Microentidades não sejam obrigadas a apresentar todos os mapas contabilísticos a que estão sujeitas a entidades de maior dimensão, o que reduz a quantidade de informação divulgada.

d) Mensuração[6]

Esta norma permite a utilização do custo histórico, custo de produção e do valor realizável líquido e nunca, em caso algum, permite a utilização do critério do Justo Valor.

e) Políticas contabilísticas[7]

Na falta de disposições na NCM que se aplique especificamente a uma transacção, outro acontecimento ou condição, o órgão de gestão da entidade deve recorrer às seguintes fontes, pela ordem indicada:

i. Os requisitos e orientação desta norma que tratam de assuntos semelhantes ou relacionados;

ii. Os requisitos e orientações das NCRF do SNC que tratam de assuntos semelhantes ou relacionados; e

iii. As definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para activos, passivos e rendimentos e gastos da Estrutura Conceptual prevista no Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho.

Ou seja, na falta de informação, o órgão de gestão terá de recorrer primeiramente à mesma norma quando se tratem de assuntos semelhantes ou relacionados e posteriormente, recorrerá a normas hierarquicamente superiores de forma a que a informação apresentada seja o mais correcta e fiável possível.

---

[5] Elaboração própria

[6] §97 a 99 da Estrutura Conceptual – Aviso n.º 15652/2009, de 27 de Agosto de 2009.

[7] §6 do Aviso n.º 6726-A/2011.

No que diz respeito à consistência e alterações nas políticas contabilísticas, a posição da NCM e da NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros é a mesma, sendo que uma entidade deve seleccionar e aplicar as suas políticas consistentemente para transacções semelhantes.

f) Activos fixos tangíveis[8]

Os AFT são inicialmente mensurados pelo seu custo (que compreende o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos; e quaisquer custos directamente atribuíveis para desenvolver e/ou colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida) e subsequentemente pelo seu custo deduzido de qualquer depreciação acumulada.

Na NCM o método de depreciação a ser aplicado é o método da linha recta, ou seja, o método das quotas constantes.

As designadas propriedades de investimento (terrenos e edifícios), bem como os Activos Biológicos de produção são reconhecidos como AFT. Já os animais ou plantas vivos detidos pela entidade e que não se enquadrem na actividade agrícola integram a subcategoria de *"equipamentos"*[9] biológicos.

g) Custos de empréstimos obtidos[10]

Ao contrário da regra geral, NCRF 10 – Custos de Empréstimos[11] Obtidos, que é mais abrangente e cria uma excepção aos custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo para que possam ser incluídos no custo desse activo, a NCM limita que todos os custos de empréstimos obtidos sejam reconhecidos como gasto do período em que sejam incorridos.

h) Inventários[12]

[8] §7 do Aviso n.º 6726-A/2011.

[9] Entre aspas e itálico nosso. Tal indicação reflecte a nossa opinião sobre a utilização da palavra equipamentos para classificar seres vivos, que não nos parece a mais correcta.

[10] §10 do Aviso n.º 6726-A/2011.

[11] Porque não utilizar terminologias idênticas entre a codificação do SNC e das respectivas normas, por exemplo, em vez de empréstimos utilizar financiamentos ou vice-versa.

[12] §11 do Aviso n.º 6726-A/2011.

Os Activos Biológicos consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários[13].

Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Este último é o valor que se espera que resulte da venda dos bens em inventário ou o custo de reposição dos mesmos.

A quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorra. Por outro lado, a quantia de qualquer reversão do ajustamento de inventários proveniente de um aumento do valor realizável líquido deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorra.

Todos os aspectos anteriormente apresentados são importantes para a compreensão geral da NCM.

Em capítulos posteriores, tal como é o objectivo deste trabalho, irão ser não só salientados mas também aprofundados os aspectos relativos aos Activos Biológicos.

[13] A terminologia correcta a usar deveria ser existências e não inventários.

Capítulo III - Principais diferenças entre as bases de mensuração "Custo Histórico" e "Justo Valor"

A NCM é uma norma resumida da NCRF-PE, que por sua vez é um resumo das 28 NCRF que fazem parte do SNC. Por isso mesmo, e sendo que a contabilidade das entidades nacionais tem de obedecer aos mesmos critérios, a Estrutura Conceptual é um instrumento valioso pois estabelece os conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

Existem cinco bases de mensuração[14] que poderão ser adoptadas pelas empresas nacionais para a elaboração das suas demonstrações financeiras, sendo elas (vamos limitar a definição aos activos):

a) Custo Histórico. *Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo Justo Valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição.*

b) Custo Corrente. *Os activos são registados pela quantia de caixa ou equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido.*

c) Valor Realizável (de liquidação). *Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender ao activo numa alienação ordenada.*

d) Valor Presente. *Os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios.*

e) Justo Valor. *Quantia pela qual um activo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.*

Sendo o objectivo deste trabalho abordar o tratamento contabilístico dos Activos Biológicos de acordo com a NCM não se poderia deixar de falar nas bases de mensuração que tanta discussão causam acerca de qual será a melhor e mais eficiente a aplicar, isto é, aquela que permitirá obter uma informação financeira totalmente fiável e relevante para os utentes. Assim sendo, iremos apenas abordar a comparação do Custo Histórico e do Justo Valor.

[14] §97 a 99 da Estrutura Conceptual – Aviso n.º 15652/2009, de 27 de Agosto de 2009.

Tal como o próprio nome indica, o Custo Histórico é o custo do activo num dado momento passado, isto é, um activo que esteja sujeito à base de mensuração Custo Histórico será reconhecido nas demonstrações financeiras pelo seu custo no acto de aquisição.

Por outro lado, o Justo Valor tende em algumas situações a afastar-se do conceito do custo de aquisição. O Justo Valor de um activo é determinado tendo em consideração vários requisitos, como por exemplo: a localização, o tempo, o ambiente a que o produto está exposto, a procura, a oferta, a idade do activo, entre outros.

Por isso, o valor de um activo mensurado a Custo Histórico e a Justo Valor pode ser muito diferente.

O valor obtido pelo Custo Histórico é um valor objectivo e seguro, é um valor estático que ignora as alterações ocorridas num item ao longo do tempo; ao invés do valor obtido a Justo Valor, que é (normalmente) variável já que reflecte o valor do item em determinado momento e circunstâncias independentemente do seu custo e de benefícios ou perdas que possam advir da sua utilização futura.

Citando Archel Domench (2003), por sua vez mencionado por Pires e Rodrigues (2007), "*a apresentação de uma demonstração financeira assente no Custo Histórico revela incapacidade para reflectir valores actuais*". O Custo Histórico é uma medida precisa para mensurar os activos mas ao longo do tempo não reflecte as alterações neles ocorridas, daí que a utilização do Justo Valor seja uma opção válida e importante para demonstrar o valor actual do património da entidade.

Há que referir que é necessário ter cuidado nos requisitos utilizados para chegar ao Justo Valor pois podemos ser conduzidos ao uso de requisitos falsos que ponham a contabilidade e a imagem da entidade em causa.

Assim, podemos concluir que devemos seleccionar de forma o mais correcta e apropriada possível os requisitos a usar, pois tal como refere Rayman[15], citado por Argilés et al. (2011), "*o uso do Justo Valor é susceptível de produzir informação absurda e enganosa se for baseado em expectativas que acabam por ser falsas*".

Tendo em conta que o uso de requisitos menos verdadeiros influencia negativamente a imagem e as demonstrações financeiras das entidades, há, para os Activos Biológicos, um mercado activo onde podem ser encontrados os "Justos

[15] Rayman (2007) "concludes that FV accounting is liable to produce absurduties and misleading information, if it is based on expectations that turn out to be false."

Valores" de vários activos homogéneos, isto é, activos com características iguais ou semelhantes entre si.

Neste mercado podem ser encontrados os valores de inúmeros produtos, tendo já em conta diversos requisitos considerados os mais apropriados para a mensuração dos respectivos activos.

O mercado activo de Activos Biológicos é regulado pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA) que faz o acompanhamento do mercado de produtos agrícolas recolhendo dados que permitam informar os decisores políticos, que tem a missão de acompanhar as políticas de mercado, e de informar o próprio mercado e os seus agentes, prestando um serviço público de regulação.

A informação dada neste mercado é referente aos preços de produtos agrícolas e análise de mercados agrícolas, quer a nível de mercados de produção quer a nível de mercados abastecedores. Portanto, quando um produtor, ou até um grossista, quiser saber o valor de algum dos seus activos pode regular-se pelo mercado activo fornecido pelo SIMA, já que este é um meio de obtenção de informação fiável regulado pelo Estado, nomeadamente pelo Ministério da Agricultura, Mar, Ambiente e Ordenamento do Território.

Elad[16], também citado por Argilés et al. (2011), afirma que "*a IAS 41 é um ponto de ruptura importante para a contabilidade baseada no Custo Histórico, o que pode sinalizar o fim do Plano Francês de Contabilidade*". O que de facto se verifica pois, tal como outras normas do IASB, a IAS 41 aponta o Justo Valor como base de mensuração de preferência.

Isto faz com que a opção pelo uso do Justo Valor em contrapartida do Custo Histórico seja um ponto de mudança e evolução na contabilidade, já que o anterior plano de contabilidade, o POC, foi criado tendo como base a o Plano Francês de Contabilidade, onde prevalece o uso do Custo Histórico.

Esta mudança é alvo de várias discussões pois há vantagens e desvantagens do uso do Custo Histórico e do Justo Valor que tem que ser tidas em conta, conforme conseguimos demonstrar nos parágrafos anteriores.

Sendo Portugal membro da União Europeia e tendo adoptado, esta, as normas do IASB, através do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho de 2002, as

[16] Elad (2004) complains that the ias 41 is a major departure for historic cost accounting; this could signal the demise of the French Plan Comptable Générale Agricole (PGCA) model, entail the recognition of unrealized gains and increased profit volatility.

normas do SNC foram baseadas nas normas internacionais. Assim, quer o normativo internacional quer o normativo português optaram preferencialmente pelo uso do Justo Valor ao invés do uso do Custo Histórico[17].

No entanto, no que diz respeito à NCM, falando especificamente nos Activos Biológicos, tal preferência não acontece porque esta norma exige o uso do Custo Histórico como base de mensuração dos mesmos. Há portanto uma contradição entre o normativo geral e o normativo para Microentidades, o que faz suscitar algumas dúvidas que põe a coerência das normas em questão.

Em suma, quer o Justo Valor quer o Custo Histórico são bases de mensuração aceitáveis e fiáveis. Quando se opta pelo uso do Justo Valor temos de ter em atenção os critérios que usamos para o definir, embora nalguns casos, como é o caso dos Activos Biológicos, exista um mercado activo onde se pode encontrar valores crediteis e passiveis de ser aceites por todos.

O facto de o Custo Histórico ser uma base de mensuração estática faz com que por vezes as demonstrações financeiras não demonstrem os valores actuais e que levem a uma imagem da entidade estática (no sentido em que os valores apresentados não correspondem ao seu valor actual – Justo Valor).

Gigler et al. (2006), citado por Argilés et al. (2011), refere que "*o uso misto de bases de mensuração pode melhorar o desempenho da empresa pois fornece sinais fortes de dificuldades financeiras"*.

Assim, há que seguir as normas e usar o(s) critério(s) de mensuração mais adequado(s) à entidade, tendo sempre em conta que o objectivo final é a apresentação de demonstrações financeiras transparentes, sem vícios, que mostrem a imagem verdadeira e apropriada da mesma.

[17] De referir que o §99 da Estrutura Conceptual afirma que *"a base de mensuração geralmente adoptada … é o custo histórico"*.

Capítulo IV – Comparação entre a Norma Contabilística das Microentidades e a Norma Contabilística de Relato Financeiro 17

Neste capítulo de comparação entre a NCM e a NCRF 17 – Agricultura serão apresentadas as diferenças existentes entre estas duas normas.

A NCRF 17 é uma das 28 normas que integram o SNC. É, portanto, uma norma geral aplicada pelas entidades de maior dimensão do sector agrícola, no entanto, como já referido anteriormente, há entidades de reduzida dimensão que não aplicam estas normas mas sim normas menos extensas. Por isso mesmo, há aspectos importantes a relevar na comparação entre as duas normas.

A primeira diferença: **O reconhecimento dos Activos Biológicos**.

Enquanto na NCRF 17 os Activos Biológicos, sendo eles Activos Biológicos consumíveis ou de produção, e não existindo qualquer referência deverão ser classificados como Inventários ou como AFT, consequentemente, terá que se retirar da contextualização da norma quando se deverá contabilizar na Classe 3 – Inventários[18] (conforme codificação dada pelo SNC) ou na Classe 4 – Investimentos.

A NCM diferencia os Activos Biológicos de produção[19], que são reconhecidos como activos fixos tangíveis, dos Activos Biológicos consumíveis[20], que são reconhecidos como inventários (contabilizados na Classe 3).

A segunda diferença: **A utilização do Justo Valor**

Na NCM não é, em caso algum, aceite o Justo Valor como base de mensuração ao contrário do que acontece na NCRF 17, em que quer os Activos Biológicos quer os produtos agrícolas tem de ser mensurados pelo seu Justo Valor (excepto quando o Justo Valor não pode ser fiavelmente mensurado).

A NCM usa como critérios de mensuração de inventários o Custo Histórico ou o valor realizável líquido[21], dos dois o mais baixo. Não havendo por isso consideração quando o valor do inventário supera o valor do custo histórico ao longo do tempo.

Por seu lado, na NCRF 17, no final de cada período contabilístico, todos os valores de inventários são ajustados pelo seu Justo Valor. A diferença dos critérios de

[18] Conforme Código das Contas publicado pela Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro.
[19] §7 do Aviso n.º 6726-A/2011.
[20] §10 do Aviso n.º 6726-A/2011.
[21] §11.7 do Aviso n.º 6726-A/2011: "*O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. A prática de reduzir o custo dos inventários para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os activos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso. A melhor mensuração disponível do valor realizável líquido pode ser, conforme aplicável face à natureza dos inventários, o custo de reposição ou o preço de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento ou de venda".*

mensuração modifica a informação contabilística apresentada pelas entidades e influencia a tomada de decisões das mesmas e dos utentes das informações financeiras.

Aspectos comuns: **Rendimentos e Ganhos / Gastos e Perdas**

Relativamente ao reconhecimento de ganhos e perdas a NCRF 17 sempre que haja um ganho ou perda proveniente do reconhecimento de um Activo Biológico mensurado pelo Justo Valor as quantias devem ser incluídas directamente no resultado líquido do período a que dizem respeito. Se forem mensurados pelo Custo Histórico devem relevar as imparidades e/ou depreciações como perdas.

Já a NCM refere que o ajustamento que ocorra derivado da aplicação ou rectificação do valor realizável líquido deve ser reconhecido como perda do período em que o mesmo ocorra, revertendo para ganho quando o ajustamento deixar de ser necessário.

Em resumo, o diferente tratamento contabilístico dos Activos Biológicos é o aspecto de discórdia entre a NCM e a NCRF 17. Estas diferenças poderão verificar-se importantes aquando da apresentação da informação financeira apresentada pelas diversas entidades que aplicam uma ou outra norma, ou seja, poderão por em causa a comparabilidade[22] da informação financeira.

[22] §39 a 42 da Estrutura Conceptual: "*Os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os utentes têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira. Daqui que a mensuração e exposição dos efeitos financeiros de transacções e outros acontecimentos semelhantes devam ser levados a efeito de maneira consistente em toda a entidade e ao longo do tempo nessa entidade e de maneira consistente para diferentes entidades".*

Capítulo V – Os Activos Biológicos

Iremos agora abordar os conceitos, tipos e características, normas aplicáveis e aspectos fiscais dos Activos Biológicos. São informações importantes para que antes de descrevermos o seu tratamento contabilístico se consiga entender o que são os Activos Biológicos.

a) Conceitos[23]

Os conceitos mais relevantes relativos a Activos Biológicos são os seguintes:

Actividade agrícola: *é a gestão por uma entidade da transformação biológica de Activos Biológicos, em produto agrícola ou em Activos Biológicos adicionais, para venda.*

Activo Biológico: *é um animal ou planta vivos*.

Colheita: *é a separação de um produto de um Activo Biológico ou a cessação dos processos de vida de um Activo Biológico.*

Grupo de Activos Biológicos: *é uma agregação de animais ou plantas vivos semelhantes.*

Mercado activo: *é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:*

i. Os itens negociados no mercado são homogéneos;
ii. Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e a vender; e
iii. *Os preços estão disponíveis ao público.*

Produto agrícola: *é o produto colhido dos Activos Biológicos da entidade.*

Transformação biológica: *compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num Activo Biológico*.

O quadro seguinte, com exemplos, ajudar-nos-á a ter uma melhor noção da diferença entre Activos Biológicos e Produtos agrícolas, assim como entre produtos agrícolas e produtos resultantes do processamento após colheita.

[23] §6 da NCRF 17.

Activos Biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após colheita
Carneiros	Lã	Fio de lã, carpetes
Árvores numa plantação florestal	Troncos	Madeiras
Plantas	Algodão	Fio de algodão, roupas
	Cana colhida	Açúcar
Gado produtor de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaças	Salsichas, presuntos curados
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco curado
Vinhas	Uvas	Vinho
Árvores de fruto	Frutos colhidos	Frutos processados

Quadro 2 - Activos Biológicos/Produtos agrícolas/ Produtos resultantes de processamento após colheita[24]

b) Tipos e Características principais[25]

Há dois tipos de Activos Biológicos:

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

II. Activos Biológicos de produção, que são os que não sejam Activos Biológicos consumíveis.
Temos como exemplos: gado do qual pode ser obtido leite, vinhas, árvores de fruto e árvores a partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto essas árvores permaneçam vivas.

Os Activos Biológicos são ainda subdivididos em Animais ou Plantas.

[24] Fonte: §5 da NCRF 17.
[25] Notas de enquadramento da Classe 3 – Inventários, conforme Portaria n.º 1011/2009.

Tanto os animais como as plantas podem ser classificados como Activos Biológicos consumíveis ou como Activos Biológicos de produção. Esta distinção dependerá de qual seja o objectivo do Activo Biológico, no entanto, o tratamento contabilístico é igual tanto para os animais como para as plantas.

Os Activos Biológicos podem também ser distinguidos como:

I. Activos Biológicos maduros (ou adultos): são os que tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos Activos Biológicos consumíveis) ou sejam susceptíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos Activos Biológicos de produção).

II. Activos Biológicos imaturos (ou juvenis): são os que não tenham ainda atingido as especificações de colhíveis.

De acordo com as normas, as diferentes classificações dos Activos Biológicos serão contabilizadas de maneira diferente, daí que seja muito importante saber fazer a distinção entre Activos Biológicos consumíveis de Activos Biológicos de produção.

c) Normas aplicáveis

As normas que abordam o tratamento contabilístico dos Activos Biológicos já foram referidas, no entanto, neste ponto será feita uma pequena alusão às mesmas.

Numa ordem hierarquicamente decrescente, as normas que tratam os Activos Biológicos são:

IAS 41 – Agriculture: É a norma internacional criada pelo IASB e adoptada pela União Europeia através do já referido Regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19 de Julho de 2002.

NCRF 17 – Agricultura: Esta norma faz parte do SNC, normativo nacional, e é uma cópia quase exacta da IAS 41. O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à actividade agrícola. Conforme o Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão de 3 de Novembro.

NCRF-PE: Esta norma é um resumo das 28 normas que compõem o SNC e faz uma pequena referência aos Activos Biológicos no ponto 11, que trata dos inventários.

NCM: Por sua vez, a NCM é um resumo ainda maior das normas do SNC (quase se poderá afirmar um resumo do resumo da NCRF-PE), sendo que é uma norma que aborda apenas os aspectos que se supõe serem mais importantes para a contabilidade das Microentidades.

A criação da NCM indica que a NCRF-PE seria demasiado exigente e com conceitos, regras, procedimento e outros para os quais as Microentidades não precisariam de estar subordinadas.

Cada uma destas normas equivale a um nível hierárquico, tal como foi anteriormente exposto no capítulo I. São normas bastante importantes quer para a contabilização actual quer para a evolução do tratamento contabilístico dos Activos Biológicos nas entidades que com eles trabalhem, pois ajudará as mesmas a adoptarem critérios e pressupostos uniformes.

d) Aspectos Fiscais (breve referência)

A entrada em vigor da NCM não originou qualquer tipo de alterações ao regime de tributação aplicado pelas Microentidades, tendo-se verificado alterações apenas a nível contabilístico.

De acordo com o artigo 29.º do CIRC, "São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deperecimento, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis,…, os activos biológicos que não sejam consumíveis… que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.", ou seja, de acordo com este artigo e com a NCM, os Activos Biológicos de produção estão sujeitos a depreciações[26].

Decorrente do parágrafo anterior, podemos concluir que, tal como foi dito anteriormente, o facto de os Activos Biológicos de produção serem mensurados ao Custo Histórico nas Microentidades faz com que os resultados ficais resultantes da aplicação da NCM e da NCRF 17 possam ser consideravelmente diferentes, visto que nesta última norma os Activos Biológicos de produção poderão (deverão) ser mensurados aos Justo Valor.

[26] Na Tabela I - Taxas específicas anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de Setembro, podemos verificar quais as taxas de depreciação a que estão sujeitos os Activos Biológicos de produção.

No Gráfico 1[27] esquematizamos o que aqui está dito.

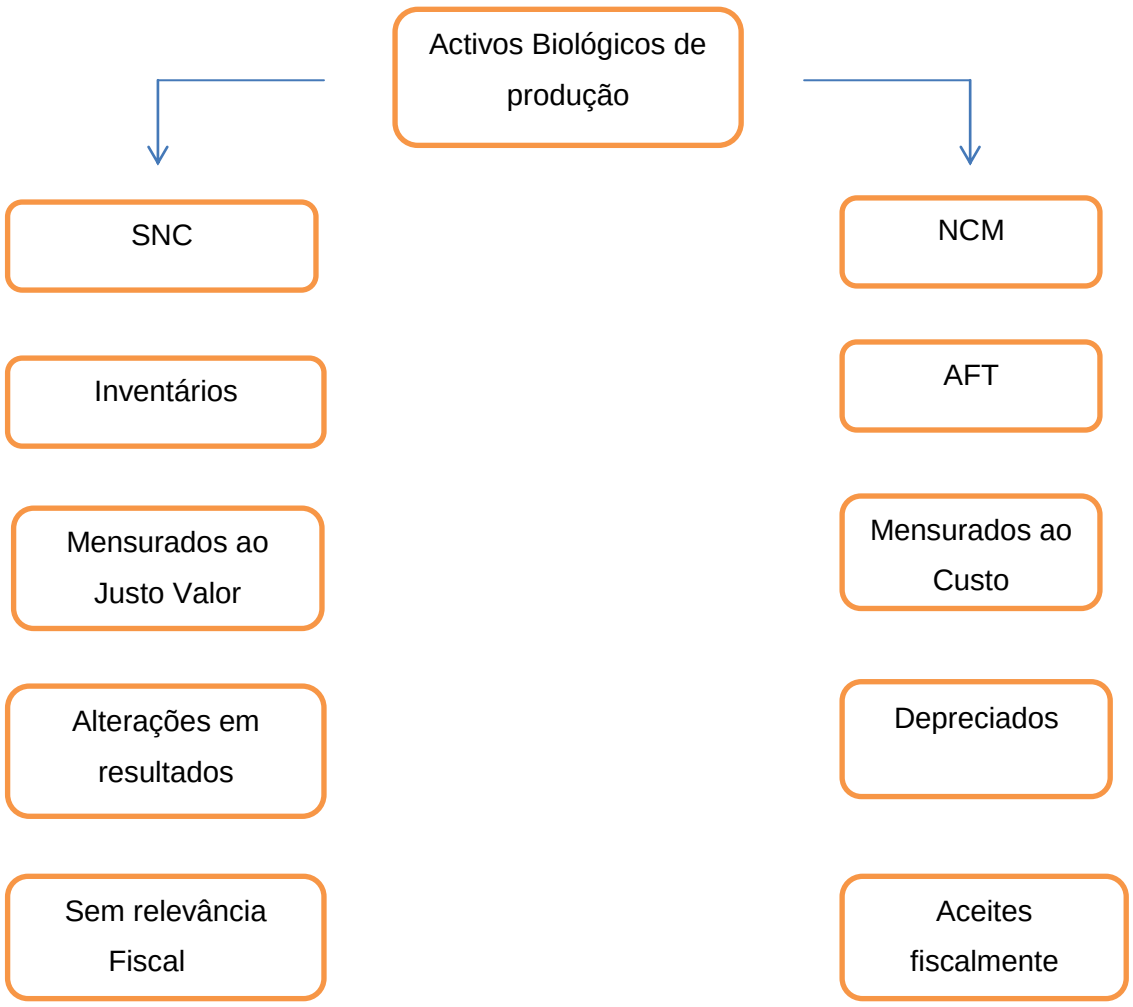

Gráfico 1 – Diferenças no reconhecimento dos Activos Biológicos de produção e suas consequências a nível fiscal

De salientar que alguns autores defendem que a NCRF 17 indicia o tratamento dos activos biológicos de produção como inventários. No entanto, se fizermos uma leitura atenta da NCRF 17 em nenhum parágrafo se lê que o Activo Biológico de Produção deverá ser classificado como Inventário, uma vez que as NCRF não têm como objectivo classificar em Classes mas sim em definir e explicar o tratamento de determinados factos patrimoniais.

Portanto, podemos concluir que o facto de ter entrado em vigor uma nova e mais condensada norma contabilística, no sistema contabilístico português, a NCM,

[27] Fonte: Livro Normalização Contabilística para Microentidades - Casos Práticos e Enquadramento Legal.

afectou as entidades, no que diz respeito aos Activos Biológicos, apenas a nível do tratamento contabilístico e não ao nível fiscal.

Este facto só é positivo, pois para entidades de diferentes dimensões, a legislação fiscal é aplicada de maneira idêntica a todas elas.

Por último, apenas um alerta: de acordo com o número 1 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, as entidades sujeitas à aplicação das normas contabilísticas e de relato financeiro, que não façam a sua aplicação devida ficam sujeitas a serem punidas com coimas de € 500 a € 15 000.

Capítulo VI – Contabilização dos Activos Biológicos nas Microentidades

Este capítulo irá abordar o tratamento contabilístico dos mesmos nas Microentidades.

Este é um tema bastante discutido pelo facto de a actividade agrícola ser um assunto relativamente recente no âmbito contabilístico.

O aparecimento de normas contabilísticas específicas para a actividade agrícola surgiu por iniciativa do IASB (na altura, IASC), em 2000, com a criação da IAS 41 – Agriculture. Na altura, foi uma norma inovadora e ainda o continua a ser pois é uma das normas que mais dúvidas suscita aquando da sua aplicação.

Tendo o Parlamento e Conselho Europeus, através do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho de 2002 adoptado as normas internacionais de contabilidade, esta norma teria assim de passar para o normativo nacional. Tal aconteceu através da NCRF 17 – Agricultura, que faz parte do novo SNC, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010.

Não obstante o facto da entrada em vigor do SNC ter gerado uma mudança geral ao nível da contabilidade da quase totalidade das empresas nacionais, o facto de no anterior normativo, não haver regras específicas para a contabilização da actividade agrícola, fez com que a NCRF 17 originasse uma modificação enorme na contabilidade das empresas do sector agrícola.

Para além da NCRF 17 existem no normativo português normas mais reduzidas: a NCRF-PE e a NCM. Na primeira, NCRF-PE, os Activos Biológicos são referidos apenas no parágrafo destinado aos inventários mas na NCM o mesmo tema é praticamente abolido.

É nestas divergências entre a NCRF 17/NCRF-PE e a NCM e em outros aspectos voltados para o plano de contas que nos vamos centrar para desenvolver o tema da contabilização dos Activos Biológicos

Desenvolvendo primeiro as divergências, estas dizem respeito ao reconhecimento dos Activos Biológicos consumíveis e dos Activos Biológicos de produção, visto que este é feito de maneira diferente nas duas normas; e às bases de mensuração utilizadas para mensurar os mesmos activos.

No que diz respeito ao reconhecimento, o desacordo entre as normas é apenas relativo aos Activos Biológicos de produção, já que na NCM estes são reconhecidos como AFT e na NCRF 17, embora também estejam presentes no activo não

corrente[28], são reconhecidos como inventários. Por sua vez, os Activos Biológicos consumíveis são contabilizados como inventários nas duas normas em questão.

Quanto à mensuração há uma discórdia entre a NCM e a NCRF 17 visto que, na primeira norma referida é imposto o Custo Histórico como base de mensuração a usar (embora no caso dos Activos Biológicos consumíveis se possa usar o valor realizável líquido, dos dois o mais baixo), na segunda norma o Justo Valor é a base de mensuração por excelência, assim como nas restantes NCRF.

O quadro seguinte esquematiza o que acima foi descrito:

		NCRF 17	**NCM**
Reconhecimento	Activos Biológicos consumíveis	Inventários	Inventários
	Activos Biológicos de produção	Inventários	AFT
Mensuração	Activos Biológicos consumíveis	Justo Valor	Custo Histórico/VRL (dos dois, o mais baixo)
	Activos Biológicos de produção	Justo Valor	Custo Histórico

Quadro 3- Reconhecimento e mensuração dos Activos Biológicos na NCM e na NCRF[29]

Sendo mensuração o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devem ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados, a base de mensuração a adoptar pelas empresas deve ser a que revela valores o mais reais possíveis para que a empresa possa demonstrar melhor a sua posição financeira. Como foi já referido no capítulo III, o SNC aceita cinco bases de mensuração, optando preferencialmente pelo uso do Justo Valor.

---

[28] §14 e §15 da NCRF 1: "*Um activo deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:*

(a) Espera -se que seja realizado, ou pretende -se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade;

(b) Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado;

(c) Espera -se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou

(d) É caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço. Todos os outros activos devem ser classificados como não correntes.

Esta Norma usa a expressão "não corrente" para incluir activos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo".

[29] Elaboração própria.

Assim, as empresas que aplicam as normas internacionais (por força de legislação), o SNC ou a NCRF-PE usam preferencialmente o Justo Valor como base de mensuração para a preparação das suas demonstrações financeiras. Tal não acontece com as Microentidades que apliquem a norma a elas destinadas, a NCM, pois esta afirma explicitamente a proibição do uso do Justo Valor e a obrigatoriedade do uso do Custo Histórico.

Esta incoerência entre as normas hierarquicamente superiores e a NCM põe em causa a comparabilidade das demonstrações financeiras entre empresas. A comparabilidade é uma das características qualitativas que a par da compreensibilidade, da relevância, da fiabilidade, entre outras, tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras verdadeira e apropriada para os utentes.

Logo, quando se compara as demonstrações financeiras de uma empresa que aplica a NCRF 17 com as demonstrações financeiras de uma empresa que aplica a NCM não poderemos obter informação uniforme uma vez que usaram bases de mensuração ou critérios de classificação diferentes que, por sua vez, provocam efeitos totalmente distintos na divulgação.

Perante tal situação, podemos concluir que apesar de ambas as bases de mensuração serem aceites pelo normativo português e consequentemente as empresas poderem adoptar a base de mensuração que melhor demonstra a sua posição financeira, a preferência das normas é maioritariamente pelo uso do Justo Valor. É uma incoerência que leva a uma falha grave no nosso normativo. Isto porque as normas de nível inferior foram criadas com base nas normas de nível superior e, por isso mesmo, deveriam obedecer-lhes em todas as matérias nelas expostas.

Não podemos deixar de referir que o objectivo da NCM é o de simplificar a contabilidade das Microentidades, daí que o uso do Custo Histórico seja o mais simples, visto que a aplicação do Justo Valor implica uma maior necessidade de informação e pesquisa para a sua determinação. No entanto, se um dos objectivos da harmonização contabilística é a comparabilidade, as empresas devem-se reger por normas semelhantes e não por normas diferentes tendo em conta a sua dimensão ou sector de actividade.

Na nossa opinião seria lógico terminar com a proibição do uso do Justo Valor por parte das Microentidades, deixando ao seu critério qual a base de mensuração que preferem usar ao invés de se terem de restringir à utilização do Custo Histórico.

Em relação às diferentes maneiras de reconhecimento (classificação) dos Activos Biológicos, referidas nas duas normas em questão, põe também em causa a comparabilidade dos balanços e influencia as demonstrações dos resultados das empresas.

No que diz respeito à comparabilidade, esta é afectada pelo facto de os Activos Biológicos de produção serem reconhecidos em diferentes rubricas do código de contas. Na NCRF 17 os activos supracitados são reconhecidos em inventários (apesar de também poderem ser considerados como não correntes) e na NCM, os mesmos activos, são considerados AFT. Note-se que os activos que são reconhecidos como inventários e como não correntes (NCRF 17) têm idêntica divulgação aos AFT, o que não invalida a incomparabilidade de balanços, isto porque, mesmo que as empresas usem a mesma base de mensuração, as rubricas tem valores diferentes, consequência das taxas de depreciação a que estão sujeitos os AFT.

Assim, na sequência do último parágrafo, surge a questão do diferente reconhecimento dos Activos Biológicos de produção e a implicação na demonstração dos resultados. Pela utilização da NCM e ao serem considerados AFT leva a que os Activos Biológicos de produção estejam sujeitos a uma taxa de depreciação, daí que este seu reconhecimento influencie os resultados apresentados na demonstração dos resultados (como um gasto). Ou seja, o reconhecimento dos Activos Biológicos de produção em diferentes rubricas influencia os valores apresentados quer no balanço quer na demonstração dos resultados, afectando os resultados anuais das empresas e a comparabilidade destas.

Assim, o mais correcto seria que em ambas as normas os Activos Biológicos de produção fossem reconhecidos como AFT para que estes activos pudessem ser reconhecidos de maneira mais apropriada. Citando o §35 da Estrutura Conceptual relativamente ao antigo princípio contabilístico geralmente aceite, agora característica qualitativa das demonstrações financeiras, *substância sobre a forma*: "*Se a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que tenha por fim representar, é necessário que eles sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal. A substância das transacções ou de outros acontecimentos nem sempre é consistente com a que é mostrada pela forma legal ou idealizada*", ou seja, legalmente, de acordo com a NCRF 17, os Activos Biológicos (na sua generalidade) são considerados inventários, no entanto, especificamente, os Activos Biológicos de produção são (passando a redundância) activos que produzem, isto é, são activos que

geram outros activos, logo, deveriam ser considerados, segundo a sua substância e não sobre a sua forma, como AFT.

Se quisermos extrapolar para exemplos mais radicais, chegaremos à conclusão que uma galinha (exemplo de um Activo Biológico de produção), cujo produto agrícola final são os ovos, pode ser equiparada a uma máquina industrial que, por exemplo, produza parafusos. Queremos com este exemplo explicitar que, embora sendo um animal vivo, uma galinha da qual se espera que produza ovos pode ser tratada como uma máquina de produção, da qual se espera que produza parafusos, visto que o que as empresas (cada qual com a sua actividade, neste caso uma empresa do sector agrícola e outra do sector industrial) esperam obter, quer da máquina quer da galinha, é produção. Aliás, foi para produzir que os empresários adquiriram a máquina e a galinha.

Para além disto, uma galinha tem uma vida útil esperada, tal e qual como uma máquina, logo, sendo a galinha tratada como AFT, pode-se definir uma taxa de depreciação fiável.

Usando como base o Quadro 4, fazemos um novo apanhado do que foi dito e explicado:

		NCRF 17	**NCM**	**Como achamos que deveria ser em ambas as normas**
Reconhecimento	Activos Biológicos consumíveis	Inventários	Inventários	Inventários
	Activos Biológicos de produção	Inventários	AFT	AFT
Mensuração	Activos Biológicos consumíveis	Justo Valor	Custo Histórico/VRL (dos dois, o mais baixo)	Justo Valor
	Activos Biológicos de produção	Justo Valor	Custo Histórico	Justo Valor

Quadro 4 - Reconhecimento e mensuração dos Activos Biológicos na NCM e na NCRF (complemento ao Quadro 3)

Concluindo, no que diz respeito às bases de mensuração, o que achamos melhor e mais justo é as Microentidades poderem optar pela base de mensuração a

usar, nomeadamente poderem optar pelo uso do Justo Valor, e não serem obrigadas a usar o Custo Histórico.

Relativamente ao reconhecimento pensamos que o melhor para a contabilidade das entidades é que os Activos Biológicos de produção sejam reconhecidos como AFT visto que, tal como foi provado no exemplo, um animal cujo objectivo é a produção pode ser equiparado a uma máquina, logo deverá ser contabilizado como os restantes activos fixos tangíveis, não fazendo sentido serem reconhecidos como inventários.

Caso estas mudanças ocorressem na NCM, a comparabilidade entre as demonstrações financeiras das empresas seria possível, o que melhoraria as decisões tomadas pelos utentes da informação financeira, e faria com que a contabilidade nacional convergisse ainda mais para a uniformidade e não para a desigualdade que mais acima se verificou.

Relativamente aos códigos de contas existentes[30], há que especificar quais são as contas usadas para a contabilização dos Activos Biológicos nas Microentidades. Sendo um tema específico, tal como muitos outros, os Activos Biológicos tem designadas contas e subcontas específicas para que se possam relevar distintamente os valores relativos ao tema, no entanto, não existem contas destinadas aos Activos Biológicos no plano de contas das Microentidades, daí que tenhamos que nos socorrer do plano de contas do SNC, excepto quando se tratem de animais ou plantas que não se enquadrem na actividade agrícola, situação que será relevada na subconta 436 – Equipamentos Biológicos (exemplo: cão de guarda).

Assim, e de acordo com o plano de contas definido pelo SNC, os Activos Biológicos são contabilizados na Classe 3 – Inventários e activos biológicos, na conta 37 – Activos Biológicos. Por sua vez, esta conta está dividida em duas subcontas, Consumíveis e De produção, e estas encontram-se também subdivididas, ora vejamos:

37 – Activos Biológicos

371 – Consumíveis

3711 – Animais

3712 – Plantas

372 – De produção

[30] Portaria 1011/2009, de 9 de Setembro e Portaria n.º 107/2011, de 14 de Março.

3721 – Animais

3722 – Plantas

Há também uma rubrica dedicada aos equipamentos biológicos na Classe 4 – Investimentos, conta 43 – Activos Fixos Tangíveis, que é a subconta 436 – Equipamentos biológicos. A nota explicativa desta subconta diz-nos que nesta "são registados os animais e plantas vivos que reúnam os requisitos de reconhecimento como investimento e que não se enquadrem na NCRF 17", ou seja, na subconta 436 são reconhecidos animais e plantas vivos que não sejam considerados Activos Biológicos.

O reconhecimento dos Activos Biológicos de produção, reconhecidos como AFT de acordo com a NCM, é feito na subconta 433- Equipamento básico. Por sua vez, de acordo com a última norma mencionada, os Activos Biológicos consumíveis são reconhecidos em inventários, na subconta 371, subconta esta que poderá ser criada no código de contas para as Microentidades.

Apesar de no plano de contas aprovado para as Microentidades através da Portaria n.º 107/2011 de 14 de Março não haver nenhuma designação para a conta 37, podemos, e devemos, recorrer ao plano de contas do SNC, que nos dá informação mais detalhada (acima mencionada) relativa a este tema.

Portanto, podemos concluir que apesar de no plano de contas para as Microentidades se encontrarem algumas omissões relativamente à contabilização dos Activos Biológicos, podemos sempre recorrer ao plano de contas do SNC, visto que é um plano mais completo.

Queremos ainda referir o facto de, que de acordo com a NCM, os Activos Biológicos de produção serem reconhecidos na subconta 433 - Equipamento básico. Na nossa opinião, o mais correcto seria substituir a subconta 436 - Equipamentos biológicos pela denominação Activos biológicos de produção ou, em alternativa, criar uma conta com esta mesma designação. Isto porque, apesar de os Activos Biológicos de produção serem sem dúvida considerados equipamentos necessários para a actividade da entidade (equipamento básico) cujo objectivo é a produção de produto agrícola, os Activos Biológicos de produção são activos vivos e não activos inanimados. Esta é a diferença entre os Activos Biológicos e as máquinas, que faz com que os Activos Biológicos de produção não devam ser considerados equipamento básico mas sim que tenham uma subconta própria para o seu reconhecimento.

Em relação à restante temática do reconhecimento e da mensuração abordados neste capítulo, a denominação de uma subconta é algo com pouca importância, mas não deixa de ser relevante apresentarmos o mais correctamente possível o que estamos a falar. Tal como noutras matérias, há que separá-las correctamente pelas contas e subcontas a elas associadas.

Nos capítulos seguintes irão ser dados exemplos práticos da contabilização dos Activos Biológicos e das suas implicações a nível das demonstrações financeiras para que se possa compreender melhor o que até aqui tem sido apresentado.

Capítulo VII – Exemplo prático do tratamento dos Activos Biológicos proposto para as Microentidades

Tal como o nome indica, o objectivo deste capítulo é apresentar um exemplo prático relativo ao tratamento dos Activos Biológicos proposto para as Microentidades. Apesar de não haver qualquer diferença no tratamento contabilístico entre animais e plantas, quer para o exemplo de Activos Biológicos consumíveis quer de produção iremos usar como exemplo os animais.

Recapitulando o que foi dito no capítulo anterior, o tratamento proposto para a contabilização dos Activos Biológicos consumíveis é que estes sejam reconhecidos como inventários e sejam mensurados ao Justo Valor. Quanto aos Activos Biológicos de produção, a proposta é que sejam reconhecidos como AFT e sejam também mensurados ao Justo Valor. A diferença entre o proposto na NCM e a nossa proposta é a aplicação do Justo Valor aos Activos Biológicos ao invés da obrigatoriedade do uso do Custo Histórico.

Assim, para os nossos exemplos temos os seguintes pressupostos[31]:

a) Activos Biológicos consumíveis[32],[33]

A 15 de Outubro de 2011, uma empresa do Litoral do Alentejo comprou de 50 novilhos Charolês de nove meses, para posterior venda, ao preço unitário de € 580,00. O Justo Valor de cada novilho, à data da compra, era de € 570,00 (consideramos o pagamento da compra por cheque). Não se prevê qualquer custo adicional com a venda das novilhos.

A 31 de Dezembro de 2011, a empresa possuía ainda 23 novilhos. O seu Justo Valor era de € 13 800,00. Os gastos em alimentação, até à data, ascenderam a € 2 000,00 e não foram relevantes para o desenvolvimento das novilhas. (Pressupõe-se o uso do sistema de inventário intermitente).

Procedamos agora à sua contabilização em diário:

15 de Outubro de 2011 (proposta de resolução)[34]:

Pela compra dos 50 novilhos = 50 * € 580,00 = € 29 000,00

Pela correcção efectuada derivada da aplicação do Justo Valor:
50 * (€ 570,00 - € 580,00) = - € 500,00

[31] Os valores referentes ao Justo Valor foram retirados do site da SIMA.

[32] Exemplo baseado no Livro SNC – Teoria e Prática (pp 482 a 485), sendo toda a parte da relevação contabilística de nossa autoria e responsabilidade, por interpretação da NCRF 17 e SNC e as PMES – Casos práticos (pp. 121-140).

[33] Não se considera qualquer efeito fiscal nestes exemplos.

[34] Pressupõe-se que a Microentidade irá adoptar a base de mensuração do Justo Valor.

Conta	Designação	Débito	Crédito
313	Activos Biológicos	€ 28 500,00	
664	Em Activos Biológicos[35]	€ 500,00	
221	Fornecedores c/c		€ 29 000,00

221	Fornecedores c/c	€ 29 000,00	
121	Depósitos à ordem		€ 29 000,00

Pelo reconhecimento em 31 de Dezembro de 2011 dos Activos Biológicos:

Novilhas saldo inicial (JV 15.10) = € 28 500,00
Novilhas saldo final (JV 31.12) = € 13 110,00
Novilhas alienadas em 2011 = € 28 500,00 - € 13 110,00 = € 15 390,00

Gasto do exercício (consumo) = 613 = € 15 390,00
Activo Biológico à data Balanço = € 13 110,00
Justo valor 31.12.2011 = € 13 800,00 → Variação positiva = € 690,00

Conta	Designação	Débito	Crédito
613	Activos Biológicos	€ 15 390,00	
3711	Consumíveis - Animais	€ 13 800,00	
313	Activos Biológicos		€ 28 500,00
774	Em Activos Biológicos		€ 690,00

Os gastos incorridos com a alimentação dos novilhos como não produziu qualquer melhoramento no Activo Biológico (foi considerado apenas de manutenção) é relevado como gasto do exercício em que ocorre (não promovendo qualquer influência no justo valor do activo)[36].

b) Activos Biológicos de produção

A 31 de Julho de 2011, uma sociedade do Alto do Tâmega, que se destina à venda de gado caprino, adquiriu, para produção (leite e reprodução), 100 cabras serranas, com o custo unitário de € 70,00. Na data de aquisição, o Justo Valor de cada cabra serrana era de € 72,00. De acordo com o estipulado pela lei, a vida útil dos animais mencionados é de 10 anos (pagamento efectuado por cheque).

Em 31 de Dezembro do mesmo ano, a sociedade detinha todas as cabras compradas, sendo o seu Justo Valor de € 55,00 por unidade.

[35] §26 da NCRF 17.
[36] §43 da NCRF 17.

No mês de Dezembro, as 100 cabras serranas reproduziram 150 cabritos, com um peso total de 600 quilogramas (peso a 31 de Dezembro). O preço (justo valor) de cada cabrito é calculado de acordo com o seu peso, a € 4.35 por quilograma.

Procedamos agora à sua contabilização em diário:

31 de Julho de 2011 (proposta de resolução):

Pela compra das 100 cabras serranas: 100 * € 70,00 = € 7 000,00

Conta	Designação	Débito	Crédito
433 (*)	Equipamento básico	€ 7 000,00	
2711	Fornecedores de investimentos		€ 7 000,00

2711	Fornecedores de investimentos	€ 7 000,00	
121	Depósitos à ordem		€ 7 000,00

(*) Se verificarmos a correlação das contas 66 – Perdas por reduções do justo valor e 77 – Ganhos por aumentos do justo valor facilmente se depreende que não se poderá utilizar as mesmas quando se classifica um Activo Biológico como AFT.

Pela correcção efectuada ao valor de compra das cabras serranas, derivada da aplicação do Justo Valor: 100 * (€ 72,00 - € 70,00) = € 200,00

Conta	Designação	Débito	Crédito
433	Equipamento básico	200,00	
589 (*)	Excedentes de revalorização		200,00

(*) Se verificarmos o que define a NCRF 7, então poderemos concluir que este método do justo valor não está contemplado nos modelos de revalorização dos AFT no reconhecimento inicial.

Assim, e apesar de concordarmos com a utilização da conta 433 – Equipamento Básico (por se tratar de um activo que ajuda no desenvolvimento da actividade principal da entidade) não nos parece ser viável a utilização do Justo Valor na relevação subsequente e inicial deste tipo de bens. Assim teremos de alterar a proposta inicial e passar a utilizar a seguinte subconta 3721 – Animais e assim facilmente se consegue colmatar o efeito do Justo Valor que está estipulado na NCRF 17.

Pela compra das 100 cabras serranas: 100 * € 70,00 = € 7 000,00

Pela correcção efectuada ao valor de compra das cabras serranas, derivada da aplicação do Justo Valor: 100 * (€ 72,00 - € 70,00) = € 200,00

Conta	Designação	Débito	Crédito
3721	Animais	€ 7 200,00	
2211	Fornecedores c/c		€ 7 000,00
774	Em activos biológicos		200,00

2211	Fornecedores c/c	€ 7 000,00	
121	Depósitos à ordem		€ 7 000,00

Pelo reconhecimento a 31 de Dezembro de 2011:

JV (31.12) = 100 * (€ 55,00 - € 72,00) = - € 1 700,00

Conta	Designação	Débito	Crédito
664	Em activos biológicos	€ 1 700,00	
3721	Animais		€ 1 700,00

Pelo nascimento dos cabritos = 600 * € 4,35 = € 2 610,00

Conta	Designação	Débito	Crédito
3721	Animais	€ 2 610,00	
734	Activos Biológicos		€ 2 610,00

Após este exemplo fica a dúvida de qual o verdadeiro tratamento a adoptar nos Activos Biológicos de produção, que apesar de serem activos com carácter de duração deverão ser tratados ao nível da relevação contabilística como existências (inventários).

Capítulo VIII – Comparação entre o tratamento do exemplo prático apresentado no capítulo VII e o tratamento preconizado na norma das Microentidades

Para que possamos comparar os resultados da contabilização dos Activos Biológicos segundo a NCM e a nossa proposta, iremos começar por mostrar um exemplo da contabilização dos referidos activos segundo a norma mencionada.

Os enunciados do exercício serão os mesmos do capítulo anterior para que possamos fazer uma correcta comparação de valores de acordo com os mesmos dados, sendo a única diferença o modo de contabilização.

Avançamos assim para o nosso exemplo de acordo com o legislado na NCM:

a) Activos Biológicos consumíveis

Procedamos agora à sua contabilização em diário:

Pela compra dos 50 novilhos = 50 * € 580,00 = € 29 000,00

Conta	Designação	Débito	Crédito
311	Mercadorias	€ 29 000,00	
221	Fornecedores c/c		€ 29 000,00

221	Fornecedores c/c	€ 29 000,00	
121	Depósitos à ordem		€ 29 000,00

Pelo reconhecimento em 31 de Dezembro de 2011 dos Activos Biológicos:

Novilhas saldo inicial (15.10) = € 29 000,00
Novilhas saldo final (31.12) = € 13 340,00
Novilhas alienadas em 2011 = € 29 000,00 - € 13 340,00 = € 15 660,00

Gasto do exercício (consumo) = 613 = € 15 660,00
Activo Biológico à data Balanço = € 13 340,00
Valor realizável líquido[37] 31.12.2011 = € 13 800,00 (Nada a fazer quanto a perdas de valor, pois o Valor realizável líquido é superior ao Valor escriturado).

[37] §11.7 da NCM: "*Valor realizável líquido: O custo dos inventários pode não ser recuperável se esses inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. A prática de reduzir o custo dos inventários para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os activos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso. A melhor mensuração disponível do valor realizável líquido pode ser, conforme aplicável face à natureza dos inventários, o custo de reposição ou o preço de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento ou de venda*." Neste exemplo substituí no texto do enunciado o termo "Justo Valor".

Conta	Designação	Débito	Crédito
611	Mercadorias	€ 15 660,00	
32	Mercadorias	€ 13 340,00	
311	Mercadorias		€ 29 000,00

b) Activos Biológicos de produção

Procedamos agora à sua contabilização em diário:

Pela compra das 100 cabras serranas: 100 * € 70,00 = € 7 000,00

Conta	Designação	Débito	Crédito
433 (*)	Equipamento básico	€ 7 000,00	
2711	Fornecedores de investimentos		€ 7 000,00

2711	Fornecedores de investimentos	€ 7 000,00	
121	Depósitos à ordem		€ 7 000,00

(*) Conforme §7.2 da NCM.

Em 31 de Dezembro há apenas que relevar a produção obtida, considerando que a mesma irá desempenhar a mesma função, bem como a depreciação dos animais já relevados no AFT[38].

31 de Dezembro de 2011

Pela depreciação do exercício de 2011 utilizando o método da linha recta[39]:

Quota de depreciação = € 7 000,00 / 10 anos = € 700,00

Conta	Designação	Débito	Crédito
6423	Equipamento básico	€ 700,00	
4383	Equipamento básico		€ 700,00

Valor Contabilístico após depreciações = € 7 000,00 - € 700,00 = € 6 300,00

Valor realizável líquido (obtido no SIMA)[i] = € 59,00 * 100 = € 5 900,00

A NCM não prevê as imparidades, logo no caso em apreço nada haverá a fazer pela falta de tal conceito na norma indicada.

[38] A NCM não prevê o modelo de revalorização para os AFT.
[39] §7.14 da NCM.

Pelo nascimento dos cabritos = 600 * € 4,35 = € 2 610,00

Conta	Designação	Débito	Crédito
433 (*)	Equipamento básico	€ 2 610,00	
741	Activos fixos tangíveis		€ 2 610,00

Os quadros seguintes mostram a diferença dos valores registados nas demonstrações financeiras, de acordo com os tratamentos contabilísticos anteriormente relevados:

Balanço em 31/12/2011[40]

Activo	
Activo Não Corrente	
…	…
Activos Biológicos	0,00
…	…
Activo Corrente	
Activos Biológicos	13 800,00
…	…

Se aplicássemos a apresentação prevista na norma as designações seriam activos fixos tangíveis e inventários.

Demonstração dos resultados em 31/12/2011

Rendimentos e Gastos	
…	…
CMVMC	15 390,00
…	…
Reduções por Justo Valor	500,00
Aumento por Justo Valor	690,00
…	…

[40] De acordo com a contabilização descriminada no capítulo VII, alínea a). Apresentação das demonstrações financeiras em conformidades coma NCM adaptada aos conceitos da NCRF 17.

Balanço a 31/12/2011[41]

Activo	
Não Corrente	
…	…
Activos Biológicos	8 110,00
…	…
Activo Corrente	
Activos Biológicos	0,00
…	…

Se aplicássemos a apresentação prevista na norma as designações seriam activos fixos tangíveis e inventários.

Demonstração dos resultados em 31/12/2011

Rendimentos e Gastos	
…	…
Var. inventários da produção	2 610,00
…	…
Reduções por Justo Valor	1 700,00
Aumentos por Justo Valor	200,00
…	…

Balanço em 31/12/2011[42]

Activo	
Activo Não Corrente	
…	…
Activo Corrente	
Mercadorias	13 340,00
…	…

[41] De acordo com a contabilização descriminada no capítulo VII, alínea b). Apresentação das demonstrações financeiras em conformidades coma NCM adaptada aos conceitos da NCRF 17.
[42] De acordo com a contabilização descriminada neste capítulo, alínea a).

Demonstração dos resultados em 31/12/2011

Gastos	
…	…
CMVMC	15 660,00
…	…

Balanço em 31/12/2011[43]

Activo	
Activo Não Corrente	
…	…
Activo fixo tangível	8 910,00
…	…
Activo Corrente	
…	…

Demonstração dos resultados em 31/12/2011

Rendimentos e Gastos	
…	…
…	…
Trabalhos pª própria entidade	2 610,00
…	…
Depreciações do período	700,00
…	…

Através da análise das demonstrações financeiras acima expostas podemos concluir que o facto de as entidades realizarem diferentes tratamentos contabilísticos, relativamente aos Activos Biológicos, influencia os valores constantes do balanço e os resultados.

Esta diferença de valores, é a consequência do uso de bases de mensuração distintas, assim como o diferente reconhecimento dos Activos Biológicos, faz com que

[43] De acordo com a contabilização descriminada neste capítulo, alínea b).

seja muito difícil comparar demonstrações financeiras de entidades que apliquem diferentes critérios contabilísticos.

Conclusão

Tendo esta dissertação de mestrado sido elaborada com o objectivo de tentar esclarecer os preparadores da informação financeira relativamente a algumas dúvidas que surgem aquando da aplicação da NCM, no que diz respeito ao tratamento contabilístico dos Activos Biológicos, deparamo-nos com algumas limitações e com conclusões um tanto ou quanto inesperadas.

Sendo um trabalho baseado na revisão de bibliografia, a principal limitação com que nos deparamos foi o facto de esta ser escassa. Os Activos Biológicos são um tema pouco estudado (em Portugal), consequência de ser um tema que causador alguma polémica no meio contabilístico, devido às dúvidas suscitadas pela aplicação das normas que os abordam. Resultado das dúvidas desencadeadas, os autores que abordam os Activos Biológicos tem por vezes opiniões diferentes acerca do seu tratamento contabilístico, o que fez com que tivéssemos de analisar de forma cuidada a bibliografia existente (que conseguimos encontrar) para que pudéssemos basear as nossas críticas e opiniões nos factos que achamos ser mais relevantes.

Relativamente à comparação entre o uso das bases de mensuração Custo Histórico e Justo Valor, convém referir que ambas têm vantagens e desvantagens que devem ser tidas em conta aquando da escolha de qual será a mais apropriada a usar para relevar os valores das demonstrações financeiras das entidades. O facto de a NCM proibir expressamente o uso do Justo Valor na mensuração dos seus activos está em contradição com o definido na Estrutura Conceptual, na qual o Justo Valor é uma das bases de mensuração. A adopção de bases de mensuração diferentes (devido ao expresso nas normas, na NCM e na NCRF 17) entre entidades que apliquem normas distintas afecta a comparabilidade das demonstrações financeiras entre entidades do mesmo sector. Tendo tudo isto em conta e, sendo as duas bases de mensuração mencionadas aceitáveis e fiáveis, achamos que o melhor seria as Microentidades terem a hipótese de poderem optar entre a base de mensuração que melhor se adapte à sua realidade, não deixando de referir que o benefício da utilização do Justo Valor nestes activos seria superior ao custo, uma vez que existem mercados activos com cotações publicadas que permitem apurar o mesmo sem grande trabalho de pesquisa.

No que diz respeito ao reconhecimento dos Activos Biológicos, é muito importante saber fazer a distinção entre Activos Biológicos consumíveis e Activos

Biológicos de produção. Isto porque o reconhecimento de uns e de outros é feito de maneira diferente.

Esta diferença cria dúvidas, no entanto após termos dado dois exemplos práticos sobre o reconhecimento dos Activos Biológicos de acordo com a NCM, chegamos a algumas conclusões, que achamos serem as mais correctas, sendo elas:

- Os Activos Biológicos consumíveis devem:
  - Ser mensurados pelo seu Justo Valor; e
  - Ser reconhecidos na conta 371 – Activos Biológicos consumíveis ao invés de serem reconhecidos na conta 321 – Mercadorias;
- Por sua vez, os Activos Biológicos de produção devem:
  - Ser, também, mensurados pelo seu Justo Valor; e
  - Ser contabilizados como AFT numa rúbrica especialmente criada para esse efeito. Uma vez que a solução actual consiste no reconhecimento dos Activos Biológicos de produção na Classe 3, subconta 372 – Activos Biológicos de produção.

Não obstante o facto da obrigatoriedade imposta pela NCM relativa ao uso único do Custo Histórico, achamos que a base de mensuração a adoptar deve ser o Justo Valor pois os valores que resultam da aplicação destes são valores actuais, o que consequentemente fará com que os valores expressos nas demonstrações financeiras das entidades estejam o mais de acordo possível com a realidade da data de elaboração destas.

Quanto ao reconhecimento dos Activos Biológicos consumíveis, o mais correcto seria serem reconhecidos numa subconta específica para estes activos pois só assim poderá haver uma distinção mais correcta entre os Activos Biológicos e mercadorias propriamente ditas.

No que respeita ao reconhecimento dos Activos Biológicos de produção, inicialmente defendemos o seu reconhecimento com AFT mas encontramos um obstáculo, o facto de ser inviável a aplicação do Justo Valor na relevação subsequente e inicial deste tipo de bens. Daí que, apesar de serem activos com carácter de duração, tenhamos de lhes aplicar o mesmo tipo de reconhecimento aplicado (segundo a nossa proposta) aos Activos Biológicos consumíveis.

Em suma, com este trabalho esperamos poder esclarecer a aplicação da NCM relativamente aos Activos Biológicos, fazendo propostas de mudança para que a

imagem das demonstrações financeiras, das entidades que aplicam esta norma, possa ser a mais verdadeira e apropriada possível para que os seus utentes possam tomar decisões bem fundamentadas de modo a obterem óptimos benefícios.

Esperamos que este trabalho possa vir a ser a base de um trabalho com carácter mais prático, isto é, esperamos que o trabalho possa ser usado numa futura investigação sobre o tema.

Referências bibliográficas (norma APA)

Artigos

- Argilés, J. M. B., Aliberch, A. S. e Blandón, J. G. (2012). A Comparative study of difficulties in accounting preparation and judgment in Agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation. *Spanish Accounting Review*. Vol. 15(1): 109.
- Argilés, J. M., Garcia-Blandon, J. e Monllau, T. (2011). Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: predictability of financial information. *Spanish Accounting Review*. Vol. 14(2): 87.
- Pires, A. M. M. e Rodrigues, F. J. P. A. (2007). As insuficiências do valor patrimonial contabilístico: do justo valor ao alargamento da base informativa do relato financeiro. *Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal*.
- Pires, A. M. M. e Rodrigues, F. J. P. A. (2008). Necessidade de adaptar e ajustar a IAS 41 ao sector agrícola português. *Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal*.
- Pires, A. M. M. e Rodrigues, F. J. P. A. (2008). O impacto da adopção das NIC/NIRF nas micro e PME's portuguesas. *Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal*.

Artigos em revistas não científicas

- Pires, A. M. M. (2008, Março). A mensuração de activos que se qualificam: a formação do custo à luz do novo referencial normativo. *Revista TOC*, pp. 51 -55.
- Roque, O. (2010, Julho). O SNC e as microempresas. *Revista TOC*, pp. 49-52.
- Azevedo, G. (2010, Setembro). Os activos biológicos de produção estão sujeitos a depreciação?. *Revista TOC*, pp. 26-29.
- Cunha, C. A. S., Correia, A. e Oliveira, P. (2010, Dezembro). Justo valor ou imparidade em contexto de crise. *Revista TOC*, pp. 28-37.

- Albuquerque, F. e Almeida, M. C. (2011, Janeiro). A adopção do normativo: enquadramento das entidades nacionais no contexto do SNC. *Revista TOC*, pp. 32-44.
- Pinto, C. (2011, Abril). Activos biológicos de produção: harmonização contabilística e fiscal?. *Revista TOC*, pp. 35-36.
- Silva, A. e Antão, A. (2011, Junho). Conclusões da conferência "As Microentidades". *Revista TOC*, pp. 29-32.
- Duarte, M. R., Silva, J. L. M. e Jesus, T. A. (2012, Abril). SNC e normalização contabilística para as Microentidades. *Revista TOC*, pp. 32-34.

Legislação

- Aviso n.º 6726-A/2011 de 9 de Março. Diário da República nº 51/2011 – II Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

- Decreto-Lei n.º 25/2009 de 14 de Setembro. Diário da República nº 178/2009 – I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.
- Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho. Diário da República nº 133/2009 – I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.
- Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de Março. Diário da República nº 48/2011 – I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.
- Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística
- International Accounting Standard 41 - Agriculture
- Lei n.º 35/2010 de 2 de Setembro. Diário da República nº 171/2010 – I Série. Lisboa.
- Portaria n.º 1011/2009 de 9 de Setembro. Diário da República nº 175/2009 – I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.
- Portaria n.º 104/2011 de 14 de Março. Diário da República nº 51/2011 – I Série. Lisboa.
- Portaria n.º 107/2011 de 14 de Março. Diário da República nº 51/2011 – I Série. Lisboa.

- Regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19 de Julho. Jornal Oficial das Comunidades Europeias nº 243/2002.
- Regulamento (CE) n.º 1725/2003 de 21 de Setembro. Jornal Oficial das Comunidades Europeias nº 261/2006.
- Regulamento (CE) n.º 1126/2008 de 3 de Novembro. Jornal Oficial das Comunidades Europeias nº 338/2008.

Livros

- Almeida, R. M. P., Almeida, M. C., Dias, A. I., Albuquerque, F., Carvalho, F. e Pinheiro, P. (2010). *SNC – Casos práticos e exercícios resolvidos*. ATF.
- Almeida, R. M. P., Dias, A. I., Albuquerque, F., Carvalho, F. e Pinheiro, P. (2011). *SNC e o regime da normalização contabilística para microentidades*. ATF.
- Borges, A., Rodrigues, A. e Rodrigues, R. (2010). *Elementos de contabilidade geral*. 25ª edição, Áreas Editora. Lisboa.
- Costa, C. B. e Alves, G. C. (2008). *Contabilidade financeira*. 6ª edição, Editora Rei dos Livros. Lisboa.
- Farinha, J. P. e Cascais, D. (2010). SNC e as PMES – Casos práticos. 1ª edição, Texto Editores. Alfragide.
- Grenha, C., Cravo, D., Baptista, L. e Pontes, S. (2009). *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*. CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. Lisboa.
- Pereira, G. F. (2011). *Microentidades e entidades do sector não lucrativo*. 1ª edição, Edição do Autor. Coimbra.
- Pires, J. e Gomes, J. (2010). *SNC – Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e prática*. 3ª edição, Vida Económica. Porto.
- Pires, J. e Gomes, J. (2011). *Normalização contabilística para microentidades – Casos práticos e enquadramento legal*. 2ª edição, Vida Económica. Porto.
- Rodrigues, J. (2009). *Sistema de Normalização Contabilística explicado*. Porto Editora. Porto.
- Silva, E. S. e Martins, C. (2012). *Classe 3 – Inventários e activos biológicos – Abordagem contabilística, fiscal e auditoria*. Vida Económica. Porto.
- Sousa, M. J. e Baptista, C. S. (2011). *Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios – Segundo bolonha*. PACTOR. Lisboa.

Referências electrónicas

- http://www.drapc.min-agricultura.pt/base/documentos/agricultura_activos_biologicos.pdf
- http://www.gpp.pt/sima.html, visto a 14 de Dezembro de 2011 pelas 15h22m.
- file:///C:/Users/acer/AppData/Local/Temp/Rar$EXa0.567/Caprinos_30.htm
- file:///C:/Users/acer/AppData/Local/Temp/Rar$EXa0.608/Bovinos_41.htm
- file:///C:/Users/acer/AppData/Local/Temp/Rar$EXa0.504/Bovinos_52.htm
- file:///C:/Users/acer/AppData/Local/Temp/Rar$EXa0.991/Caprinos_52.htm
- http://www.vidaeconomica.pt/gen.pl?p=stories&op=view&fokey=ve.stories/78417&

Teses

- Cordeiro, J. E. P. (2010). *A Problemática dos activos biológicos*. Tese de Mestrado em Gestão. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra. 84 pp.
- Fernandes, G. C. (2009). *NIC 41 – Agricultura: contributos e constrangimentos para a imagem verdadeira e apropriada na realidade portuguesa*. Tese de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial – Universidade de Aveiro, Aveiro. 222 pp.
- Medeiros, R. M. P. S. G. (2009). *NCRF 17 versus POC: activos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita*. Projecto de Mestrado em Contabilidade Avançada e Fiscalidade. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa – Instituto Superior Universitário de Lisboa, Lisboa. 87 pp.
- Ramos, A. F. S. (2011). *A aplicação do SNC na agricultura*. Tese de Mestrado em Gestão. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra. 67 pp.