

NCRF 17 – Agricultura

A aplicação da norma face à inexistência de mercado ativo

Trabalho realizado no âmbito do Artº 13º, alínea b), do Regulamento do Colégio da Especialidade de Contabilidade Financeira, com o objetivo de atribuição do título de Técnico Oficial de Contas Especialista na área da Contabilidade Financeira.

Trabalho realizado por:

Sérgio Alberto Rodrigues Gouveia Barroso

Técnico Oficial de Conta n.º 45674

Janeiro de 2013

Índice

Abreviaturas	1	
1	Resumo e objetivos do trabalho	2
2	Enquadramento conceptual	3
2.1	A diferenciação dos Ativos Biológicos e respetiva mensuração	4
2.2	A problemática do Justo Valor e a insuficiência do SIMA	5
3	Questões chave da aplicação da NCRF 17	8
3.1	O Reconhecimento	8
3.2	A Mensuração inicial e subsequente	9
3.3	A impossibilidade de determinar o Justo Valor	13
3.4	Os Subsídios do Governo	14
3.5	O conjunto de Divulgações	15
4	A questão fiscal	17
5	Considerações finais	20
6	Anexo	21
6.1	Caso prático	21
7	Bibliografia	32

Abreviaturas

CAPM	<i>Capital Asset Pricing Model</i>
CIRC	Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
DF	Demonstrações Financeiras
HA	Hectare
IAS	<i>International Accounting Standard</i>
IAS 41	<i>International Accounting Standard 41</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
JV	Justo Valor
N	Ano corrente
NCRF	Norma Contabilística de Relato Financeiro
NCRF 7	Norma Contabilística de Relato Financeiro nº 7 – Ativos Fixos Tangíveis
NCRF 12	Norma Contabilística de Relato Financeiro nº 12 - Imparidade ativos
NCRF 17	Norma Contabilística de Relato Financeiro nº 17 – Agricultura
NCRF 18	Norma Contabilística de Relato Financeiro nº 18 – Inventários
NCRF 22	Norma Contabilística de Relato Financeiro nº 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo
NCRF-PE	Norma Contabilística de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NC-ME	Norma Contabilística para Micro Entidades
NCRF-ESNL	Norma Contabilística de Relato Financeiro para Entidades do Sector não Lucrativo
OE	Orçamento de Estado
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
QE	Quantia Escriturada
TOC	Técnico Oficial de Contas
SIMA	Sistema de Informação de Mercados Agrícolas
SITOC	Sistema de Informação dos Técnicos Oficiais de Contas
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
VRL	Valor Realizável Líquido

1 Resumo e objetivos do trabalho

O trabalho que se apresenta pretende atingir os seguintes objetivos:

- Enquadrar conceptualmente a NCRF 17 - Agricultura;
- Dar especial relevo à problemática do Justo Valor e do sistema SIMA;
- Apreciar as questões chave da adoção da NCRF 17, particularizando as mais relevantes;
- Evidenciar as implicações fiscais da NCRF 17 à luz do atual normativo fiscal e na parte em que se mantêm constrangimentos entre a contabilidade e a fiscalidade
- Ilustrar a forma de mensuração dos ativos biológicos quando não está disponível um mercado ativo;

Para alcançar este conjunto de objetivos, foi necessário realizar uma pesquisa nos diversos normativos contabilísticos e fiscais (incluindo bases de dados agregadas de informação contabilística e fiscal), teses, artigos científicos, artigos técnicos e demais fontes de informação, que enquadram esta norma, dos quais destaco:

- O SNC;
- As IAS;
- SITOC
- Pasta TOC – área de formação
- Revistas da OTOC
- Revistas de OROC;
- CIRC
- Obras teóricas e práticas, de autores conceituados com experiência relevante no presente tema

Por fim, irei procurar retirar conclusões sobre as questões que considereei chave no âmbito do tema do presente trabalho, propondo ainda um exercício de aplicação prática.

2 Enquadramento conceptual

Com a publicação do D.L. n.º 158/2009, de 13 de Julho e a correspondente Declaração de Retificação n.º 67-B/2009, de 11 de Setembro, instituiu-se em Portugal uma mudança do Plano Oficial de Contabilidade (POC) para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), implicando o que podemos designar como a revolução da contabilidade em Portugal

Abandonou-se a ênfase jurídica e adotou-se um modelo que assenta numa abordagem económica.

Os critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação são significativamente diferentes.

O SNC tem a sua estrutura base assente nas *Internacional Accounting Standard* (IAS) do *Internacional Accounting Standards Board* (IASB), que são compatíveis com as Diretivas Comunitárias, e introduz um relato financeiro em Portugal, mais alargado e completo, sem deixar de acautelar as necessidades específicas das entidades de pequena dimensão, das micro-entidades e das entidades do sector não lucrativo, as quais poderão adotar normativos mais simples (NCRF-PE, NC-ME e NCRF-ESNL).

O SNC é um sistema contabilístico com base em princípios e não tanto em regras explícitas, tendo por objetivos:

- Aumentar a relevância da informação financeira, estando assente num conceito de *full disclosure*, isto é, divulgações alargadas, o que proporciona informação mais transparente, resultando numa atitude de maior confiança por parte dos utentes.
- Aumentar a comparabilidade da informação financeira.¹

O Aviso n.º 15655/2009, de 7 de Setembro publicou as NCRF, de entre as quais a NCRF 17 – Agricultura.

A NCRF 17 decorre da adoção da IAS 41 – Agricultura.

O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à atividade agrícola.²

¹ Rodrigues, J., Sistema de Normalização Contabilística Explicado 2010.

² Aviso n.º 15655/2009, de 7 de Setembro, p. 36316.

2.1 A diferenciação dos Ativos Biológicos e respetiva mensuração

A NCRF 17 introduz uma diferenciação relevante ao classificar os ativos biológicos em dois grupos:

- 1- ativos biológicos consumíveis e ativos biológicos de produção;
- 2- ativos biológicos maduros e ativos biológicos imaturos.

No que respeita ao primeiro grupo, a NCRF 17, no seu § 40³ define os ativos biológicos consumíveis como sendo os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos.

Os ativos biológicos de produção não são produtos agrícolas mas, antes, de regeneração própria

Assim, enquanto que os consumíveis caracterizam-se por se extinguirem pela colheita, os de produção permitem várias e sucessivas colheitas.

No que respeita ao segundo grupo proposto na NCRF 17, no seu § 41, são considerados ativos biológicos maduros (ou adultos) os que estejam aptos a ser colhidos (relativamente aos ativos biológicos consumíveis) ou sejam capazes de sustentar colheitas regulares (relativamente aos ativos biológicos de produção). Enquanto estas condições não estiverem reunidas, estamos perante ativos biológicos imaturos (ou juvenis).

Para além da diferenciação dos ativos biológicos, a NCRF 17 é também inovadora no normativo contabilístico português ao introduzir como critério preferencial de mensuração dos ativos biológicos o Justo Valor⁴ diminuído dos custos estimados no ponto de venda.

É certo que o critério preferencial não é sinónimo de critério único, estabelecendo-se que o Justo Valor decorre da cotação em mercado ativo do ativo biológico ou do produto agrícola.

Na falta deste mercado, estabelece-se no § 19 da NCRF 17, como referenciais para o Justo Valor:

- 1º - O preço mais recente de transação no mercado

³ Aviso n.º 15655/2009, de 7 de Setembro, p. 36319.

⁴ Justo valor dado como a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas. - Rodrigues, J., Sistema de Normalização Contabilística Explicado 2010, p. 223.

2º - Os preços de mercado de ativos semelhantes

3º - Referências do sector, dados como exemplo, o valor do pomar em função do preço do contentor de exportação de fruta, ou o valor do gado em função do preço do quilo de carne

A problemática da determinação do Justo Valor não se extingue com a adoção de referenciais que visam suprir a falta de um mercado ativo, porquanto esses mesmos referenciais não estão disponíveis de forma permanente e acessível para todas as entidades e todos os ativos biológicos ou produtos agrícolas.

Mas sobre essa problemática e a insuficiência da informação irei pronunciar-me no parágrafo seguinte.

2.2 A problemática do Justo Valor e a insuficiência do SIMA

O justo valor é definido no § 9 da NCRF 17, como a *“quantia pela qual um ativo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas”*, tendo sempre presente a ideia de que o justo valor de um ativo é baseado na sua localização e condição presentes (§ 10 da NCRF 17).

A determinação do justo valor passa, em primeiro lugar pela existência de um mercado ativo para um ativo biológico ou produto agrícola, sendo o preço de cotação nesse mercado a base apropriada para determinar o justo valor, aliás, como já referido no parágrafo anterior.

No caso de Portugal, as cotações oficiais de mercado estão disponíveis pelo SIMA – Sistema de Informação de Mercados Agrícolas.

O SIMA foi criado pelo Decreto-Lei n.º 91/85, de 1 de Abril, na dependência do Gabinete de Planeamento e Políticas do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, e tem como principal objetivo o acompanhamento dos mercados agrícolas, recolhendo para o efeito as cotações/preços dos produtos e a informação qualitativa ou quantitativa (quantidades, stocks, etc.) necessária à caracterização das condições de escoamento dos produtos.

O sistema SIMA permite que o Gabinete de Planeamento e Políticas obtenha a informação harmonizada em todo o território, à qual recorre para a sustentação das posições assumidas e das decisões tomadas no âmbito da política agrícola.⁵

Este sistema caracteriza-se por atuar em dois mercados:

- os de produção
- os abastecedores e grossistas

Os sectores que o SIMA acompanha são:

Quadro n.º 1 – Sectores SIMA

Mercado de Produção	Mercado de Abastecedores e Grossistas
<ul style="list-style-type: none"> - Frutos Frescos - Frutos Secos - Hortícolas - Flores e Folhagens - Azeite e Azeitona - Cortiça - Cereais e Palha - Girassol - Bovinos - Ovinos - Caprinos - Suínos - Aves e Ovos - Leite e Lacticínios 	<ul style="list-style-type: none"> - Frutos Frescos - Frutos Secos - Hortícolas - Flores e Folhagens

Fonte: Elaboração própria

O Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA) tem como objetivo o acompanhamento do mercado de produtos agrícolas, recolhendo os dados que permitam:

- Informar os decisores políticos, que têm a missão de acompanhar as políticas de mercado (nacionais ou comunitárias); e
- Informar o próprio mercado e os seus agentes, prestando um serviço público de ajuda à transparência do mercado.

Este sistema publica cotações oficiais diárias dos vários mercados de referência em Portugal para ativos biológicos e produtos agrícolas, que permitem a determinação do justo valor desses ativos.

⁵ <http://www.gpp.pt/sima.html>, consultado em Dezembro de 2012.

No entanto, a informação é insuficiente na medida em que não abrangem todos os ativos biológicos e produtos agrícolas.

A adoção do SNC levanta por isso algumas problemáticas no reconhecimento e mensuração de elementos e factos patrimoniais relacionados com a atividade agrícola, nomeadamente pela insuficiência de informação disponível.

A NCRF 17, nos seus § 31 a 34 prevê a incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor.

Esta norma presume que o justo valor de um ativo biológico pode ser mensurado com fiabilidade.

Não obstante, esta presunção pode ser refutada no reconhecimento inicial de um ativo biológico, desde e enquanto os preços de mercado não estejam disponíveis e outras possíveis alternativas para estimar o justo valor sejam considerados como não fiáveis. Caso o justo valor desses ativos biológicos passe a ser mensurável com fiabilidade, a entidade deve passar a mensurá-los ao seu justo valor, menos os custos estimados no ponto de venda.

Até lá, o ativo biológico deve ser mensurado ao valor de custo menos as depreciações e perdas por imparidade acumuladas.⁶

O cálculo da depreciação deverá ter em consideração a vida útil estimada para o ativo biológico e a escolha do método a utilizar deverá ser adequado à forma como o ativo perde utilidade em função do uso.

A determinação da perda por imparidade resultará da diferença entre a Quantia Escriturada (QE) e o Valor Realizável Líquido (VRL)⁷ do ativo biológico:

$$\text{Imparidade} = \text{VRL} < \text{QE}$$

Naturalmente, logo que o justo valor seja fiavelmente mensurado, deverá ser modificado o critério de mensuração, que conduzirá ao desreconhecimento das depreciações e imparidades até então apuradas e reconhecidas.

⁶ (Azevedo, 2010, p. 29).

⁷ corresponde ao valor que resulta do preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda (§ 6 da NCRF 18) – Rodrigues, J., Sistema de Normalização Contabilística Explicado 2010, p. 227.

3 Questões chave da aplicação da NCRF 17

Perante o enquadramento acima referido, existem questões chave que se colocam às empresas que desenvolvem a atividade agrícola. As questões, que destaco, decorrem dos seguintes temas:

- O Reconhecimento;
- A Mensuração inicial e subsequente;
- A impossibilidade de determinar o Justo Valor;
- Os Subsídios do Governo;
- O conjunto de Divulgações;

Analisemos então cada um dos temas.

3.1 O Reconhecimento

O processo de Reconhecimento de um elemento patrimonial consiste na introdução nas Demonstrações Financeiras de um item que satisfaça a definição de um elemento e simultaneamente os critérios de reconhecimento estabelecidos no § 81 da Estrutura Conceptual⁸, são eles:

- (i) for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade, e
- (ii) o item tiver um custo ou valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Neste sentido, se conjugarmos esta definição com o plasmado no § 11 da NCRF 17, temos que uma entidade só deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando e somente quando:

- (i) a entidade controle o ativo como consequência de acontecimentos passados;
- (ii) seja provável que futuros benefícios económicos associados ao ativo fluirão para entidade;
- (iii) o justo valor ou custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.

Conclusão: Tomando em consideração este enquadramento, a falta de previsão de quaisquer benefícios económicos futuros, mesmo que indiretos, a falta de controlo sobre o ativo ou a impossibilidade de determinar fiavelmente o seu justo valor, ou em alternativa, o seu custo, inviabilizam o reconhecimento do ativo biológico à luz da NCRF 17. Atente-se que estes critérios são exclusivos pelo que todos terão de se verificar.

⁸ Rodrigues, J., Sistema de Normalização Contabilística Explicado 2010, p. 57.

3.2 A Mensuração inicial e subsequente

Tal como já foi referido anteriormente, a NCRF 17 privilegia a mensuração dos ativos biológicos pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda., não obstante no § 31 o mesmo poder ser derogado no reconhecimento inicial se o justo valor do ativo não for fiavelmente mensurável. Nesse caso utilizar-se-á o custo do ativo se fiavelmente mensurável.

Os custos estimados no ponto de venda definem-se na NCRF 17 como os gastos de acesso aos mercados, como sejam:

- (i) Comissões a corretores e negociadores
- (ii) Taxas de agências reguladoras, bolsas, transferências e direitos

Note-se que a NCRF 17 indica que apenas devem ser deduzidos os custos estimados no ponto de venda, excluído, por isso, os gastos para colocar o ativo na condição de poder ser vendido, ficando por isso excluído gastos como os de transporte dos ativos biológicos.

O justo valor já deve refletir esses gastos dado que deve ser determinado em função da localização e condições presentes do ativo biológico a mensurar, conforme §10 da NCRF 17.

Uma das temáticas analisadas nos parágrafos anteriores prendia-se com a possibilidade de utilizar o SIMA como fonte de informação para obtenção do justo valor dos ativos biológicos.

De facto, o §18 da NCRF 17 assim o prevê. No entanto, dadas as características e limitações desse sistema, podemos ser confrontados com duas questões:

- (i) A existência de mais do que um mercado ativo com cotações diferentes
- (ii) A inexistência de mercado ativo e por isso de cotação

Na primeira situação, a entidade deverá usar como referência a cotação do mercado onde seja mais provável que o ativo biológico venha ser transacionado.

Na segunda, colocam-se algumas questões que importa aqui analisar.

No mercado das plantações para extração de madeira para a indústria da pasta de papel ou para as serrações é comum no mercado que se estabeleçam contratos de extração futura de madeira, onde podemos encontrar um preço contratualmente estabelecido.

Este valor contratual poderia servir de base à determinação do justo valor da plantação de árvores. Tratando-se de um valor a pagar no futuro, descontar-se-ia ao momento

presente nos termos da teoria financeira, obtendo-se dessa forma o valor atual da plantação.

Em boa verdade, este não poderia ser o justo valor do ativo biológico, porquanto não foi obtido pelas regras de mercado mas sim a partir de uma negociação particular entre comprador e vendedor. Este valor poderia estar inferido do maior ou menor poder negocial ou conhecimento das partes sobre o valor de mercado dos bens transacionados. Aliás, o §17 do NCRF 17 exclui liminarmente esta opção.

Em minha opinião, a existência de um mercado regulado de contratos de futuros sobre direitos de extração de madeira já permitiria a determinação do valor de mercado destes bens à luz da NCRF17, uma vez que o preço dos futuros resultaria da negociação em mercado regulado.

A inexistência de mercado ativo é por si só um importante entrave à aplicação da NCRF 17. No parágrafo seguinte veremos que a NCRF 17 estabelece um conjunto alargado de alternativas de determinação do justo valor, que poderão ser geradores de complexidade e até custos adicionais para a determinação de uma estimativa razoável do justo valor.

O §19 estabelece uma alternativa de mensuração pelo justo valor sempre que não exista esse mercado, nomeadamente:

- (i) O preço mais recente de transação no mercado desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas ente a data dessa transação e a do balanço;
- (ii) O preço de mercado de ativos semelhantes com ajustamento para refletir diferenças; e
- (iii) Referências do sector tais como valor do pomar expresso por contentores de exportação, hectares ou outra medida de sector e o valor do gado expresso em quilos de carne⁹

A adoção de uma destas alternativas poderá conduzir à obtenção de três estimações do justo valor diferentes, uma por cada uma das técnicas, se todas forem aplicáveis ao ativo em questão.

Neste caso, a gestão da entidade deverá escolher aquele que se lhe apresenta como dando melhores garantias de representar o justo valor do ativo biológico.

A título exemplificativo se admitirmos que uma entidade consegue estimar o justo valor do ativo biológico em função do preço de mercado de ativos semelhantes, depois de

⁹ Rodrigues, J., Sistema de Normalização Contabilística Explicado 2010, p. 223 e 224.

ajustadas as diferenças, e também pelo valor do ativo biológico medido em contentores de exportação.

Não estando prevista na NCRF 17 uma regra de prioridade para as alternativas de estimação do justo valor, se a entidade tiver como prática corrente da atividade a exportação dos seus ativos biológicos, então a estimação obtida a partir do valor dos contentores de exportação deverá ser privilegiada, porquanto é razoável estimar¹⁰ que o ativo biológico terá como destino final a exportação.

O Justo Valor obtido a partir do valor presente dos fluxos de caixa líquidos do ativo

O justo valor de ativos biológicos 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 corrente¹¹, dado que em regra não estão disponíveis preços e indicadores definidos nos parágrafos anteriores.

Este método de estimação do justo valor é especialmente importante quando pretendemos mensurar as plantações de árvores para extração de madeira, porquanto são ativos biológicos de ciclos longos de exploração, cujo preço de mercado apenas é conhecido no momento do corte pelas unidades prováveis de produção de madeira, como sejam a tonelada, o m³ ou os esteres.

O justo valor deste tipo de ativos poderá ser calculado a partir dos fluxos de caixa líquidos expectáveis da produção agrícola obtida destes ativos na data de corte.

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 ativos biológicos após colheita.

Uma componente fundamental para a atualização dos fluxos de caixa é a taxa de desconto.

O §22 da NCRF determina a forma como deve ser determinada a taxa de desconta a utilizar neste método de estimação. Assim:

¹⁰ §20 da NCRF 17.

¹¹ §21 da NCRF 17.

- (a) deve ser apropriada para o ativo a mensurar
- (b) deve ser determinada no mercado corrente
- (c) deve estar isenta do efeito fiscal

Para tal devemos socorrer-nos da teoria financeira, procurando aí a forma de determinação da taxa de desconto que melhor cumpre com os pressupostos eleitos pela NCRF 17.

Neste contexto, o CAPM¹² sendo um modelo que estuda a atitude em termos de risco e rentabilidade dos investidores em ativos, designadamente ações, e que permite aos gestores de uma determinada empresa avaliar a taxa de retorno mínima dos investimentos que essa empresa deverá apresentar por forma a satisfazer as expectativas dos investidores, reúne as condições de taxa de desconto prevista na NCRF 17, senão vejamos:

- (a) deve ser apropriada para o ativo a mensurar
 - i. ao representar as expectativas de risco e rentabilidade dos investidores em capital da entidade, pressupõe que inclui a mesma avaliação para os ativos da entidade;
- (b) deve ser determinada no mercado corrente
 - i. ao decorrer da soma do valor de mercado regulado da taxa de juro para investimentos sem risco com a taxa de rentabilidade esperada pelo mercado para esse ativo, esta última ponderada por uma medida de risco β que exclui o risco da dívida existente na estrutura de capital da entidade;
- (c) deve estar isenta do efeito fiscal
 - i. as taxas de rentabilidade utilizadas são ilíquidas, ou seja, não tomam em linha de conta o efeito fiscal desse investimento e da rentabilidade associada.

Por último é importante referir que qualquer ganho ou perda decorrente da mensuração inicial ao Justo Valor ou de alterações subsequentes do mesmo, serão sempre incluídos no resultado líquido do período em que ocorrem.

Os ganhos e perdas de ativos mensurados ao Justo Valor decorrem sempre das alterações sofridas nesse Justo Valor, logo alterações no decurso do exercício económico, refletindo-se por isso os resultados desse exercício.

¹² Mota, A., Barroso, C., Nunes, J., Ferreira, M., Finanças Empresarias – Teoria e Prática, Publisher Team, 2ª edição.

Conclusão: Em tom de conclusão podemos resumir que (a) a NCRF 17 presume a existência de Justo Valor para os ativos biológicos determinado a partir de um mercado corrente, sendo o SIMA reconhecido como esse mercado, (b) caso não seja possível obter a cotação a partir do mercado corrente, existem métodos alternativos que devem ser usados numa perspetiva complementar entre eles, devendo a opção final decorrer da que melhor representa as condições do mercado em que o ativo biológico será transacionado, e (c) não sendo possível usar um dos modelos alternativos de estimação do justo valor é possível que o mesmo decorra da atualização ao momento presente de fluxos de caixa líquidos esperados desses ativos, como é o caso dos ativos com ciclos de crescimento longos. (d) No processo de atualização dos fluxos de caixa líquidos esperados desses ativos o CAPM apresenta-se como a forma adequada de determinar a taxa de desconto. (e) Todo e qualquer ganho ou perda decorrente da adoção do Justo Valor no reconhecimento inicial ou subsequente será sempre incluído no resultado líquido do período em que tal flutuação ocorra.

3.3 A impossibilidade de determinar o Justo Valor

Não obstante as possibilidades de obtenção do Justo Valor em mercado corrente como pela adoção de métodos de estimação plasmados na NCRF 17, é possível que não esteja disponível o Justo Valor para um determinado ativo biológico.

Esta indisponibilidade pode decorrer da inexistência de preços de mercado ou das estimações realizadas não se mostrarem suficientemente fiáveis.

Nesse caso, o método do custo é a alternativa de mensuração. No entanto, apenas e só no momento do reconhecimento inicial e enquanto for manifestamente impossível determinar o Justo Valor.

A adoção do método do custo implica, por si só, que se observem os critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação plasmados nas NCRF's 18 – Inventários, 7 – Ativos Fixos Tangíveis e 12 – Imparidade de Ativos, fazendo depender a sua aplicação da natureza que o ativo assume na entidade, enquanto não for possível adotar a NCRF 17.

A possibilidade de adotar, apenas no reconhecimento inicial, o método do custo, poderá ser vista como uma importante limitação.

No entanto, dada a natureza dos pressupostos que levam à determinação fiável do Justo Valor é razoável admitir que uma vez reunidos os pressupostos da sua determinação, dificilmente a entidade ficará privada de o determinar.

É importante ainda referir que o custo inicial de um ativo pode ser o justo valor desse ativo. Vejamos, a título de exemplo a plantação de pinheiros bravos, com ciclos de crescimento para exploração de madeira para serração nunca inferiores a 30 anos.

Certamente que nos primeiros anos de crescimento (transformação biológica) é razoável inferir que o custo de plantação é o Justo Valor do ativo, uma vez que a transformação ocorrida não é materialmente relevante.

3.4 Os Subsídios do Governo

Os subsídios do governo têm um peso significativo no sector agrícola e o seu tratamento contabilístico, quando relacionados com ativos biológicos está previsto na NCRF 17. No entanto, apenas quando o ativo biológico é mensurado ao Justo Valor é que a mesma deve ser aplicada, pelo que se o subsídio atribuído se relacionar com um ativo biológico mensurado pelo seu custo menos depreciação e perdas por imparidade acumuladas, deve utilizar-se a NCRF 22.

É, deste modo, essencial diferenciar os subsídios associados a ativos biológicos mensurados pelo seu justo valor e os que são mensurados ao custo, dado que só assim é possível identificar a correta norma a aplicar: a NCRF 17 ou a NCRF 22, prospectivamente.¹³

A NCRF 17 nos seus § 35 e § 36 define que o reconhecimento dos subsídios em rendimentos deverá ocorrer:

- (i) no exercício em que o mesmo se torne recebível se este não for condicional;
- (ii) no momento em que as condições associadas ao mesmo sejam satisfeitas.

Assim, caso seja um subsídio condicional, o seu reconhecimento é independente do respetivo recebimento, ou seja, se a sua atribuição estiver condicionada à verificação de condições económicas, comerciais, temporais, ou outras, o subsídio apenas deverá ser reconhecido quando essas condições já tiverem sido satisfeitas.

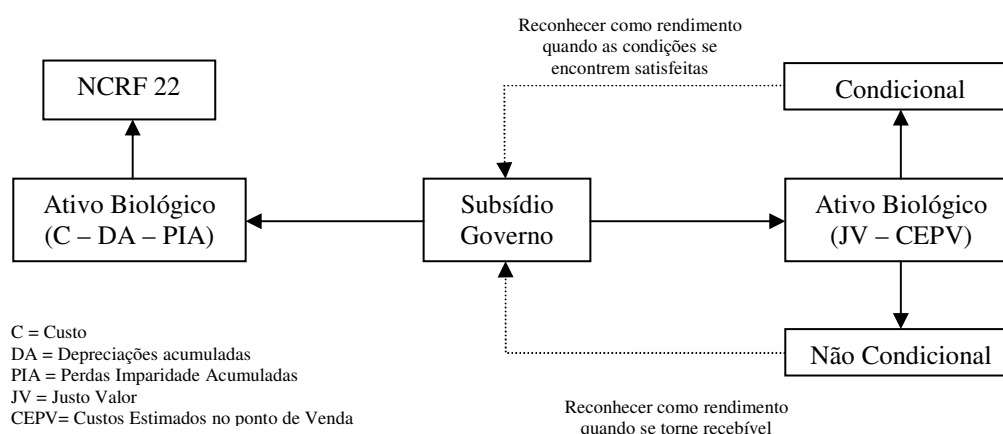
¹³ Mendes, C. (Abril/Junho de 2010). "Enquadramento Normativo dos Ativos Biológicos e suas Problemáticas: uma análise comparativa". *Revisores e Auditores - 49*, pp. 32-39.

Os subsídios devem ser reconhecidos numa rubrica de rendimentos e influenciam, por isso, o resultado líquido do período em que se encontram reunidas as condições de reconhecimento.

A NCRF 22 é somente aplicada a um subsídio do governo relacionado com um ativo biológico quando este seja mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Esquemáticamente, temos:

Quadro n.º 2 – Reconhecimento de subsídios do governo no âmbito da NCRF 17



Fonte: Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática¹⁴

Conclusão: Quando o Subsídios do Governo relacionado com ativos biológicos é enquadrado na NCRF 17 tem um tratamento diferente do previsto na NCRF 22, sendo considerado rendimento do período no momento do reconhecimento, independentemente dos impactos na informação financeira dos ativos biológicos subjacentes.

3.5 O conjunto de Divulgações

A par da introdução dos preceitos da NCRF 17, também o pilar das Divulgações foi uma das principais novidades introduzidas no normativo contabilístico nacional com a adoção do SNC, e por essa via, das IAS.

¹⁴ Gomes, J., Pires, J., Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática, Vida económica, 2010, 3ª edição, p. 479.

No caso particular em apresso, as divulgações assumem uma especial importância pelo conjunto de pressupostos que é necessário reunir para fazer cumprir as regras de reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos, à luz da NCRF 17.

As divulgações necessárias podem ser divididas em três níveis e encontram-se resumidas no quadro seguinte:

Quadro n.º 3 – Divulgações no âmbito da NCRF 17

Níveis	Divulgações
<p>1º Nível</p> <p>Ativos biológicos mensurados ao Justo Valor</p>	<ul style="list-style-type: none"> - descrição de cada um dos grupos de ativos biológicos; - métodos utilizados na quantificação física desses grupos; - discriminação dos métodos e presunções considerados aquando da determinação do justo valor; - o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, determinado aquando da colheita dos produtos agrícolas, quando esta tenha ocorrido durante o período; - valor registado dos ativos biológicos, cujo uso esteja restrito/limitado; - valor dos ativos biológicos penhorados como garantia de passivos; - montante dos compromissos assumidos com terceiros, referentes ao desenvolvimento ou à futura compra de ativos biológicos; - menção das estratégias de gestão dos riscos financeiros relacionados com a atividade agrícola.
<p>2º Nível</p> <p>Ativos biológicos cujo Justo Valor não seja fiavelmente mensurável</p>	<ul style="list-style-type: none"> - descrição de cada um dos grupos de ativos biológicos; - razões que impossibilitam a empresa de mensurar estes ativos ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. No entanto, caso seja possível, deverá divulgar ainda qual seria o intervalo, onde provavelmente estaria um justo valor; - método, vidas úteis e taxas associadas a depreciação usadas; - menção do valor mensurado inicial, da depreciação acumulada e perdas de imparidade acumuladas, no início e final do exercício. - descrição dos ativos biológicos e razões possibilitam que a empresa possa vir a mensurar estes ativos pelo justo valor; - o efeito da alteração.
<p>3º Nível</p> <p>Subsídios do Governo</p>	<ul style="list-style-type: none"> - subsídios do Governo reconhecidos no exercício; - condições implícitas aos subsídios do Governo, ainda não cumpridas/verificadas; - contingências associadas aos subsídios do Governo; - alterações significativas esperadas no montante dos subsídios do Governo.

Fonte: Elaboração própria

O 1º nível de divulgações permite a diferenciação dos ativos 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, a perspetiva de tomada de decisão face à natureza e maturidade dos ativos biológicos,

bem como o impacto futuro destes ativos biológicos nos resultados e na posição financeira da empresa.

A sua posterior classificação entre maduros e imaturos disponibilizará informação financeira sobre os conjuntos de ativos que contribuirão para os influxos de benefícios económicos futuros, numa perspetiva de mais curto prazo e ainda numa perspetiva de médio e longo prazo, a gerar pela maturação do ativo biológico.

O 2º nível de divulgações corresponde aos fundamentos da derrogação do pressuposto de que é sempre possível obter o Justo Valor dos ativos biológicos que conduziram à adoção do método do custo, bem como a identificação dos ativos e efeitos da cessação dessa derrogação.

Por último, o 3º nível de divulgações permite ao utilizador da informação conhecer qual o efeito nas DF dos subsídios do governo reconhecidos à luz da NCRF 17 no exercício, bem como os subsídios do governo relacionados com ativos biológicos que foram atribuídos mas que ainda não influenciam as DF, assim como a razão de ser de tais efeitos ainda não reunirem as condições de reconhecimento.

Conclusão: Para obtermos uma perspetiva completa da influência do ativo biológico na informação financeira é fulcral um desenvolvimento adequado do conjunto de divulgações obrigatórias, sem as quais é impossível de medir qual o impacto presente e futuro dos ativos biológicos na informação financeira da entidade.

4 A questão fiscal

Com a adoção de um sistema contabilístico, cuja filosofia e estrutura são muito próximos das IAS, o Código do IRC e a Legislação Complementar foram atualizados de forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável às IAS e ao SNC.

Essa atualização visou a eliminação de constrangimentos sobre a contabilidade decorrentes da legislação fiscal.

As alterações que se relacionam com a adoção na NCRF 17 serão explicitadas de seguida.

O Código do IRC (artigo 18.º, n.º9) prevê que os ganhos e as perdas resultantes da aplicação do justo valor dos ativos biológicos consumíveis concorram para a formação do lucro tributável, exceto para as explorações silvícolas plurianuais, em que o justo valor não é aceite, aplicando-se neste caso o estipulado no artigo 18.º n.º7 do CIRC.

Do ponto de vista estritamente fiscal, 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 extração efetuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em período de tributação anterior, é atualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o artigo 47.^{o15} do mesmo Código.

Já no que diz respeito aos ativos biológicos de produção o enquadramento fiscal é diferente.

De acordo com o artigo 29.º do CIRC são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os ativos biológicos que não sejam consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

De salientar que a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE para 2012) veio eliminar, se bem que apenas parcialmente, um dos constrangimentos que na versão do citado artigo 29º do CIRC, ajustado face ao SNC pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, impunha um importante fator de injustiça fiscal às empresas agrícolas face às demais entidades, na medida em que não estava previsto o gasto fiscal por depreciação dos ativos biológicos.

Digo parcialmente reposta a justiça fiscal porquanto um ativo biológico consumível mensurado ao custo menos quaisquer depreciações e imparidades acumuladas continua a não beneficiar da aceitação como gasto fiscal da depreciação que lhe venha a ser calculada.

Assim, os ativos biológicos de produção, sendo inventários, estão excluídos da possibilidade de serem depreciáveis em termos fiscais.

No que respeita às perdas por imparidade (artigo 35.º do CIRC) em ativos biológicos não consumíveis, são aceites fiscalmente as que resultem de desvalorizações excecionais reconhecidas pela Administração Fiscal, e contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos anteriores

¹⁵ http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/circ_rep/irc18.htm
consultado em 02-01-2013.

É ainda de salientar que o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, mantém a sua redação original, não prevendo a possibilidade de depreciação fiscal dos ativos biológicos de produção, sendo que o instrumento legislativo que visa regulamentar a aplicação da lei geral está em contradição com o texto atual do CIRC.

Mais, este Decreto-Regulamentar está em contradição consigo mesmo, na medida que do conjunto de taxas de depreciação e amortização previstos em anexo ao citado normativo referem um conjunto significativo de ativos biológicos de produção.

5 Considerações finais

Com a adoção do SNC em Portugal e a introdução da NCRF 17, o normativo contabilístico nacional passou a prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à atividade agrícola, até então praticamente ignorada no normativo contabilístico quanto às suas características únicas no âmbito das demais atividades económicas.

A NCRF 17 introduziu novos conceitos importantes, tais como: justo valor, ativos biológicos consumíveis e de produção. Todos eles com fortes implicações na preparação e divulgação de informação financeira.

No entanto, a transição referida não foi pacífica, tendo levantado questões complexas na contabilidade e na fiscalidade.

Na contabilidade, as questões ambíguas assentam sobretudo na incapacidade de mensurar com fiabilidade o justo valor de muitos dos ativos biológicos.

Esta problemática surge pelo facto dos preços de mercado poderem não estar disponíveis e outras possíveis alternativas para estimar o justo valor serem considerados como não fiáveis.

No entanto, a existência do sistema SIMA permite obviar a alguns destes constrangimentos, por ser expressamente identificado na NCRF como um exemplo de mercado corrente para efeitos de determinação do Justo Valor.

A teoria financeira ganhou também uma posição de relevo no novo normativo, ao permitir uma estimação do Justo Valor do ativo biológico a partir do valor atual de fluxos de caixa futuros, descontados a uma taxa pré-imposto.

Na fiscalidade houve a necessidade de adaptar o normativo fiscal ao novo normativo contabilístico de forma a minimizar os constrangimentos decorrentes de uma nova visão contabilística, mais assente no Justo Valor.

Ao longo deste trabalho tentei apresentar um texto explicativo destes temas e uma síntese em jeito de conclusão, sempre que tal se justificasse, acompanhado das referências bibliográficas que considerei mais relevantes.

6 Anexo

6.1 Caso prático

A sociedade Pinus Pinaster – Exploração de Florestas, SA dedica-se à atividade de exploração florestal de pinheiro bravo (pinus pinaster), tendo por estratégia dispor de lotes em várias fases de crescimento, permitindo, desta forma, obter com alguma regularidade fluxos financeiros. Um desses lotes, com 20 hectares (ha), cuja plantação foi realizada a compasso definitivo e em que o corte final ocorrerá aos 45 anos, terá como destino principal a indústria de carpintaria.

Pedido:

Contabilizar as operações que se mostrem adequadas face às informações prestadas, para cada um dos factos patrimoniais a seguir discriminados, bem como no final de cada um desses exercícios económicos. Sabe-se ainda que os valores apresentados correspondem à estimativa de gastos e rendimentos a preços do Ano N.

Factos Patrimoniais a relatar			
Ano	Descrição	Gasto	Rendimento
N	Plantação	27.000,00 €	
N+1	Retanchar	2.000,00 €	
N+2	Limpeza	13.000,00 €	
N+4	Limpeza	13.000,00 €	
N+10	Limpeza e 1ª desrama	15.000,00 €	5.040,00 €
N+15	2ª Desrama e 1º Desbaste	3.000,00 €	11.520,00 €
N+25	2º Desbaste		27.840,00 €
N+35	3º Desbaste		37.800,00 €
N+45	Corte Final		161.000,00 €

Resolução

Os quadros seguintes resumem a informação necessária para a realização dos cálculos auxiliares:

	N.º árvores		Crescimento/Aplicação/Preço m3			
	1ha	20ha	Idade	Díâmetro	Aplicação	Preço m3
Plantação	1.500	30.000	0 a 7 anos	< 7 cm	Biomassa	10,00 €
Custo plantação		27.000,00 €	7 a 14 anos	7 a 14 cm	Pasta de papel	12,00 €
Custo por árvore		0,90 €	14 a 20 anos	14 a 20 cm	Tabuado	18,00 €
			20 a 35 anos	20 a 35 cm	Serração	22,00 €
			mais 35 anos	> 35 cm	Carpintaria	30,00 €

Quadro de Produção por idade				
Idade	m3 por 1ha		m3 por 20ha	
	Rolaria	Madeira	Rolaria	Madeira
10 anos	21	0	420	0
15 anos	32	0	640	0
25 anos	51	9	1.020	180
35 anos	45	30	900	600
45 anos	25	250	500	5.000

A produção, os gastos e os rendimentos de cada um dos exercícios são os que decorrem do quadro seguinte, a preços do exercício N. A referência ao Ano 0 corresponde ao exercício N.

Estimativa de Fluxos de Caixa para plantação de 20 ha						
Ano	Descrição	Produção m3		Gasto	Rendimento	Fluxos de Caixa
		Rolaria	Madeira			
0	Plantação			27.000,00 €	0,00 €	-27.000,00 €
1	Retanchar			2.000,00 €	0,00 €	-2.000,00 €
2	Limpeza			13.000,00 €	0,00 €	-13.000,00 €
4	Limpeza			13.000,00 €	0,00 €	-13.000,00 €
10	Limpeza e 1ª desrama	420	0	15.000,00 €	5.040,00 €	-9.960,00 €
15	2ª Desrama e 1º Desbaste	640	0	3.000,00 €	11.520,00 €	8.520,00 €
25	2º Desbaste	1020	180	0,00 €	27.840,00 €	27.840,00 €
35	3º Desbaste	900	600	0,00 €	37.800,00 €	37.800,00 €
45	Corte Final	500	5000	0,00 €	161.000,00 €	161.000,00 €

O quadro seguinte disponibiliza a informação referente à taxa de inflação prevista para o longo prazo que permitirá ajustar as estimativas de fluxos de caixa com base nos preços do exercício N para os exercícios

É também indicada no quadro seguinte a taxa de atualização pré-imposto a utilizar no cálculo do valor atual dos fluxos de caixa líquidos estimados para o ativo biológico. Como referi no enquadramento teórico deste trabalho, a taxa poderia ser determinada a partir da teoria financeira do CAPM aplicada à entidade em questão.

Dados Complementares	
Taxa de inflação a longo prazo	2%
Taxa de actualização pré-imposto	6%

Aplicamos estes ajustamentos ao quadro anterior das estimativas de fluxos de caixa para a plantação de 20ha para que os valores estimados reflitam o efeito estimado da inflação.

Por último procedemos à atualização dos fluxos de caixa com base na taxa de desconto indicada.

Estimativa de Fluxos de Caixa para plantação de 20 há actualizada pelo efeito da inflação							
Ano	Descrição	Produção m3		Gasto	Rendimento	Fluxos de Caixa	Somatório dos Fluxos de Caixa actualizados
		Rolária	Madeira				
0	Plantação			27.000,00 €	0,00 €	-27.000,00 €	21.889,02 €
1	Retanchar			2.040,00 €	0,00 €	-2.040,00 €	25.242,36 €
2	Limpeza			13.525,00 €	0,00 €	-13.525,00 €	40.281,91 €
3				0,00 €	0,00 €	0,00 €	42.698,82 €
4	Limpeza			14.072,00 €	0,00 €	-14.072,00 €	59.332,75 €
9				0,00 €	0,00 €	0,00 €	79.400,60 €
10	Limpeza e 1ª desrama	420	0	18.285,00 €	6.144,00 €	-12.141,00 €	96.305,64 €
14				0,00 €	0,00 €	0,00 €	121.583,65 €
15	2ª Desrama e 1º Desbaste	640	0	4.038,00 €	15.504,00 €	11.466,00 €	117.412,67 €
24				0,00 €	0,00 €	0,00 €	198.366,23 €
25	2º Desbaste	1020	180	0,00 €	45.674,00 €	45.674,00 €	164.594,21 €
34				0,00 €	0,00 €	0,00 €	278.078,45 €
35	3º Desbaste	900	600	0,00 €	75.596,00 €	75.596,00 €	219.167,16 €
44				0,00 €	0,00 €	0,00 €	370.278,30 €
45	Corte Final	500	5000	0,00 €	392.495,00 €	392.495,00 €	

Concluído o conjunto de cálculos auxiliares necessários irei proceder ao reconhecimento contabilístico dos factos patrimoniais, admitindo que todas as condições necessárias ao reconhecimento se encontram reunidas.

ANO N

Data	Descrição lançamento	Débito	Crédito
xx/xx/N	Gastos com a plantação 313x - Custo da plantação (inclui plantas) 24321xx – IVA dedutível (6%) 11/12/22 – Total das faturas	27.000 1.620	28.620
31/12/N	Apuramento do CMVMC: 613 – Apuramento CMVMC 313x9 – Apuramento CMVMC	27.000	27.000
31/12/N	Reconhecimento do Ativo biológico ao justo valor: 3722 – A.B. – produção (plantas) 774x – A.B. – produção (plantas)	27.000	27.000

Como referi no enquadramento teórico, muitas das vezes o custo corresponde ao justo valor do ativo biológico, por exemplo, nas plantações de pinheiros com períodos de crescimento nunca inferiores a 30 anos.

Como podemos constatar do quadro de cálculos auxiliares, parcialmente transcrito a baixo, o custo da plantação (27.000€) é, inclusive, superior ao valor dos fluxos de caixa estimados, descontados ao momento presente (21.889,02€). Atendendo à imaterialidade da diferença é razoável considerar que o custo da plantação é, efetivamente, o justo valor do ativo biológico no Ano N.

Estimativa de Fluxos de Caixa para plantação de 20 há atualizada pelo efeito da inflação							
Ano	Descrição	Produção m3		Gasto	Rendimento	Fluxos de Caixa	Fluxos de Caixa atualizados
		Rolaria	Madeira				
0	Plantação			27.000,00 €	0,00 €	-27.000,00 €	21.889,02 €

ANO N+1

Data	Descrição lançamento	Débito	Crédito
xx/xx/N+1	Gastos com retanCHA		
	621x - Subcontratos	2.040	
	24323xx – IVA dedutível (23%)	469	
	11/12/22 – Total das faturas		2.509

Uma vez que a diferença entre o custo da plantação (27.000€), considerado no exercício anterior como o justo valor do ativo, ainda é ligeiramente superior ao valor dos fluxos de caixa estimados, descontados ao momento presente (25.242,36€) e a diferença continua a ser materialmente irrelevante, não existe qualquer alteração ao justo valor do ativo biológico a reconhecer no exercício N+1.

Estimativa de Fluxos de Caixa para plantação de 20 há atualizada pelo efeito da inflação							
Ano	Descrição	Produção m3		Gasto	Rendimento	Fluxos de Caixa	Fluxos de Caixa atualizados
		Rolaria	Madeira				
1	RetanCHA			2.040,00 €	0,00 €	-2.040,00 €	25.242,36 €

ANO N+2

Data	Descrição lançamento	Débito	Crédito
xx/xx/N+2	Gastos com a limpeza 621x - Subcontratos 24323xx – IVA dedutível (23%) 11/12/22 – Total das faturas	13.525 3.111	16.636
31/12/N+2	Reconhecimento do aumento do justo valor do Ativo Biológico: 3722 – A.B. – produção (plantas) 774x – A.B. – produção (plantas)	13.281,91	13.281,91

No exercício N+2 o justo valor obtido pela atualização ao momento presente dos fluxos de caixa estimados reflete uma variação positiva que deve ser reconhecida.

Varição do J.V (Exercício N+2) = 40.281,91-27.000,00 = 13.281,91

Estimativa de Fluxos de Caixa para plantação de 20 há atualizada pelo efeito da inflação							
Ano	Descrição	Produção m3		Gasto	Rendimento	Fluxos de Caixa	Fluxos de Caixa atualizados
		Rolaria	Madeira				
2	Limpeza			13.525,00 €	0,00 €	-13.525,00 €	40.281,91 €

ANO N+4

Data	Descrição lançamento	Débito	Crédito
xx/xx/N+4	Gastos com a limpeza 621x - Subcontratos 24323xx – IVA dedutível (23%) 11/12/22 – Total das faturas	14.072 3.237	17.309
31/12/N+4	Reconhecimento do aumento do justo valor do Ativo Biológico: 3722 – A.B. – produção (plantas) 774x – A.B. – produção (plantas)	16.633,93	16.633,93

Os pressupostos do Exercício N+4 são idênticos aos do Exercício N+2, apenas se alterando os valores em questão.

Varição do J.V (Exercício N+4) = 59.332,75 – 42.698,82 = 16.633,93

Estimativa de Fluxos de Caixa para plantação de 20 há atualizada pelo efeito da inflação							
Ano	Descrição	Produção m3		Gasto	Rendimento	Fluxos de Caixa	Fluxos de Caixa atualizados
		Rolaria	Madeira				
3				0,00€	0,00€	0,00€	42.698,82 €
4	Limpeza			14.072,00 €	0,00 €	-14.07200 €	59.332,75 €

ANO N+10

Data	Descrição lançamento	Débito	Crédito
xx/xx/N+10	Gastos com a limpeza e desrama 621x - Subcontratos 24323xx – IVA dedutível (23%) 11/12/22 – Total das faturas	18.285 4.206	22.491
xx/xx/N+10	Pela venda da rolaria proveniente da primeira desrama para a indústria da pasta de papel 11/12/21 – Total da Fatura 714x – Vendas – A.B. 24331xx – Iva liquidado	7.557	6.144 1.413
31/12/N+10	Pelo reconhecimento da Variação nos Inventários da Produção decorrente das vendas realizadas 734x – A.B. 3722 – A.B. – produção (plantas)	6.144	6.144
31/12/N+10	Reconhecimento do aumento do justo valor do Ativo Biológico: 3722 – A.B. – produção (plantas) 774x – A.B. – produção (plantas)	23.049,04	23.049,04

No exercício N+10 em resultado da 1ª desrama a entidade realizou a vendas de material lenhoso que, dada a maturidade, é vendida à indústria da pasta de papel.

No entanto, a venda conduz a uma variação negativa nos inventários de produção, por redução de material lenhoso disponível.

A mensuração desta variação deve ocorrer ao valor da venda sem iva, porquanto os ganhos ou perdas decorrentes de operações com ativos mensurados ao justo valor, devem decorrer das variações desse justo valor.

No cálculo da variação do justo valor do ativo biológico é necessário levar em consideração a variação de produção ocorrida pela venda.

Variação do J.V (Exercício N+10) = 96.305,64 – (79.400,60 - 6.144,00) = 23.049,04

Estimativa de Fluxos de Caixa para plantação de 20 há atualizada pelo efeito da inflação							
Ano	Descrição	Produção m3		Gasto	Rendimento	Fluxos de Caixa	Fluxos de Caixa atualizados
		Rolaria	Madeira				
9				0,00 €	0,00 €	0,00 €	79.400,60 €
10	Limpeza e 1ª desrama	420	0	18.285,00 €	6.144,00 €	-12.141,00 €	96.305,64 €

ANO N+15

Data	Descrição lançamento	Débito	Crédito
xx/xx/N+15	Gastos com a desrama e desbaste 621x - Subcontratos 24323xx – IVA dedutível (23%) 11/12/22 – Total das faturas	4.038 929	4.967
xx/xx/N+15	Pela venda da rolaria proveniente da 2ª desrama e 1º desbaste a indústria de tabuado 11/12/21 – Total da Fatura 714x – Vendas – A.B. 24331xx – Iva liquidado	19.070	15.504 3.566
31/12/N+15	Pelo reconhecimento da Variação nos Inventários da Produção decorrente das vendas realizadas 734x – A.B. 3722 – A.B. – produção (plantas)	15.504	15.504

Data	Descrição lançamento	Débito	Crédito
31/12/N+15	Reconhecimento do aumento do justo valor do Ativo Biológico: 3722 – A.B. – produção (plantas) 774x – A.B. – produção (plantas)	11.333,02	11.333,02

Os pressupostos do Exercício N+15 são idênticos aos do Exercício N+10, apenas se alterando os valores em questão.

Variação do J.V (Exercício N+15) = 117.412,67 – (121.583,65 – 15.504,00) = 11.333,02

Estimativa de Fluxos de Caixa para plantação de 20 há atualizada pelo efeito da inflação							
Ano	Descrição	Produção m3		Gasto	Rendimento	Fluxos de Caixa	Fluxos de Caixa atualizados
		Rolaria	Madeira				
14				0,00 €	0,00 €	0,00 €	121.583,65 €
15	2ª Desrama e 1º Desbaste	640	0	4.038,00 €	15.504,00 €	11.466,00 €	117.412,67 €

ANO N+25

Data	Descrição lançamento	Débito	Crédito
xx/xx/N+25	Pela venda da rolaria proveniente do 2º desbaste para a indústria de serração e carpintaria 11/12/21 – Total da Fatura 714x – Vendas – A.B. 24331xx – Iva liquidado	56.179	45.674 10.505
31/12/N+25	Pelo reconhecimento da Variação nos Inventários da Produção decorrente das vendas realizadas 734x – A.B. 3722 – A.B. – produção (plantas)	45.674	45.674
31/12/N+25	Reconhecimento do aumento do justo valor do Ativo Biológico: 3722 – A.B. – produção (plantas) 774x – A.B. – produção (plantas)	11.901,98	11.901,98

Os pressupostos do Exercício N+25 são idênticos aos do Exercício N+15, apenas se alterando os valores em questão.

Variação do J.V (Exercício N+25) = 164.594,21 – (198.366,23 – 45.674,00) = 11.901,98

Estimativa de Fluxos de Caixa para plantação de 20 há atualizada pelo efeito da inflação							
Ano	Descrição	Produção m3		Gasto	Rendimento	Fluxos de Caixa	Fluxos de Caixa atualizados
		Rolaria	Madeira				
24				0,00 €	0,00 €	0,00 €	198.366,23 €
25	2º Desbaste	1020	180	0,00 €	45.674,00 €	45.674,00 €	164.594,21 €

ANO N+35

Data	Descrição lançamento	Débito	Crédito
xx/xx/N+35	Pela venda da rolaria proveniente do 3º desbaste para a indústria de serração e carpintaria 11/12/21 – Total da Fatura 714x – Vendas – A.B. 24331xx – Iva liquidado	92.983	75.596 17.387
31/12/N+35	Pelo reconhecimento da Variação nos Inventários da Produção decorrente das vendas realizadas 734x – A.B. 3722 – A.B. – produção (plantas)	75.596	75.596
31/12/N+35	Reconhecimento do aumento do justo valor do Ativo Biológico: 3722 – A.B. – produção (plantas) 774x – A.B. – produção (plantas)	16.684,71	16.684,71

Os pressupostos do Exercício N+35 são idênticos aos do Exercício N+25, apenas se alterando os valores em questão.

Variação do J.V (Exercício N+35) = 219.167,16 – (278.078,45 – 75.596,00) = 16.684,71

Estimativa de Fluxos de Caixa para plantação de 20 há atualizada pelo efeito da inflação							
Ano	Descrição	Produção m3		Gasto	Rendimento	Fluxos de Caixa	Fluxos de Caixa atualizados
		Rolaria	Madeira				
34				0,00 €	0,00 €	0,00 €	278.078,45 €
35	3º Desbaste	900	600	0,00 €	75.596,00 €	75.596,00 €	219.167,16 €

ANO N+45

Data	Descrição lançamento	Débito	Crédito
xx/xx/N+45	Pela venda da rolaria proveniente do corte final para a indústria de serração e carpintaria 11/12/21 – Total da Fatura 714x – Vendas – A.B. 24331xx – Iva liquidado	482.769	392.495 90.274
31/12/N+45	Pelo reconhecimento da Variação nos Inventários da Produção decorrente das vendas realizadas 734x – A.B. 3722 – A.B. – produção (plantas)	392.495	392.495
31/12/N+45	Reconhecimento do aumento do justo valor do Ativo Biológico: 3722 – A.B. – produção (plantas) 774x – A.B. – produção (plantas)	22.216,70	22.216,70

No Exercício N+45 procede-se ao corte final da plantação.

Para além do reconhecimento do rendimento proveniente da venda e da variação negativa dos inventários da produção, é ainda necessário reconhecer a variação do justo valor do ativo biológico ocorrida até ao momento do corte final.

$$\text{Variação do J.V (Exercício N+35)} = 0 - (370.278,30 - 392.495,00) = 22.216,70$$

Estimativa de Fluxos de Caixa para plantação de 20 há atualizada pelo efeito da inflação							
Ano	Descrição	Produção m3		Gasto	Rendimento	Fluxos de Caixa	Fluxos de Caixa atualizados
		Rolaria	Madeira				
44				0,00 €	0,00 €	0,00 €	370.278,30 €
45	Corte Final	500	5000	0,00 €	392.495,00 €	392.495,00 €	

Nota Final:

No âmbito da resolução do caso prático não foi abordada a problemática do reconhecimento dos Subsídios e Apoios do Governo quando enquadrados na NCRF 17.

Com efeito, esta problemática prende-se mais com a necessidade de cumprir com critérios de reconhecimento já abordados neste trabalho, do que com o processo contabilístico de reconhecimento, vulgo, lançamento contabilístico.

Não obstante, deixo aqui uma pequena abordagem aos efeitos na resolução do caso prático.

Assim, se a entidade conseguisse fiavelmente mensurar os fluxos de caixa decorrentes do subsídio ou apoio do governo a receber para fazer face ao ativo biológico em questão, deveria:

- Incluir essa estimativa no quadro de fluxos de caixa como Rendimento
- Atualizar esse fluxo de caixa ao momento presente em função da data de reconhecimento

Este procedimento iria aumentar o justo valor do ativo biológico apurado no caso prático.

Para além do efeito nos cálculos auxiliares, no momento do reconhecimento do subsídio ou apoio do governo, deveria proceder ao seguinte lançamento contabilístico:

ANO N+xxx

Data	Descrição lançamento	Débito	Crédito
xx/xx/N+xx	Pela reconhecimento do subsídio ou apoio do governo 278xx – Valor do subsídio 75x – Valor do subsídio	yyy,yyy €	yyy,yyy €
xx/xx/N+xx	Pelo recebimento do subsídio ou apoio do governo 12 – Valor recebido 278xx – Valor recebido	yyy,yyy €	yyy,yyy €

7 Bibliografia

Livros

Casais, D., Farinha, J., SNC e as pme – Casos Práticos, Texto Editores, Lda., 2010

Gomes, J., Pires, J., Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática, Vida económica, 2010, 3ª edição

Morais, A., Lourenço, I., Aplicação das Normas IASB em Portugal, Publisher Team, 2005

Mota, A., Barroso, C., Nunes, J., Ferreira, M., Finanças Empresarias – Teoria e Prática, Publisher Team, 2006, 2ª edição

Rodrigues, J., *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto Editora, 2010.

Silva, E. Sá, Normas Internacionais de Contabilidade Abordagem Teórica e Prática, Vida Económica, 2004

Outras publicações

Azevedo, G. (Setembro de 2010). "Os ativos biológicos de produção estão sujeitos a depreciação?" *Revista TOC - 126* , pp. 26-29.

Aviso n.º 15655/2009, D.R. n.º 173, IIª série, de 7 de Setembro

Costa, N. (Janeiro/Março de 2011). "Agricultura – Implicações contabilísticas e de auditoria". *Revisores e Auditores - 52* , pp. 38-53.

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

Mendes, C. (Abril/Junho de 2010). "Enquadramento Normativo dos Ativos Biológicos e suas Problemáticas: uma análise comparativa". *Revisores e Auditores - 49* , pp. 32-39.

Oliveira, Ângelo Carvalho e outros, "Manual de boas práticas florestais para o pinheiro bravo", edição Centro Pinus, 1999.

SITOC – Sistema de Informação do TOC, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

Websites

<http://www.gpp.pt/sima.html>, consultado em Dezembro de 2012

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/circ_rep/irc18.htm, consultado em 02-01-2013