



RELATÓRIO / RELATO INTEGRADO



Dado que os debates e desenvolvimentos em torno do conceito de relato integrado têm vindo a crescer em importância, reforçado pelo facto da FEE ter constituído recentemente um novo grupo de trabalho para analisar os desenvolvimentos relevantes nesta área e aumentar a consciência da profissão para esta evolução importante, apresentamos de seguida, com base numa informação emitida em Janeiro de 2011 pela FEE, uma breve descrição do que se entende por relato integrado, os seus princípios fundamentais e as recentes evoluções internacionais nesta área.

O que se entende por relato integrado?

O relato integrado é uma abordagem abrangente com vista a permitir, a investidores e outras partes interessadas, a compreensão do real desempenho de uma organização. Dirigindo-se de forma mais ampla às decisões e acções de uma organização, bem como às consequências a longo prazo dessas acções e decisões, um relatório integrado faz a ligação clara entre o valor financeiro e o valor não financeiro de uma organização. A relação entre a estratégia de uma organização, a sua governação e o seu modelo de negócio deve ser transparente, através de tal relato. O relato integrado também fornece uma análise dos impactos e interconexões de oportunidades relevantes, riscos e desempenhos em toda a cadeia de valor da organização.

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO RELATO INTEGRADO

O relato integrado visa responder às necessidades de um relato conciso, claro, coerente e comparável. Integra tanto informação financeira como não financeira relevante, e está estruturado em torno dos objectivos estratégicos da organização, a sua governação e o seu modelo de negócios.

Os objectivos de um referencial de relato integrado são os seguintes:

- Apoiar as necessidades de informação dos investidores, mostrando as consequências a longo prazo e mais abrangentes das tomadas de decisão da organização;
- Reflectir as interconexões entre o meio ambiente, a governação, a sociedade e os factores financeiros nas decisões que afectam o desempenho e a empresa a longo prazo, tornando clara a relação entre a sustentabilidade e o seu valor económico;
- Fornecer o enquadramento necessário para os factores ambientais e sociais serem sistematicamente tidos em consideração no relato e na tomada de decisão das organizações;
- Equilibrar os indicadores de desempenho evitando uma ênfase excessiva em indicadores de desempenho financeiro e económico de curto prazo;
- Fornecer informação mais consonante com a informação utilizada pelo órgão de gestão na administração da empresa no dia-a-dia.

O relato integrado é apoiado nos seguintes princípios:

- Importância estratégica e materialidade - o objectivo é afastar-se do cumprimento obrigatório de relatar através de indicadores/

rácios estatísticos ou outros para passar a relatar de uma forma integrada centrada na estratégia relevante da organização;

- Conectividade e articulação - a informação não é apresentada de forma isolada, particularmente as questões estratégicas em torno do uso e emissão de recursos energéticos que afectam o núcleo do negócio (a sua marca, produtos e serviços) e a sua sustentabilidade a longo prazo;
- Impacto ao longo da cadeia de valor - ao relatar sobre a utilização de recursos, emissões e direitos humanos, toda a cadeia de valor de uma empresa é levada em conta;
- Horizonte temporal - o modelo integrado incorpora uma visão tanto do desempenho passado como dos eventos futuros os quais fornecem indicações sobre a dinâmica na indústria e nos mercados em que a empresa opera;
- Consistência com a informação da gestão - a informação relatada deve ser um reflexo fiel das informações da gestão utilizadas internamente para executar o negócio no dia-a-dia;
- Confiança - a informação relatada deve ser capaz de ser verificada;
- Flexível e capaz de evoluir com o tempo - o referencial de relato integrado deve ser desenvolvido de uma forma que lhe permita evoluir ao longo do tempo à medida que as práticas de relato sofrem alterações e amadurecimento;
- Mudança comportamental - um princípio fundamental do referencial de relato integrado é que actue como um catalisador para a mudança comportamental.

RELATÓRIO/RELATO INTEGRADO E O INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COMMITTEE (IIRC)

Em Dezembro de 2009, a organização *Accounting for Sustainability* (A4S) convocou uma reunião de alto nível com investidores, organismos normalizadores (incluindo o FASB e o IASB), empresas, associações de contabilidade e representantes da ONU, onde foi acordado que a A4S e a *Global Reporting Initiative* (GRI) deveriam trabalhar em conjunto com outras organizações no estabelecimento de um organismo internacional para supervisionar a criação de um referencial de relato integrado geralmente aceite. A constituição do *International Integrated Reporting Committee* (IIRC) foi formalmente anunciada em Agosto de 2010.

O papel do IIRC é sensibilizar, desenvolver um referencial de relato integrado, identificar as áreas prioritárias onde seja considerado necessário trabalho adicional, considerar se as normas nesta área devem ser de aplicação voluntária ou obrigatória e promover a adopção do relato integrado em todo o mundo. O IIRC criou três grupos de trabalho, focalizados no conteúdo, na governação e no trabalho e comunicações. Estes grupos de trabalho irão desenvolver propostas para um referencial de relato integrado com vista a serem analisadas na reunião do G20 em Novembro de 2011.

O IIRC é presidido por Sir Michael Peat (secretário particular do Príncipe de Gales) e inclui um grupo de trabalho de 25 membros, co-presidido por Paul Druckman (Presidente do Conselho Executivo da A4S e do Grupo de Trabalho de Sustentabilidade da FEE) e Ian Ball (Director Executivo da IFAC).

<http://www.integratedreporting.org/>



AGRICULTURA

Implicações Contabilísticas e de Auditoria





Introdução

A partir de 1 de Janeiro de 2010 passou a existir no normativo nacional uma norma exclusiva para a actividade agrícola, no que concerne ao reconhecimento e mensuração dos activos biológicos e produtos agrícolas, com a designação de “NCRF 17 – Agricultura”, a qual estabelece que a mensuração dos activos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita seja efectuada pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, em detrimento da valorização ao custo de aquisição ou produção, tal como preconizava o POC. A entrada em vigor da NCRF 17 foi efectuada através do DL 158/2009, de 13 de Julho que revogou o POC e criou o SNC. Pretende-se apresentar neste artigo:

a) as principais implicações práticas da adopção da NCRF 17 para efeitos da preparação das demonstrações financeiras (DF), de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal (SNC); e,

b) as implicações em concreto no trabalho do revisor/auditor, nas fases de planeamento, análise do controlo interno, procedimentos substantivos e de conclusões.

Enquadramento contabilístico da Agricultura

Presentemente em Portugal, as IAS/IFRS são de aplicação obrigatória para a apresentação das demonstrações financeiras consolidadas e individuais das entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação em bolsa para os exercícios contabilísticos. Para as demais entidades, presentemente, o normativo em vigor é o SNC, para os exercícios contabilísticos iniciados em ou após 1 de Janeiro de 2010, substituindo desta forma o POC, conforme o disposto no DL 158/2009 de 13 de Julho que aprovou o SNC.

Saliente-se ainda que os princípios contabilísticos geralmente aceites no normativo contabilístico nacional, sempre que este não contemple aspectos particulares de transacções ou situações que se coloquem a uma entidade em matéria de contabilização ou de relato financeiro, devem subordinar-se, conforme disposto no ponto 1.4 do SNC, e pela ordem seguinte: (1) às IAS/IFRS, adoptadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19 de Julho, do Parlamento Europeu e do Conselho; e, (2) às IAS/IFRS, emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC/IFRIC.

A NCRF 17 teve por base a IAS 41 – Agricultura (aprovada pelo IASB em 2000).

Enquadramento da NCRF 17 - Agricultura

A NCRF 17 - Agricultura estabelece o tratamento contabilístico, a apresentação das demonstrações financeiras e as divulgações a efectuar, 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”.

Esta norma determina qual o tratamento contabilístico dos activos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação e da mensuração inicial do produto agrícola (no ponto de colheita). Adicionalmente, esta norma especifica o tratamento contabilístico, apresentação e divulgações, relativamente aos subsídios governamentais relacionados com activos biológicos. Esta norma caracteriza-se por estabelecer como método preferencial para o reconhecimento e mensuração dos activos biológicos e dos produtos agrícolas (no ponto de colheita), o “método do justo valor¹ deduzido dos custos estimados no ponto de venda”, representando uma mudança radical face ao critério do custo histórico, tradicionalmente utilizado para as actividades agrícolas.

Agricultura

ÂMBITO

O objectivo da NCRF 17 é o de enunciar o tratamento contabilístico, apresentação e divulgações relacionados com a actividade agrícola. A actividade agrícola, segundo a NCRF, é definida como a gestão de activos biológicos, por uma entidade da transformação biológica, em produto agrícola ou em activos biológicos adicionais, para venda. Nesta definição existem diversos conceitos chave que distinguem a actividade agrícola de qualquer outra actividade, nomeadamente os conceitos de (1) activo biológico; (2) produto agrícola; (3) transformação biológica; e, (4) gestão da transformação biológica.

ACTIVO BIOLÓGICO

Activo biológico é definido como sendo um animal vivo ou planta viva. Trata-se de uma definição ampla e dentro do contexto da actividade agrícola. Podemos apresentar entre outros os seguintes exemplos²: (1) gado produtor de leite, leitões, porcos e ovinos (carneiros, borregos, cabritos); (2) árvores numa plantação florestal; (3) plantas sujeitas a colheita (ex: trigo, cana de açúcar); e, (4) árvores, plantas e arbustos de que se possam colher produtos agrícolas (ex: fruta, chá, tabaco).

Os activos biológicos são ainda classificados em activos biológicos consumíveis ou de produção; e, activos biológicos maduros (adultos) ou imaturos (juvenis).

Activos biológicos consumíveis são aqueles que serão objecto de colheita como produto agrícola, para serem vendidos como activo biológico, (gado de corte) ou para colheita de culturas (trigo). Activos biológicos de produção são activos a partir dos quais outros activos biológicos ou produtos agrícolas são obtidos (árvores de fruto e gado leiteiro).

Os activos biológicos maduros são aqueles que já atingiram as especificações necessárias para a colheita (no caso de consumíveis), ou se encontram em condições de ser sujeitos a colheitas regulares (no caso dos de produção).

PRODUTO AGRÍCOLA

O parágrafo 6 da NCRF 17 define produto agrícola como o colhido de activos biológicos.

TRANSFORMAÇÃO BIOLÓGICA

A transformação biológica compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico. São exemplos de transformação biológica: (1) procriação - nascimento de um bezerro; (2) crescimento - bezerro que cresce tornando-se um bovino adulto; (3) produção - produção de leite de gado leiteiro; e, (4) produção/degeneração - gado de corte abatido para consumo de carne.

No conceito de transformação estão implícitas alterações observáveis e mensuráveis e com correlação directa nos benefícios económicos futuros. Ou seja, a transformação possui um impacto directo na valorização dos activos biológicos e, como tal, é de extrema importância na mensuração do activo (inicial e subsequente).

GESTÃO DA TRANSFORMAÇÃO BIOLÓGICA

Conforme já referido, o conceito de actividade agrícola implica a gestão da transformação biológica. A gestão consiste em actividades que permitam a estabilização, ou a melhoria das condições necessárias para o processo de transformação. Um exemplo desta gestão será, no caso do gado, a efectuada através da disponibilização de estábulos, de rações e de acompanhamento veterinário adequado, e, no caso da aquicultura, a disponibilização de viveiros, rações e acompanhamento veterinário. Esta gestão distingue a actividade agrícola de outras actividades, como a extracção de recursos não geridos, como a pesca de alto mar.

Adicionalmente, saliente-se o caso dos jardins zoológicos, dos aquários e outros parques temáticos que apesar de eventualmente apresentarem uma gestão da transformação biológica (sobretudo nos casos de crescimento natural), não têm como finalidade principal a venda de activos biológicos, ou, a transformação em produtos agrícolas; de facto, a sua finalidade específica será eminentemente recreativa.

O âmbito da aplicação da NCRF 17 abrange os activos biológicos anteriormente definidos, os produtos agrícolas no ponto de colheita e os subsídios governamentais relacionados com activos biológicos. A NCRF 17 não se aplica aos terrenos relacionados com actividade agrícola (tratados na NCRF 7 – Activos fixos tangíveis e/ou na NCRF 11 – Propriedades de investimento). Não se aplica ainda aos activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola (tratados na NCRF 6 – Activos Intangíveis). Por inerência, esta norma não se aplicará aos activos biológicos, detidos por um locatário, enquadrados no contrato de locação operacional (tratados na NCRF 9 - Locações),

bem como não se aplica aos produtos agrícolas depois do ponto da colheita (tratados na NCRF 18 – Inventários).

Exemplos práticos:

1. A Quinta Fictícia ABC situada no Alentejo faz criação de gado bovino para posterior abate no matadouro local e venda à Cooperativa Carne XYZ.

O gado bovino é tratado como activo biológico enquanto os animais estiverem vivos; no momento do abate a transformação biológica cessa e as carcaças passam a preencher a definição de produto agrícola. Nesta base, no momento da colheita, o valor considerado custo do inventário será o justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda.

2. A Quinta Fictícia ABC acima, para além da actividade agrícola-pecuária já mencionada, tem ainda como actividade agrícola a actividade vitivinícola num conjunto de hectares alugados para o efeito (após compra de quotas conferindo o direito à plantação³). As vinhas são activos biológicos que, de forma continuada, geram colheitas de uvas após vindima. No momento da vindima a transformação biológica termina, passando o resultado da vindima, as uvas, a ser tratadas como produtos agrícolas.

As vinhas após colheita das uvas continuam como plantas vivas e assim a ser reconhecidas como activos biológicos, sendo que as uvas passaram a ser consideradas após colheita como inventário (NCRF 18), sendo o custo inicial o justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda.

Tal como já referido anteriormente, a exclusão do âmbito desta norma dos “produtos agrícolas depois do ponto de colheita”, obrigatoriamente implica que qualquer transformação posterior, também não ficará abrangida por esta norma, como por exemplo, o caso do processamento das uvas em vinho, e, o caso do processamento das carcaças de carne em hambúrgueres. Adicionalmente, esta norma não trata a venda dos activos biológicos e ou dos produtos agrícolas.

Reconhecimento e Mensuração

RECONHECIMENTO

Os critérios de reconhecimento para os activos biológicos e produtos agrícolas são os mesmos que para qualquer outro activo, em linha com a estrutura conceptual. Assim os activos biológicos e produtos agrícolas deverão ser reconhecidos quando (1) a entidade controla o activo decorrente de eventos passados, (2) seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade, e, (3) o justo valor ou custo do activo possa ser fielmente mensurado. De forma a exemplificar os pressupostos acima, considere-se agora o seguinte caso do ponto de reconhecimento inicial de um activo biológico, mais especificamente para a prole de um activo biológico (seguindo o caso da Quinta Fictícia ABC):

Exemplo:

Uma vaca prenha é um activo biológico tal como definido pela NCRF 17, sendo que as suas crias também serão activos biológicos. No entanto, não poderão ainda ser reconhecidos como activos separados da vaca prenha, uma vez que ainda não cumpriram todos pressupostos do reconhecimento.

Mais especificamente, o critério de controlo será facilmente observável⁴ por via da propriedade do bovino (por exemplo, por

verificação da etiqueta ou marca do produtor); o justo valor, tal como referido pela norma dos recém-nascidos será facilmente verificável (no caso português tal como exemplificado na NCRF 17 através do recurso ao SIMA); nesta base, a dificuldade está em determinar a partir de que momento (normalmente a partir do nascimento) é que será provável que os benefícios económicos futuros associados aos vitelos venham a fluir para a Quinta Fictícia ABC.

MENSURAÇÃO

Os activos biológicos deverão ser mensurados no reconhecimento inicial, bem como em cada data de balanço, pelo justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda, excepto quando o justo valor não for fielmente mensurável.

O modelo do justo valor tem como implicação o acréscimo de valor no activo biológico resultante da transformação biológica até ao momento da colheita. Tal como já referido, trata-se de uma situação similar ao facto dos produtos agrícolas serem mensurados ao justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita e que representará o custo inicial para efeitos de aplicação posterior da NCRF 18 - Inventários (ou outra norma).

Os custos no ponto de venda incluem: (a) comissões de corretores e negociadores; (b) taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias; e, (c) taxas de transferência de mercadorias.

Os custos no ponto de venda não incluem: (a) gastos de transporte; e, (b) outros gastos necessários para levar o produto ao mercado.

Estes custos não são incluídos nos custos no ponto de venda, uma vez que estes já estão considerados na determinação do justo valor. Como se pode verificar no parágrafo 10 da NCRF 17 "o justo valor de um activo é baseado na sua localização e condições presentes; por exemplo, o justo valor do gado numa fazenda será o preço do gado no mercado relevante, menos o custo de transporte e outros necessários de incorrer para levar o gado para o mercado".

Adicionalmente, o facto de uma entidade ter celebrado um contrato

de venda numa data futura dos seus activos biológicos, ou dos produtos agrícolas, implicará que, os preços aí acordados não sejam relevantes para a determinação do justo valor, atendendo a que o justo valor reflecte o preço corrente do mercado. Consequentemente, o justo valor do activo biológico ou produto agrícola não poderá ser ajustado por força da existência de um contrato.

Quando não é possível estimar de forma fiável o justo valor

Conforme já referido, existe a presunção subjacente de que o justo valor dos activos biológicos pode ser estimado de forma fiável. Tal presunção só pode ser refutada no reconhecimento inicial do activo biológico.

Quando não for possível estimar de forma fiável o justo valor dos activos biológicos, estes deverão ser valorizados ao "custo deduzido das amortizações acumuladas e de eventuais perdas por imparidade" (parágrafo 31 da NCRF 17). Neste caso o enquadramento contabilístico seguirá as normas NCRF 18 – Inventários, NCRF 6 – Activos fixos tangíveis e NCRF 12 – Imparidade de activos, conforme apropriado. Conforme salientado na Norma, apesar de não existirem estimativas fiáveis do justo valor no momento de reconhecimento inicial do activo biológico, poderão existir casos em que esta situação deixe de acontecer (exemplo: na abertura de um mercado activo para tal activo biológico). Nesta base, com a alteração dos pressupostos utilizados, para não mensurar o activo biológico ao justo valor, tais pressupostos iniciais deixam de ser aplicáveis, sendo a entidade obrigada a mensurar os seus activos biológicos ao "justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda", a partir desse momento.

No entanto, tal como disposto na norma, é de frisar que, desde que a entidade passa a reconhecer os activos biológicos ao justo valor, esta não poderá retornar ao modelo de reconhecimento ao custo, mesmo que deixe de existir a possibilidade de se estimar fielmente tal justo valor⁵. Isto porque, tal como já referido, a Norma prevê que este pressuposto só possa ser refutado no momento do reconhecimento inicial.



Exemplo:

A Quinta, Fictícia ABC, como já referido, dedica-se à criação de gado bovino, reconhecendo os seus activos biológicos ao “justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda”, sendo tal justo valor estimado com base nas cotações constantes do SIMA. No entanto, no exercício em apreço, 20XX, devido a uma série de desastres naturais com impacto na actividade agrícola em Portugal, os preços base das cotações tornaram-se extremamente voláteis. Face ao disposto na NCRF 17, a Quinta perguntou aos auditores se poderia suspender a valorização dos seus activos pelo justo valor, passando a utilizar o modelo do custo durante esse período. A resposta daqueles, em linha com o disposto na NCRF 17, é que, a partir do momento em que os activos são valorizados ao justo valor não se pode suspender ou cancelar tal modelo de valorização. Assim, ter-se-á de continuar a utilizar o modelo do justo valor, recomendando-se à empresa que proceda a divulgações adicionais nas demonstrações financeiras, fazendo notar a volatilidade dos mercados e eventualmente incluindo informação “após data de balanço” sobre alterações aos preços, caso tal seja relevante para os utilizadores das DF.

MENSURAÇÃO AO JUSTO VALOR

O conceito de justo valor na NCRF 17 é similar ao encontrado noutras Normas Contabilísticas de Relato Financeiro do SNC.

Assim, “justo valor é a 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”. Adicionalmente, conforme já referido, a norma também engloba na definição de justo valor a sua localização e condição presente e, nessa base, os preços de transporte também impactarão a estimativa do justo valor. Assim, a consideração dos custos de transporte nos custos para vender pode originar uma perda instantânea no momento da aquisição.

Exemplos:

Retomando o caso da Quinta Fictícia ABC, e para exemplificar esta duplicação dos custos de transporte, apresenta-se o seguinte cenário:

- A Quinta Fictícia ABC adquiriu em leilão bovinos no parque de Évora (Novilho*6 a 8 meses* Cruz. Charolês) por 200.000 euros em 30 de Setembro de 20XX. Adicionalmente, os custos de transporte até à Quinta ascenderam a 2.000 euros. Caso a Quinta pretendesse vender estes activos biológicos imediatamente no mesmo parque de leilões, teria de incorrer novamente nos custos de transporte já referido e numa comissão de venda de 2,5% sobre o preço de venda.

- Assim, caso os gastos de transporte fossem incluídos na estimativa do “justo valor menos os custos estimados no ponto de venda”, o justo valor seria de 193.000 euros⁶, o que originaria uma perda imediata de 9.000 euros, uma vez que na aquisição, o preço total era de 202.000 euros (incluindo os custos de transporte até à Quinta).

- Em 31 de Dezembro de 20XX, o justo valor dos bovinos adquiridos (considerando a sua localização, isto é, os custos de deslocação até Évora e a condição inerente de terem agora mais 3 meses de vida, objecto de crescimento, passando à categoria Novilho*8 a 12 meses* Cruz. Charolês), aumentou para 220.000 euros. Assim, tendo em consideração a NCRF 17, o montante pelo qual deveria estar reconhecido o gado bovino seria agora de 214.500 euros, o que corresponde ao justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda, ou seja, neste caso tais custos correspondiam à comissão de 2,5% sobre o preço de venda.

- Ou seja, os custos de transporte até ao local da venda já se encontram incluídos no justo valor por via da consideração no mesmo da localização e condição presente do activo biológico, não sendo desta forma novamente ponderados no momento de deduzir os custos no ponto de venda.

Tal como exposto no exemplo anterior, quando existe um mercado activo para os activos biológicos ou produtos agrícolas, o preço aí cotado será a base mais apropriada para estimar o justo valor de tais activos. Caso a entidade tenha acesso a mais de um mercado, deverá utilizar o que para si for mais relevante, escolhendo aquele em que se espere, que venham a ocorrer as suas transacções.

Conforme referido no parágrafo 18 da NCRF 17, um bom exemplo desta situação será o das cotações oficiais do SIMA, sendo que na opinião do autor deste artigo, ao serem seleccionadas as cotações aí presentes, devem ser escolhidas as referentes aos mercados em que se espere que a entidade vá operar, não sendo normal assumir de uma empresa sediada em Évora que vá vender ou comprar activos biológicos ou produtos agrícolas no mercado de Ribadouro, dados os custos de transporte a suportar.

Pela natureza dos activos biológicos consumíveis e dos produtos agrícolas (curto prazo e comercialização expectável), é normal que exista um mercado activo para os mesmos. Por outro lado, no caso dos activos biológicos de produção, estes são vendidos mais esporadicamente (caso das vinhas) e como tal, não será já tão expectável a existência de mercados activos para os mesmos. São assim necessárias outras técnicas para estimar o justo valor. Nesta base, se não existir um mercado activo, podem ser utilizados os métodos seguintes para estimar o justo valor, se a informação necessária estiver disponível (NCRF, parágrafo 19):

- O preço mais recente de transacção no mercado, desde que não tenham existido mudanças significativas de circunstâncias económicas entre as datas da transacção e do balanço;

- Os preços de mercado para activos semelhantes, ajustados para reflectir as diferenças; e,

- Benchmarks do sector, tais como o valor de um pomar expresso por contentores de exportação, hectare ou outra unidade de medida do sector e ou o valor do gado expresso em kg de carne.

Saliente-se que, no caso de a utilização dos indicadores acima originar a obtenção de resultados diversos, a Gestão da empresa deverá avaliá-los utilizando o seu julgamento, de forma a determinar qual a estimativa de justo valor mais representativa e mais fiável dentro das hipóteses encontradas.

JUSTO VALOR QUANDO NÃO EXISTAM PREÇOS OU VALORES BASEADOS NO MERCADO

O justo valor de activos de produção será normalmente determinado através do recurso à técnica de avaliação pelo “valor presente dos fluxos de caixa líquidos descontados a uma taxa apropriada pré-imposto, determinada no mercado corrente”, caso não estejam disponíveis os preços e indicadores acima definidos. O justo valor deste tipo de activos é calculado a partir dos fluxos de caixa líquidos expectáveis da produção agrícola obtida destes activos.

Adicionalmente, no cálculo do valor presente dos fluxos de caixa líquidos, tal como disposto na NCRF 17, não serão incluídos quaisquer fluxos financeiros relativos a (a) financiamento, (b) impostos, e, (c) custos de reposição dos activos biológicos após colheita (ex: replantação).

Exemplo 1 – activos biológicos com ciclo de vida reduzido “Campo de trigo”:

A Quinta Fictícia ABC prepara demonstrações financeiras intercalares de periodicidade trimestral, fruto de imposições do seu Órgão de Gestão, sendo o seu exercício económico de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro. A Quinta, para além de operar com bovinos, arrendou um terreno (renda mensal de 10.000 euros) fora do espaço da mesma. Em Junho de 20XX, esta incorreu em gastos no montante de 50.000 euros para semear este terreno com trigo, na expectativa de que a colheita ocorra em Novembro de 20XX.

Devido a não existir um mercado activo para “trigo parcialmente desenvolvido” (estágio intermédio de desenvolvimento) e ainda devido ao reduzido número de transacções de campos de trigo parcialmente desenvolvidos (transaccionados a meio do ciclo de crescimento desse cereal), não existem indicadores de mercado que possam ser utilizados para determinar o respectivo justo valor. Como tal, a Quinta, para preparação das suas DF a 30 de Junho de 20XX, utilizou como modelo de estimativa do justo valor do activo biológico, o valor presente dos fluxos de caixa líquidos, recorrendo a um perito em avaliações no sector, de forma a assegurar a razoabilidade dos pressupostos utilizados.

PROJEÇÕES DA GESTÃO A 30 DE JUNHO DE 20XX

DESCRIÇÃO / PERÍODO	PERÍODO DE 3 MESES FINDO EM 30 DE SETEMBRO DE 20XX	PERÍODO DE 3 MESES FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 20XX	TOTAL:	NOTA
Cash inflows	-	500.000	500.000	
Cash outflows	(35.000)	(23.000)	(58.000)	1)
Net Cash flows	(35.000)	477.000	442.000	
Taxa de desconto	5,0%	5,0%	-	
Valor presente	(34.568)	465.295	430.727	2)

1 - Os cash outflows a 30 de Setembro de 20XX foram calculados considerando o valor de 3 meses de rendas (3×10.000 euros) e os gastos de gestão da cultura de trigo (5.000 euros). Assim o valor de 35.000 euros $= 3 \times 10.000 + 5.000$. Os cash outflows a 31 de Dezembro de 20XX foram determinados considerando 2 meses de rendas (2×10.000) devido ao facto da colheita se efectuar no final de Novembro, e inclui ainda 3.000 euros de gastos com a gestão da cultura. Assim os cash outflows no valor de 23.000 euros $= 2 \times 10.000 + 3.000$.

2 - Os valores presentes em 30 de Setembro e 31 de Dezembro de 20XX foram determinados tendo em conta a taxa de desconto anual de 5%. A 30 de Setembro de 20XX o valor de (34.568) euros $= -35.000 / (1 + 0,05/4)^1$ e a 31 de Dezembro de 20XX o valor de 465.295 euros $= 477.000 / (1 + 0,05/4)^2$

As projecções acima foram estabelecidas com o auxílio de um perito avaliador sendo utilizados os seguintes pressupostos:

- Renda mensal de 10.000 euros, com 5 meses de rendas incorridas até a colheita;
- Custos de gestão do processo de crescimento (pesticidas, água etc.) de 5.000 euros no primeiro trimestre e, no último trimestre antes da colheita, de 3.000 euros;
- O valor que se espera obter com a venda do trigo l é de 500.000 euros; e a,
- Taxa de desconto utilizada pré-imposto foi 5%.

Com base nas projecções efectuadas e uma vez que o campo de trigo deverá ser reconhecido como activo biológico, a empresa registou nas suas demonstrações financeiras do 2º trimestre findo em 30 de Junho de 20XX o activo de 430.727 euros por contrapartida do correspondente rendimento.

A 30 de Setembro de 20XX os cash outflows reais ascendem a 37.500 euros, reconhecidos em rubricas de gastos. A Gestão actualizou a projecção efectuada já com as novas expectativas quanto ao valor preço do trigo com a colheita e venda no final de Novembro. Actualizou, assim, o modelo, estimando que o valor dos cash inflows seria de 450.000 euros, e mantendo os pressupostos anteriores:

PROJEÇÕES DA GESTÃO A 30 DE SETEMBRO DE 20XX

DESCRIÇÃO / PERÍODO	PERÍODO DE 3 MESES FINDO EM 30 DE SETEMBRO DE 20XX	TOTAL:	NOTA
Cash inflows	450.000	450.000	
Cash outflows	(23.000)	(23.000)	
Net Cash flows	427.000	427.000	
Taxa de desconto	5,0%		
Valor presente	421.728	421.728	1)

1 - A 31 de Dezembro de 20XX o valor presente de 421.728 euros $= 427.000 / (1 + 0,05/4)^1$

Assim, com base na estimativa actualizada do justo valor, o diferencial negativo de 8.999 euros, entre as estimativas a 30 de Junho de 20XX e 30 de Setembro de 20XX, deverá ser reconhecido como perda, por redução do justo valor.

No final de Novembro de 20XX, no ponto de colheita, o justo valor do trigo ascende a 430.000 euros. A empresa, à luz da NCRF 17, reconheceu um ganho por aumento no justo valor de activos



biológicos, de 8.272 euros: 430.000 - 421.728 (justo valor estimado a 30 de Setembro de 20XX).

Na data de colheita, no último dia do mês de Novembro, o valor do activo biológico é reclassificado para inventário, valorizado ao justo valor no ponto de colheita, 430.000 euros, sendo este considerado como o custo no reconhecimento inicial ("deemed cost" ou "custo considerado"), parágrafo 20 da NCRF 18. Como se pode verificar, caso o trigo fosse vendido imediatamente após colheita o resultado seria nulo (a venda e o custo das mercadorias vendidas ascenderiam ambos a 430.000 euros).

Exemplo 2 - activos biológicos com um longo ciclo de vida "Vinha":

A Quinta Fictícia ABC possui um contrato de arrendamento de um terreno de 21 hectares localizado numa outra sociedade do mesmo grupo. A Quinta no final de 201X-3 decidiu plantar uma vinha nesse mesmo terreno, com recurso a tecnologia de ponta e com uma boa selecção de castas, uma vez que esses solos apresentavam uma boa capacidade produtiva.

Uma vez mais, para este tipo de activos biológicos de produção, e conforme referido por Jesus (2009), a mensuração pelo justo valor revela-se bastante complexa, na medida em que o valor da vinha e da uva variam de região para região e as vindimas não são efectuadas na mesma altura, dependendo do tipo de vinho que se pretende obter, do tipo de casta, das condições climáticas da região e do tipo de solo; ou seja, não existe produção equivalente, ou, semelhante, de uvas numa região, nem noutra região, com as mesmas características ou qualidades. Como tal, conclui-se que o mercado activo para este activo biológico é nulo ou bastante reduzido.

A Gestão em 31 de Dezembro de 201X decidiu actualizar os pressupostos utilizados na estimativa do valor presente dos fluxos de caixa líquidos descontados a uma taxa razoável de desconto pré-imposto, com o apoio de um avaliador independente externo e com experiência no sector agrícola. Os pressupostos utilizados foram: (a) vida útil estimada da vinha: 30 anos (27 remanescentes, sendo que nos três primeiros não existiu produção); (b) renda do terreno: 61.000 euros por ano; (c) dado o nível de inflação actual e expectável, os preços foram mantidos a preços constantes; (d) foi utilizada uma taxa de actualização de 4,5 %, considerada apropriada, reflectindo o custo de oportunidade do capital e também a análise de risco envolvido na produção⁷ e seguindo o estipulado na NI 2; (e) Preço de 0,9 euros por kg de uva, dada a qualidade das castas utilizadas na vinha e o objectivo de alcançar o segmento médio/alto do mercado; (f) produção média anual: 178.500 kg de uva; e, (g) A estrutura de custos utilizada integra mão-de-obra, água, electricidade, utilização de máquinas e alfaia agrícolas, pesticidas, fertilizantes e outros gastos operacionais, com um valor total orçamentado anual de 49.405 euros.

PROJEÇÕES DA GESTÃO A 31 DE DEZEMBRO DE 20XX

DESCRIÇÃO/PERÍODO	VALOR ANUAL	NOTA
Cash inflow anual		
Receita Bruta	160.650	1)
Cash outflows		
Renda	(61.000)	
Gastos de exploração	(49.405)	
Net Cash flows	50.245	
Taxa de desconto	4,5%	
N.º anos	27	
Valor presente	776.351	2)

1 - Receita bruta=0,9 euros/Kg*178.500 kg/ano

2 - VPL= valor presente; FC=cashflow líquido; i=taxa de desconto; t=tempo

Como podemos verificar do cálculo a 31 de Dezembro de 201X, o justo valor do activo biológico "Vinha" ascende a 776.351 euros.

Reconhecimento dos Ganhos e Perdas:

Conforme disposto na NCRF 17, parágrafo 27, "o rendimento ou gasto resultante do reconhecimento inicial de um activo biológico ao seu justo valor, menos os custos estimados de comercialização e de alterações no justo valor, menos os custos estimados de venda" deve ser incluído nos resultados do período em que ocorre.

Da mesma forma, "o rendimento ou gasto resultante do reconhecimento inicial de um produto agrícola ao seu justo valor, reduzido dos encargos estimados de venda", deverá ser incluído nos resultados do período em que ocorre.

Exemplo:

A Quinta Fictícia ABC reporta semestralmente em 30 de Junho e em 31 de Dezembro de cada ano.

Em 30 de Junho de 20X1 adquiriu 400 cabeças de gado num leilão no parque de Évora por 200.000 euros, sendo que os custos com transportes ascenderam a 5.000 euros. Caso a Quinta optasse por vender as cabeças de gado teria de incorrer nos mesmos custos de transporte e ainda na taxa de corretagem de 2,5% no parque de Évora. Adicionalmente a Quinta suportou gastos de 2.500 euros com veterinários.

Em 31 de Dezembro de 20X1, o justo valor do gado, utilizando para tal as cotações disponíveis no SIMA, ascende a 220.000 euros. Em 21 de Abril de 20X2 a Quinta vendeu no parque de leilões de Évora, 108 cabeças de gado por 64.800 euros, tendo incorrido em 1.500 euros com transportes.

Em 20 de Junho de 20X2 o justo valor das 292 cabeças remanescentes era de 179.500 euros. Nesse dia, 92 cabeças foram abatidas (com um custo de abate de 8.000 euros). O justo valor das carcaças ascendia a 55.660 euros, sendo de 1.200 euros os custos com o transporte das carcaças.

Em 30 de Junho de 20X2 o justo valor das 200 cabeças de gado remanescentes finais ascendia a 135.000 euros e o custo do respectivo transporte estimado a 2.000 euros.

REGISTOS CONTABILÍSTICOS

Montantes em euros

REGISTO CONTABILÍSTICOS A EFECTUAR EM 30 DE JUNHO DE 20X1

#313 - COMPRAS ACTIVOS BIOLÓGICOS			#12 - DEPÓSITOS À ORDEM		#613 - ACTIVOS BIOLÓGICOS (COMPRAS)			#6268 - FSE OUTROS SERVIÇOS - VETERINÁRIO	
(1)	190.000	190.000 (1A)		205.000 (1)	(1)	15.000			
				2.500 (2)				(2)	2.500
Sd	-			207.500	Sc	Sd	15.000	Sd	2.500

#3711 - ACTIVOS BIOLÓGICOS CONSUMÍVEIS ANIMAIS	
(1A)	190.000
Sd	190.000

REGISTO CONTABILÍSTICOS A EFECTUAR EM 31 DE DEZEMBRO DE 20X1

#3711 - ACTIVOS BIOLÓGICOS CONSUMÍVEIS ANIMAIS		#774 - GANHOS POR AUMENTOS DE JUSTO VALOR EM ACTIVOS BIOLÓGICOS	
Si	190.000		
	19.500		19.500 (3)
Sd	209.500		19.500 Sc

REGISTO CONTABILÍSTICOS A EFECTUAR EM 321 DE ABRIL DE 20X2

#12 - DEPÓSITOS À ORDEM			#71 - VENDAS		#6268 - FSE OUTROS SERVIÇOS		
(4)	63.180	1.500 (5)		64.800 (4)	(4)	1.620	
					(5)	1.500	
Sd	61.680			64.800	Sc	Sd	3.120

REGISTO CONTABILÍSTICOS A EFECTUAR EM 20 DE JUNHO DE 20X2

#3711 - ACTIVOS BIOLÓGICOS CONSUMÍVEIS ANIMAIS			#12 - DEPÓSITOS À ORDEM			#32 - MERCADORIAS			#664 - PERDAS POR REDUÇÃO JUSTO VALOR EM ACTIVOS BIOLÓGICOS		
Si	209.500	48.185 (6)		8.000 (6)	(6)		54.460		(6)	1.725	
Sd	161.315			8.000	Sc	Sd	54.460		Sd	1.725	

REGISTO CONTABILÍSTICOS A EFECTUAR EM 30 DE JUNHO DE 20X2

#3711 - ACTIVOS BIOLÓGICOS CONSUMÍVEIS ANIMAIS		#664 - PERDAS POR REDUÇÃO JUSTO VALOR EM ACTIVOS BIOLÓGICOS	
Si	161.315	31.690 (7)	31.690
Sd	129.625	Sd	31.690

1 - Reconhecimento do gado ao justo valor menos os custos no ponto de venda (200.000-5.000-5.000). Reconhecimento da perda inicial pela diferença entre o valor pago e o justo valor 15.000 euros.

1A - Transferência de compras para rubrica de inventários.

2 - Honorários do veterinário.

3 - Justo valor deduzido dos custos no ponto de venda à data de reporte (220.000-220.000*2,5%-5.000-190.000).

4 e 5 - Pela venda de 108 cabeças de gado por 64.800 euros com dedução de 2,5% da taxa de corretagem, 1.620 euros e 1.500 euros de transporte.

6 - Custo inicial da carcaça a ser transferido para inventários: Justo valor deduzido dos custos para vender 55.660 e os custos para transporte 1.200 euros. A perda de 1.725 euros resulta do diferencial entre o valor transferido e o proporcional registado em activos biológicos (209.500/400*92=48.185).

7 - Justo valor deduzido dos custos no ponto de venda à data de reporte 31.690=161.315+(-135.000+135.000*2,5%+2.000).

Subsídios governamentais, no âmbito da NCRF 17

A NCRF 17 estabelece o tratamento contabilístico para subsídios do Governo relativos a activos biológicos, mensurados ao “justo valor menos os custos estimados no ponto de venda”. Deste modo, se o subsídio atribuído estiver relacionado com activos biológicos mensurados pelo modelo do custo (custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade), deverá ser utilizada a NCRF 22 – Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Estado.

A NCRF 17 estabelece que o reconhecimento dos subsídios como rendimentos ocorrerá:

- no exercício em que o mesmo se torne recebível, se este não for condicional; ou,
- no momento em que as condições associadas ao mesmo sejam satisfeitas.

O reconhecimento como rendimento de um subsídio condicional só é efectuado quando as condições forem satisfeitas, independentemente do seu recebimento.

Exemplos:

1. A Quinta Fictícia ABC possui terrenos agrícolas onde produz arroz, comercializando o arroz após colheita (reconhecimento dos activos biológicos ao justo valor). Como o custo de produção de arroz é muito significativo, de forma a incentivar as empresas a permanecerem no sector, o Governo atribuiu um subsídio para ser só disponibilizado quando cada empresa proceda à plantação e desde que mantenha a sua actividade. Este subsídio estará disponível para vigorar durante um período de 3 anos.

O subsídio só deverá ser reconhecido quando recebível. Neste caso o recebimento do subsídio é expectável a partir da altura em que o arroz for plantado, em cada um dos 3 anos. Nessas datas, a Quinta cumpre as condições para o reconhecimento como rendimento.

2. Em caso idêntico, mas com a excepção do subsídio ser todo pago no início do triénio, para ser devolvido ao Governo o montante proporcional ao tempo ainda remanescente, caso a Quinta cesse a actividade ou deixe de cultivar arroz. Neste caso a Quinta reconhecerá o subsídio como rendimento apenas na medida em que este vier a ser concretizado, devendo o diferencial ser diferido.

Adopção pela primeira vez das NCRF (especificamente a NCRF 17)

O DL 158/2009, de 13 de Julho, aprovou a adopção do SNC que é constituído como segue:

- Bases para apresentação de DF (Anexo ao DL 158/2009, de 13 de Julho);
- Modelos de DF (Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro);
- Código de Contas (Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro);

· Estrutura conceptual – constitui um documento autónomo (Aviso n.º 15652, de 7 de Setembro);

· 28 Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (Aviso n.º 15655/2009, de 7 de Setembro);

· 1 Norma Contabilística de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (Aviso n.º 15654/2009, de 7 de Setembro); e,

· Normas Interpretativas (Aviso n.º 15653/2009, de 7 de Setembro).

Este conjunto de NCRF que enunciam os princípios e as normas fundamentais para a preparação das demonstrações financeiras é de aplicação obrigatória nos exercícios iniciados em ou após 1 de Janeiro de 2010. Nesta base, as demonstrações financeiras com referência a 31 de Dezembro de 2010 devem ser preparadas com base nas NCRF.

Adicionalmente, e nos termos da NCRF 3 no seu parágrafo 5, uma entidade deverá preparar informação comparativa com referência a 31 de Dezembro de 2009, devendo para o efeito preparar um balanço de abertura de acordo com as NCRF na data de transição para as NCRF (1 de Janeiro de 2009).

Uma entidade deve utilizar as mesmas políticas contabilísticas, de acordo com as NCRF, no balanço de abertura e nas primeiras DF, a preparar com referência a 31 de Dezembro de 2010 (e 2009 - fins comparativos), nos termos da NCRF 3 parágrafo 6.

As políticas contabilísticas que uma entidade utilizar no seu balanço de abertura, de acordo com as NCRF, podem diferir das já utilizadas na mesma data, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, anteriores. Os ajustamentos resultantes derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data de transição para as NCRF. Por conseguinte, uma entidade deverá reconhecer esses ajustamentos directamente em resultados transitados (ou noutro item de capital próprio) à data de transição (NCRF 3, parágrafo 8).

Como já referido, a “NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das NCRF” estabelece quais as regras de adopção das NCRF pela primeira vez, de forma a garantir a comparabilidade das demonstrações financeiras, entre períodos. Nesta norma são referidos os tratamentos permitidos ou proibidos em relação ao conteúdo e regras de aplicação das restantes NCRF, aquando da aplicação do normativo pela primeira vez. Mas, no que respeita à aplicação da NCRF 17, não existem restrições e/ou imposições aquando da transição do normativo.

Exemplo:

Retomando a Quinta Fictícia ABC, cujas actividades são a produção de vinho e a pecuária, o seu principal produto é o vinho, mas operando também fortemente na área da pecuária, fazendo parte da CarneXYZ.

A Gestão procedeu à avaliação do impacto da adopção das NCRF nas demonstrações financeiras da Quinta Fictícia ABC, analisando as principais diferenças entre POC e NCRF e qualificando a magnitude do impacto dessas diferenças nas DF da empresa.

A análise efectuada teve por objectivo a identificação das diferenças mais significativas, não tendo, tal objectivo consistido numa análise exaustiva para identificar todas as diferenças, mas apenas na adopção da NCRF 17 e mais especificamente na conversão dos saldos de abertura à data de transição.

Com base na análise efectuada foram verificadas as seguintes situações:

- Ao analisar-se a rubrica de inventário constatou-se que esta rubrica continha vários activos que cumpriam a definição de activos biológicos consumíveis e de reprodução, mais especificamente bovinos e suínos vivos e bovinos e suínos de procriação, e, eram mensurados em POC pelo "valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro", ascendendo o seu total a 179.861 euros;
- Ao analisar-se a rubrica de imobilizado constatou-se que se encontravam capitalizados gastos no montante de 549.085 euros (sendo as amortizações acumuladas de 36.606 euros) com plantação da vinha no terreno arrendado à empresa do grupo, valor esse que vinha a ser amortizado pelo período total de vida útil estimado da vinha, de 30 anos;
- Apresenta-se a seguir os principais indicadores da posição financeira à data de transição 1 de Janeiro de 2009:

PRINCIPAIS DADOS DA POSIÇÃO FINANCEIRA

Montantes em euros

DESCRIÇÃO:	MONTANTE
Activo não corrente	9.789.000
Activo corrente	2.721.000
Capital próprio	6.876.000
Passivo não corrente	1.737.000
Passivo corrente	3.897.000

QUADRO COM O IMPACTO DA CLASSIFICAÇÃO DE ACTIVOS COMO ACTIVOS BIOLÓGICOS MENSURADOS AO JUSTO VALOR

Montantes em euros

TIPO DE ACTIVO BIOLÓGICO	QUANTIDADE (UNIDADES)	VALOR DE ACORDO COM O POC	COTAÇÃO SIMA (+ FREQ.) 28-12-2008	VALOR DE ACORDO COM A NCRF 17	IMPACTO	NOTAS:
	I	II	III	IV=III*I	V=II-IV	
Vacas Turina reprodutoras	176	118.021	1.250	220.000	(101.979)	1)
Novilhas Turina 8 a 12 meses	8	1.995	630	5.040	(3.045)	2)
Vitelos Barrosã 3 a seis meses	70	40.891	555	38.850	2.041	2)
Vitelas Turina 3 a 6 meses	76	18.954	375	28.500	(9.546)	1)
	330	179.861	2.810	292.390	(112.529)	

1 - Não existe cotação para mercado Beja. Foi utilizado o mais próximo existente: Coimbra.

2 - Não existe cotação para mercado Beja. Foi utilizado o mais próximo existente: Alto Tâmega.

Nota: as cotações utilizadas foram retiradas do site do SIMA <http://www.gppaa.min-agricultura.pt/cot/>

Como se verifica, o impacto do reconhecimento dos activos biológicos ao justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda ascende a 112.529 euros e corresponde a um incremento no capital próprio e no activo, no mesmo montante, à data de transição.

No que respeita à segunda situação, relativa à vinha, dado que não existe um mercado activo, e uma vez que não têm existido muitas transacções e, dada a informação não ser pública, e, recordando os parágrafos 9, 10 e 19 da NCRF 17, não existindo outros indicadores para a determinação do justo valor, foi solicitado a um perito avaliador conceituado, com conhecimento, experiência e independente face à Quinta Fictícia ABC, a avaliação da vinha, incluindo a estimativa

Após esta análise a Gestão, apoiada pelo seu Auditor, considerou estarem identificadas as situações susceptíveis de ocasionar ajustamentos significativos na data de transição para as NCRF, neste caso a NCRF 17, uma vez que também não existiam subsídios governamentais associados à actividade agrícola.

No que respeita à identificação de activos biológicos classificados como inventário, estes, à luz da NCRF 17, deverão ser classificados como activos biológicos e mensurados, de acordo com o modelo do "justo valor menos os custos estimados no ponto de venda" (taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias), com excepção dos custos incorridos com o transporte.

Conforme definido nos parágrafos 9, 10 e 18 da NCRF 17, acresce que para os activos biológicos identificados existe um mercado activo, o SIMA, e, como tal, a Gestão quantificou o impacto da mensuração destes activos ao justo valor nas suas contas, considerando no apuramento de tal justo valor as cotações do SIMA à data de transição, adaptando-as aos casos em que não fora possível reconciliar directamente a terminologia utilizada, ou em que não havia transacções recentes, produtos semelhantes, ou produtos comercializados noutros mercados.

A Gestão considerou ainda não ser relevante a componente do justo valor da localização e condição não relevantes, dado se encontrarem muito próximos do mercado de Beja.

Nesta base apresentamos os cálculos efectuados pela Gestão no quadro seguinte:

do valor presente dos fluxos de caixa líquidos descontados a uma taxa de desconto razoável à luz da NI 2. Os pressupostos e cálculo já foram apresentados no Exemplo 2 – activos biológicos com um longo ciclo de vida "Vinha". O valor presente actualizado à data de transição em resultado da avaliação efectuada ascende a 776.351 euros.

O impacto da adopção da NCRF 17 à data de transição consistirá:

- no desreconhecimento do activo tangível e das depreciações acumuladas relativos à vinha nos montantes de 549.085 euros e 36.606 euros, respectivamente por contrapartida de resultados transitados; e,

· no reconhecimento do activo biológico, “Vinha”, no montante de 776.351 euros (valor presente actualizado à data de transição em resultado da avaliação efectuada) por contrapartida de resultados transitados.

A seguir é apresentada a reconciliação dos capitais próprios à data de transição, em resultado dos ajustamentos identificados:

RECONCILIAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO A 1 DE JANEIRO DE 2009 (DATA DE TRANSIÇÃO PARA O SNC):

montantes em euros Aumentos/(Diminuições)

	ACTIVO NÃO CORRENTE	ACTIVO CORRENTE	PASSIVO NÃO CORRENTE	PASSIVO CORRENTE	CAPITAL PRÓPRIO
PCGAs de acordo com o POC a 1 de Janeiro de 2009	9.789.000	2.721.000	1.737.000	3.897.000	6.876.000
Ajustamentos					
Desreconhecimento dos activos considerados como inventário	-	-	-	-	-
1 - Desreconhecimento dos activos biológicos registados como inventário	-	(179.861)	-	-	(179.861)
1 - Reconhecimento dos activos biológicos anteriormente classificados como inventário	-	292.390	-	-	292.390
2 - Desreconhecimento do ativo biológico considerado como activo imobilizado	(512.479)	-	-	-	(512.479)
2 - Reconhecimento do activo biológico anteriormente classificado como imobilizado	776.351	-	-	-	776.351
	263.872	112.529	-	-	376.401
PCGAs de acordo com o SNC a 1 de Janeiro de 2009	10.052.872	2.833.529	1.737.000	3.897.000	7.252.401

Tal como se pode constatar o impacto total nos saldos de abertura da Quinta Fictícia ABC ascende a 376.401 euros.

Divulgações a efectuar

A NCRF 17 determina, nos seus parágrafos 44 a 47, quais as divulgações obrigatórias no âmbito desta Norma, e, tal como disposto nos seus parágrafos 40 e 41 faz ainda a distinção entre os conceitos de activos biológicos consumíveis e de produção, bem como ainda os classifica, dentro destas categorias, como maduros ou imaturos. Esta distinção e classificação são relevantes para se poder analisar nas DF, com fiabilidade e qualidade: (1) a perspectiva de tomada de decisão face à natureza e maturidade dos activos biológicos; e, (2) o impacto futuro destes activos biológicos nos resultados e na posição financeira da empresa.

A distinção acima referida entre activos agrícolas consumíveis e de produção e sua posterior classificação entre maduros e imaturos disponibilizará aos “stakeholders” informação financeira dos conjuntos de activos que contribuirão para os influxos de benefícios económicos futuros, numa perspectiva de mais curto prazo e ainda numa perspectiva de médio e longo prazo.

Assim, uma empresa deve divulgar as seguintes informações à data de relato quanto a activos biológicos e produtos agrícolas no ponto de venda, mensurados ao justo valor:

- a descrição de cada um dos grupos de activos biológicos, bem como dos métodos utilizados na quantificação física para cada um;

- a menção dos métodos e presunções considerados aquando da determinação do justo valor, para cada grupo de activos biológicos e produtos agrícolas no ponto de venda;

- o “justo valor menos custos estimados no ponto de venda”, determinado aquando da colheita dos produtos agrícolas, quando esta tenha ocorrido durante o período;

- a existência e valor registado dos activos biológicos, cujo uso seja restrito;

- o montante contabilizado relativo a activos biológicos dados em garantia de passivos;

- o montante dos compromissos assumidos, referentes ao desenvolvimento ou à futura compra de activos biológicos; e, as estratégias de gestão dos riscos financeiros relacionados com a actividade agrícola.

Caso o justo valor dos activos biológicos não seja determinável, à data de relato, a empresa deve divulgar as seguintes informações:

- a descrição de cada um dos grupos de activos biológicos, bem como das razões que impossibilitam a empresa de mensurar estes activos ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. No entanto, se possível, ainda deverá divulgar qual o intervalo, onde com maior probabilidade se situaria o justo valor;

- o método, vidas úteis e taxas associadas à depreciação dos activos biológicos; e,

- a menção do valor mensurado inicial, da depreciação acumulada e as perdas de imparidade acumuladas, no início e fim do período;

Caso seja possível que a empresa venha a mensurar com fiabilidade o justo valor dos activos biológicos que se encontram mensurados ao “custo menos qualquer depreciação acumulada” e “quaisquer perdas por imparidade”, ainda no corrente exercício deverá divulgar a seguinte informação:

- a descrição dos activos biológicos, bem como das razões e alterações que possibilitam à empresa poder vir a mensurar esses activos ao justo valor; e,
- o efeito da alteração.

Como a NCRF 17 regulamenta, igualmente, os subsídios do Governo associados a “activos biológicos mensurados ao justo valor”, esta também nesse caso estabelece quais as divulgações mínimas a apresentar:

- a descrição dos subsídios do Governo reconhecidos como rendimentos no exercício;
- as condições implícitas aos subsídios do Governo, e por cumprir à data de relato;
- as contingências associadas; e,
- as alterações significativas esperadas a subsídios do Governo, nomeadamente as que correspondam à diminuição dos fluxos financeiros futuros.

Implicações fiscais relacionadas

Actualmente, com a aprovação do SNC em sede de IRC, os rendimentos ou gastos resultantes da mensuração ao justo valor dos activos biológicos consumíveis concorrem para a formação do lucro tributável, conforme disposto no CIRC nos artigos 20.º n.º 1 alínea g) e 23.º n.º 1 alínea j). Excepção à regra acima definida, tal como acontecia no enquadramento fiscal anterior, é o caso das explorações silvícolas plurianuais, tal como previsto no artigo 18.º n.º 7 do CIRC8.

À luz do artigo 35.º do CIRC, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade por desvalorizações verificadas em activos biológicos não consumíveis. Acresce que, ao abrigo do disposto no artigo 46.º n.º 1 alínea a), os ganhos ou perdas sofridas mediante transmissão onerosa de activos biológicos não consumíveis, qualificam-se como mais ou menos valias realizadas, podendo ser objecto de correcção monetária⁹, e ser enquadradas no âmbito do reinvestimento dos valores de realização, ao abrigo do artigo 48.º do CIRC.

No âmbito do artigo 26.º do CIRC, com efeito 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 com transportes e outros necessários para colocar os produtos no mercado.



Adicionalmente, conforme referido por Rodrigues (2009), é de notar que, não estando prevista no artigo 29.º do CIRC, não será aceite fiscalmente qualquer depreciação de activos biológicos.

Por fim, o DL 159/2009, de 13/7, introduziu alterações ao CIRC, no sentido de o adaptar às NIC, adoptadas pela EU e ao SNC, que o DL aprovou.

O diploma, especificamente no seu artigo 5.º n.º 1, estabelece ainda o tratamento fiscal a adoptar, no que respeita aos ajustamentos reconhecidos em resultados transitados (ou noutro item do capital próprio), em resultado da adopção, pela primeira vez, das NCRF. Essas variações patrimoniais que sejam consideradas fiscalmente relevantes nos termos do CIRC e respectiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou não reconhecimento de activos e passivos ou da alteração na respectiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem as NCRF e dos quatro períodos de tributação seguintes.

Principais procedimentos a realizar pelo revisor/auditor relativos a Agricultura

A NCRF 17 tem impacto ao nível das DF. Nesse caso, o risco de distorção material nas DF das empresas, relacionado com este tipo de transacções deve ser tido em consideração pelo revisor/auditor, sendo que tal risco de distorção material tem tendência a ser elevado. Muitos dos procedimentos de revisão/auditoria estabelecidos, quer através das DRA, quer pelas NIR, são adaptáveis e aplicáveis a estas transacções e ao seu impacto nas DF. O risco deriva da complexidade do tema e sobretudo na análise da razoabilidade dos pressupostos utilizados na definição do justo valor dos activos biológicos quando exista um mercado activo tal como definido pela NCRF 17, ou quando não existam indicadores disponíveis para determinação do justo valor¹⁰.

Adicionalmente, a determinação do justo valor pode ser complexa dada a especificidade da actividade agrícola, podendo ser necessário recorrer à utilização do trabalho de peritos em modelos de avaliação específicos do sector agrícola (a título de exemplo, quando o activo biológico se encontra ligado ao terreno e não existe uma separação entre ambos).

Todas estas matérias terão de ser objecto de julgamento profissional do revisor/auditor para este poder concluir que os pressupostos utilizados na mensuração e o tratamento contabilístico adoptado são razoáveis e aplicados de forma consistente em todos os casos. São apresentados a seguir e com detalhe os principais procedimentos a executar e a ter em consideração no âmbito da Agricultura, nas várias fases do trabalho de revisão/auditoria.

Planeamento

CONHECIMENTO DO NEGÓCIO

O revisor/auditor deve ter um entendimento da entidade e do seu ambiente no sentido de identificar e compreender as situações que possam ter um impacto material nas demonstrações financeiras.

No âmbito do seu trabalho, relativamente aos impactos da actividade agrícola na auditoria, o revisor/auditor avalia, com base no conhecimento que obtém da entidade, se existem indicadores de possíveis activos biológicos não registados nas DF, ou, classificados e mensurados noutras rubricas do balanço (ex: inventários e ou imobilizado). Para tal deve questionar a Gestão e outros interlocutores-chave, para perceber, entre outros aspectos:

- Como são controlados os activos biológicos nos diferentes estágios da transformação;
- Quais as fontes de informação utilizadas para medir o justo valor dos activos biológicos;
- Quais os procedimentos de controlo físico e salvaguarda dos activos biológicos e produtos agrícolas; e,
- Quais os motivos para os casos em que não é possível mensurar os activos biológicos ao justo valor no reconhecimento inicial, identificar os activos nesta situação.

AValiação DO CONTROLO INTERNO DA ENTIDADE

No processo de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve obter um entendimento do controlo interno da entidade, devendo cobrir os aspectos com impacto ao nível da agricultura. Relativamente ao ambiente de controlo, o revisor/auditor deverá, por exemplo, considerar se a estrutura operacional da empresa possibilita responder adequadamente às necessidades relacionadas com a agricultura, se a filosofia e estilo operacional da Gestão em relação a estas matérias são adequados, e se o grau de envolvimento dos encarregados da governação nas actividades de controlo da empresa é suficiente e apropriado.

O revisor/auditor deve obter o entendimento sobre o processo de avaliação de riscos de negócio por parte da entidade e avaliar se o mesmo é adequado para o auxiliar na identificação de riscos significativos, com impacto no caso em concreto.

Devem ser também objecto de análise por parte do revisor/auditor, os sistemas de informação relevantes para o objectivo de relato financeiro, de modo a avaliar se os procedimentos destes para iniciar, registar, processar e relatar transacções da entidade são adequados. No âmbito destas transacções poderão ser sistemas relevantes para análise, os sistemas de informação conexos à determinação do valor dos activos biológicos e produtos agrícolas, além dos restantes sistemas para o objectivo de relato financeiro.

Adicionalmente, o revisor/auditor deverá analisar as actividades que a Gestão realiza para monitorizar o controlo interno do relato financeiro, que deverão cobrir os aspectos relacionados com a agricultura, nomeadamente através da manutenção de um adequado sistema de contabilidade de gestão que permita capturar quantificar e valorizar as actividades, factos patrimoniais directamente afectos à actividade agrícola.

Análise do controlo interno

Os procedimentos que poderão ser efectuados nesta fase incluem enumerar e testar os procedimentos de controlo relacionados com a identificação, quantificação e adequado registo e/ou divulgação das transacções e factos patrimoniais afectos à actividade agrícola (conforme diz a NCRF 17) com impacto nas DF, designadamente:

- Verificação e confirmação da existência de controlos regulares da existência física dos activos biológicos detidos;

- Revisão dos procedimentos de contagem dos activos biológicos da empresa;
- Acompanhamento de uma ou mais contagens físicas, verificando o cumprimento dos seus procedimentos;
- Verificação da reconciliação das listagens de activos biológicos com o razão geral;
- Verificação da existência de procedimentos de revisão e autorização da actualização do justo valor pelo qual os activos financeiros se encontram mensurados a cada data de relato;
- Verificação de que existem controlos implementados que garantam que não existem transacções exercidas mas não registadas nas DF; e,
- Verificação de que existem controlos que garantem a correcta valorização dos activos biológicos e produtos agrícolas.

Procedimentos substantivos

Os principais procedimentos substantivos relacionados com a Agricultura incluem:

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS ANALÍTICOS

- Desenvolvimento de uma expectativa do montante registado como activos biológicos no final do exercício, com base nos valores de mercado utilizados e no número de animais e/ou plantas vivas detidos pela empresa à data de balanço. Comparar o resultado com o saldo contabilístico, e caso a diferença seja significativa, solicitar informação e esclarecimentos adicionais para tal diferença.

OUTROS PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

- Obter o mapa resumo de movimentação dos activos biológicos no exercício confirmando a sua construção matemática e a sua concordância com as DF. Utilizar o julgamento profissional para seleccionar amostras para analisar as principais movimentações no exercício, utilizando para tal (quando aplicável) as cotações ou indicadores usados, como definido no parágrafo 19 da NCRF 17.
- Determinar, através de reuniões com a Gestão e da leitura das actas do Órgão de Gestão ou outros documentos de aprovação, se teriam existido outras alterações ou situações com impacto na classificação/mensuração dos activos biológicos.
- Acompanhamento da contagem física de fim de ano. Utilizar o julgamento profissional para seleccionar amostras de activos biológicos a verificar fisicamente nesta contagem.
- Solicitar a listagem de subsídios afectos a activos biológicos, com indicação do:
 - tipo (reembolsável, não reembolsável);
 - montante global e montante(s) já recebido(s)/recebível(eis);
 - condições (incluir rácios financeiros aplicáveis e condições temporais); e,
 - análise de cumprimento do subsídio com apresentação dos indicadores necessários e forma de cálculo dos mesmos.
- Cruzar a informação do "mapa resumo" para as DF e utilizar o julgamento profissional para seleccionar uma amostra de subsídios para os quais irão ser analisados os respectivos contratos e a concordância da informação constante do "mapa resumo" (incluindo



a verificação do cumprimento das condições) com os mesmos e com os julgamentos efectuados pela Gestão no reconhecimento contabilístico dos subsídios.

- Solicitar a documentação de suporte da estimativa de justo valor da Gestão, averiguando se a Gestão identificou que os diferentes métodos de avaliação resultam em justos valores significativamente diferentes e, através de uma revisão das análises de avaliação e discussão com a Gestão, identificar os pressupostos subjacentes à medição do justo valor e aferir sobre a sua razoabilidade (indicadores referidos nos parágrafos 18 e 19 da NCRF 17).

- Caso o justo valor dos activos biológicos possa ser medido directamente num mercado activo, cruzar o justo valor para os documentos correspondentes, confirmando que o justo valor é correcto.

Caso o justo valor dos activos biológicos não possa ser medido directamente num mercado activo, mas existam indicadores disponíveis (tal como referido no parágrafo 19 da NCRF 17), deverá ser avaliada a razoabilidade dos indicadores utilizados para a estimativa do justo valor. Cruzar o justo valor para a documentação externa/independente existente e disponível.

- Se o justo valor dos activos biológicos não puder ser medido directamente num mercado activo, e não existirem indicadores disponíveis, tal como referido no parágrafo 19 da NCRF 17, será necessário examinar o cálculo do justo valor de cada activo, através do valor presente dos seus fluxos de caixa líquidos, descontados a uma taxa pré-imposto, determinada no mercado corrente, verificando se os pressupostos e a taxa de desconto utilizados são apropriados.

- Se for utilizado o modelo do custo, investigar e documentar as razões de a empresa não ter sido capaz de estimar de forma fiável o justo valor. Seleccionar uma amostra e recalculer o custo, actualizando o mesmo no final de cada exercício contabilístico. Solicitar à Gestão para confirmar, por escrito, as razões para utilizar o modelo do custo para a totalidade ou para alguns dos seus activos biológicos.

USO DO TRABALHO DE OUTROS

Tendo por base a NIR 620 — Usar o trabalho de um perito e a RT n.º 19 — A utilização do trabalho de outros revisores/auditores e de técnicos ou peritos, quando o revisor/auditor pretende utilizar as conclusões do trabalho de um perito para suportar as suas conclusões de auditoria, deve efectuar os seguintes procedimentos: (a) considerar o impacto das conclusões do trabalho do perito nas DF, e assegurar que o mesmo tem conhecimento de que os resultados da avaliação serão utilizados pelos auditores para avaliar o cumprimento das asserções contabilísticas na elaboração das DF da entidade; (b) avaliar os conhecimentos, a objectividade, competência profissional e a experiência do perito que irá calcular o justo valor; (c) avaliar a independência na relação perito-entidade; (d) obter evidência de auditoria, suficiente e apropriada de que o âmbito do trabalho do perito se adequa à auditoria realizada; e, (e) avaliar se o trabalho do perito é adequado como prova de revisão/auditoria.

DIVULGAÇÕES

No âmbito da revisão do Relatório e Contas da entidade, verificar se as divulgações constantes do Anexo são adequadas e estão apresentadas de forma verdadeira e apropriada, considerando os requisitos previstos na NCRF 17.

EVENTOS SUBSEQUENTES

Eventos e transacções que ocorram após a data do balanço mas antes da conclusão da auditoria podem fornecer prova de auditoria relativamente à mensuração do justo valor efectuada pela Gestão na data da avaliação.

O revisor/auditor deverá analisar eventos subsequentes e rever transacções efectuadas após a data do balanço, de forma a determinar se existe tal prova de auditoria.

Conclusão do trabalho do revisor/auditor

Com base nos resultados dos testes detalhados acima, o revisor/auditor irá desenvolver as suas conclusões aferindo se os mesmos constituem evidência suficiente e apropriada para emissão do relatório de auditoria e também se as conclusões obtidas implicam eventuais modificações no relatório de auditoria. Adicionalmente, e no que respeita à Agricultura, o revisor/auditor deverá obter representações por escrito da Gestão quanto à razoabilidade dos pressupostos utilizados na determinação do justo valor, inclusive se eles reflectem adequadamente a intenção da Gestão e capacidade de realizar objectivos específicos em nome da entidade, quando relevantes para o uso da mensuração ao justo valor, ou, divulgações. Dependendo da natureza, materialidade e complexidade dos justos valores, o revisor/auditor deverá considerar incluir declarações de que:

- os métodos de mensuração utilizados pela Gestão na determinação do justo valor, incluindo os pressupostos relacionados, são adequados e consistentes na sua aplicação;
- as divulgações relacionadas com os justos valores foram realizadas de acordo com o relato financeiro aplicado pela entidade, sendo apropriadas e completas;

· não existem eventos subsequentes que exijam ajustamentos ao justo valor considerado e divulgação adequada nas demonstrações financeiras; e,

· as razões para a empresa utilizar o custo no reconhecimento inicial dos activos biológicos.

Considerações finais

A NCRF 17 entrou em vigor para os exercícios com início em/ou após 1 de Janeiro de 2010, veio estabelecer os mecanismos contabilísticos e as divulgações necessárias para evidenciar os impactos e mais especificamente os modelos de reconhecimento/mensuração dos activos biológicos sem tratamento e enquadramento contabilístico específico no POC até essa data, vindo assim colmatar uma lacuna numa actividade com características únicas, como a transformação biológica sem intervenção humana directa.

A aplicação desta norma, na opinião do autor, representará um verdadeiro desafio às Direcções Financeiras e Órgãos de Gestão das empresas agrícolas, com especial incidência nas PME que representam a grande maioria do tecido empresarial português. Adicionalmente, a inclusão da transformação biológica no reconhecimento e mensuração dos activos, implícita no método do justo valor, é uma das vantagens da aplicação da NCRF 17, dado possibilitar uma imagem mais precisa da situação económico-financeira das empresas. Não obstante este facto, o reconhecimento e a mensuração dos activos biológicos e produtos agrícolas ao “justo valor menos custos estimados no ponto de venda” impactarão nos resultados das empresas e na própria análise e leitura das demonstrações financeiras.

Aliás, Epstein e Jermakowicz (2009) enumeram algumas vantagens e desvantagens da mensuração de activos biológicos pelo método do justo valor. Para estes autores e em linha com as discussões ocorridas no momento de elaboração da IAS 41, expressas no capítulo “Basis for conclusion” desta norma, as principais vantagens são como segue:

- A maior relevância, fiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade na mensuração dos benefícios económicos futuros de activos biológicos negociados em mercados activos;
- A mensuração à data de balanço dos ciclos de produção longos, com volatilidade na produção e no mercado, é uma melhor medida de avaliação do desempenho financeiro das empresas, isto é, o reconhecimento dos gastos e rendimentos decorrentes da actividade operacional da entidade é efectuada a cada data de relato, reflectindo a evolução no processo produtivo quando este se prolonga por diversos períodos¹¹, ao contrário do que acontece com a mensuração pelo modelo do custo, onde o reconhecimento do rédito apenas acontece quando o activo biológico é comercializado, esta situação podendo conduzir a uma “distorção grosseira” das DF, dado não existir um correcto “matching” entre rendimentos e gastos; e,

· O efeito da transformação biológica é melhor reflectido através da utilização das alterações no justo valor a cada data de relato.

E as desvantagens da utilização do modelo do justo valor são apresentadas a seguir:

- O justo valor é baseado em suposições subjectivas. A NCRF 17 prevê a utilização do valor presente dos fluxos de caixa futuros, no apuramento do justo valor dos activos biológicos e produtos

agrícolas, quando para os mesmos não exista um mercado activo, pressupondo o apuramento dos fluxos de caixa líquidos descontados a uma taxa de desconto apropriada. Sendo que a divulgação do método e dos pressupostos utilizados no apuramento da taxa de desconto é fundamental para interpretação dos valores que constam do balanço, uma vez que, diversos métodos de apuramento dão origem a diferentes taxas e consequentemente a diferentes resultados. As taxas de desconto devem ser ajustadas de forma reflectir os riscos específicos associados aos fluxos de caixa futuros. No entanto os riscos associados aos activos biológicos não estão apenas relacionados com a entidade, mas com a própria transformação biológica que a entidade não controla e, como já referido, o risco elevado da actividade agrícola;

- Preços de mercado voláteis e a sua onerosa obtenção, sendo que a norma não permite a suspensão e o cancelamento da utilização do justo valor com base neste tipo de circunstâncias, estipulando a divulgação desses factos na mensuração do justo valor;

- Inexistência de mercados activos, especialmente durante o período de crescimento, como é o caso dos pinheiros que têm um ciclo de crescimento de 30 anos até à colheita;

- Reconhecimento de ganhos e perdas ainda não realizados, como no exemplo das crias de bovino recém-nascidas, cujas cotações de mercado estão disponíveis no SIMA, sendo as mesmas reconhecidas como activos biológicos por contrapartida de rendimentos, no exercício em que nascem;

- Inexistência de relação entre preços de mercado e de venda, sendo que os preços pelos quais a empresa vende os seus activos poderão estar definidos através de contrato, podendo não ser os do mercado activo para aquele tipo de activo biológico (caso de contratos de exclusividade com cooperativas); e,

- Por outro lado, considera-se que a utilização do método do custo é mais fiável, no reconhecimento e mensuração de activos biológicos, cujo processo produtivo se inicia e finaliza dentro do mesmo período económico, não existindo as imprecisões e subjectividade inerentes ao justo valor.

O tema Agricultura apresenta, para além dos desafios para a empresa, desafios para o revisor/auditor. Os modelos de valorização utilizados e os pressupostos considerados na definição do justo valor, assim como o tratamento contabilístico adoptado, devem ser adequados e aplicados de forma consistente. Estas matérias, que implicam um risco acrescido, devem ser objecto de julgamento profissional do revisor/auditor e de procedimentos específicos, de forma a reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

Cabe por isso ao revisor/auditor, o papel de orientador, através das conclusões do seu trabalho, quanto à implementação de procedimentos adequados, no sentido de garantir que as DF e, especialmente, as respectivas notas explicativas, reflectam de forma verdadeira e apropriada todas as situações materiais relacionadas com a Agricultura, em conformidade com as normas nacionais e internacionais aplicáveis.

Seguramente este tema não se esgota no conteúdo deste artigo. Espera-se que no mesmo se encontrem reflectidos alguns dos seus aspectos mais pertinentes. Adicionalmente convém frisar, que a entrada em vigor da NCRF 17 – Agricultura é muito recente e novas situações, dificuldades e desafios irão surgir com a aplicação da norma nas diversas empresas do Sector Agrícola e nos trabalhos de auditoria que irão ocorrer.

Bibliografia

- Almeida, A. (2008), *Sociedades Comerciais e Valores Mobiliários* 5ª edição, Coimbra: Coimbra Editora;
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;
- DC 18 - Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites;
- Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho de 2009 – Que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC);
- DRA 545 - Auditoria das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor;
- Epstein, B. e Jermakowicz, E. (2009) *Wiley IFRS 2009 – Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, Somerset-New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.;
- IAS 2 - Inventários;
- IAS 16 - Activos fixos tangíveis;
- IAS 18 - Rêdito;
- IAS 41 - Agricultura;
- Jesus, M. (2009), Tese de Mestrado: O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NO SECTOR VITIVINÍCOLA - O caso da empresa Casa Agrícola Cortes de Cima, Lisboa: ISCTE Business School;
- NCRF 3 - Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro;
- NCRF 6 - Activos Intangíveis;
- NCRF 7 - Activos fixos tangíveis;
- NCRF 9 - Locações;
- NCRF 11 - Propriedades de investimento;
- NCRF 12 - Imparidade de activos;
- NCRF 17 - Agricultura;
- NCRF 18 - Inventários;
- NCRF 22 – Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Estado, NI 2 - Uso de Técnicas de Valor Presente para mensurar o Valor de Uso;
- NIR 540 - Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor, e Respectivas Divulgações;
- NIR 545 – Auditoria das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor;
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2010) *Manual do Revisor Oficial de Contas* [CD-ROM], (n.º 40) Lisboa: Digilex, Lda.;
- Rodrigues, J. (2009), *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*, Porto: Porto Editora;
- RT n.º 19 – A Utilização do Trabalho de Outros Revisores/Auditores e de Técnicos ou Peritos; e,
- Santiago, C. (2008), *Plano Oficial de Contabilidade Comentado*, Lisboa: Texto Editores.

¹ Tal como referido no parágrafo 18 da NCRF 17, o justo valor será determinado pelo preço cotado, sendo exemplo desse conceito as cotações oficiais disponibilizadas pelo SIMA – Sistema de Informação de Mercados Agrícolas.

² Exemplo retirados em parte do parágrafo 5 da NCRF 17.

³ Direitos concedidos pelo Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., site: <http://www.ivv.min-agricultura.pt>.

⁴ Normalmente o controlo no caso dos activos biológicos estará directamente ligado à sua propriedade, através da marcação do mesmo a quente ou através de outro tipo de etiquetagem no nascimento ou no final do desmame.

⁵ A NCRF 17 no seu parágrafo 31 pressupõe que é sempre possível aferir sobre o justo valor apenas podendo ser refutada no reconhecimento inicial.

⁶ PV=200.000 euros, o mesmo valor pelo qual foi adquirido; Comissão=5.000 euros (200.000*2,5%); e Custos de transporte=2.000 euros o mesmo valor do transporte do leilão para a Quinta, assim o JV=200.000-(5.000+2.000)=193.000 euros.

⁷ O risco da prática da actividade agrícola é normalmente considerado elevado devido sobretudo à grande variabilidade climática, variabilidade dos preços de mercado e possibilidade da ocorrência de condições meteorológicas adversas.

⁸ “Os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção, caso em que a quota-parte desses gastos, equivalente à percentagem que a extracção efectuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em período de tributação anterior, é actualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o artigo 47.º”.

⁹ De acordo com o estabelecido no artigo 47.º n.º 1 do CIRC “O valor de aquisição corrigido nos termos do n.º 2 do artigo anterior é actualizado mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, para o efeito publicados em portaria do Ministro das Finanças, sempre que, à data da realização, tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição, sendo o valor dessa actualização deduzido para efeitos da determinação do lucro tributável”.

¹⁰ Tal como disposto nos parágrafos 9, 10 e 19 da NCRF 17.

¹¹ Analogamente aos contratos de construção, reconhecidos e mensurados pelo método da percentagem de acabamento reflectindo o balanceamento entre os gastos e rendimentos neste tipo de contratos.