



**Daniela Cerqueira da
Cunha**

**Ativos Biológicos: Efeito da Dimensão da
Empresa na Opção Normativa**



**Daniela Cerqueira da
Cunha**

**Ativos Biológicos: Efeito da Dimensão da
Empresa na Opção Normativa**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade no ramo de Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo, Professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Ao meu namorado.

A minha família.

Aos meus amigos.

o júri

presidente

Prof. Doutor João Francisco Carvalho de Sousa
Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

arguente

Doutora Ana Maria Alves Bandeira
Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

orientador

Prof. ^a Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo
Professora Adjunta da Universidade de Aveiro

agradecimentos

À minha orientadora, Professora Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo o meu grato agradecimento pela disponibilidade, recetividade, apoio, incentivo e empenho em todos os momentos na elaboração da presente dissertação.

Um agradecimento muito especial ao Professor Gilberto de Carvalho Fernandes por todo o seu apoio e colaboração ao longo deste trabalho.

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro e a todos os professores que fizeram parte de todo o meu percurso académico.

Quero também manifestar o meu agradecimento à Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas pela disponibilidade no lançamento do questionário, e de forma mais abrangente a todas as empresas que colaboraram na realização das entrevistas, que foram fundamentais na realização da dissertação.

Um particular agradecimento ao meu namorado Paulo Jorge, pelo apoio incondicional e incentivo, bem como à minha família pelo tempo que lhes privei.

À Joana, à Marta, à Patrícia, à Sofia e à Sónia pelo incentivo, apoio e coragem manifestados nos momentos de mais ansiedade.

palavras-chave

Agricultura, Ativos Biológicos, Microentidades, NCRF 17, NCRF-PE, Produtos Agrícolas, SNC, Subsídios Governamentais.

resumo

A atividade agrícola abrange uma escala diversa de atividades, com influência significativa na economia Portuguesa. Estas, com características comuns entre elas e muito distintas das atividades fora deste âmbito. A atividade agrícola sofre um processo de transformação biológica, que constantemente podem alterar o tratamento contabilístico dos ativos biológicos.

A existência de um mercado ativo pode ser a solução para algumas situações. Contudo, o justo valor pode não ser fielmente mensurado. A própria dimensão da empresa condiciona o tratamento a aplicar, ajustando as normas às suas características, originando assim um diferente tratamento contabilístico e fiscal.

Para indagar esta problemática, propomo-nos na presente dissertação estudar a influência da dimensão das empresas na adoção das normas e na interpretação dos paradigmas associados a problemáticas contabilísticas no âmbito da atividade agrícola.

Para o efeito, realizámos um conjunto de entrevistas e de questionários a vários responsáveis financeiros de empresas agrícolas, procedendo depois à análise descritiva dos resultados.

De entre as principais conclusões desta investigação salientamos que a escolha voluntária no normativo está associada às características das empresas. Sendo que, as empresas com características de microentidades tendem a adotar a NC-ME, as empresas com características de pequenas entidades tendem a adotar a NCRF-PE, já as médias e as grandes empresas usam por obrigação a NCRF 17.

keywords

Agriculture, Biological Assets, Microentities, NCRF 17, NCRF–PE, Agricultural Products, SNC, Government Grants.

abstract

The agricultural activity covers a diverse range of activities, with significant influence in the Portuguese economy. These ones, with common characteristics among them and very distinct from the activities outside this scope.

The agricultural activity undergoes a process of biological transformation, which can constantly change the accounting treatment of the biological assets.

The existence of an active market may be the solution for some situations. However, the fair value can not be reliably measured. The sheer size of the company determines the treatment to be applied by adjusting the rules to their characteristics, originating a different accounting and tax treatment.

To investigate this issue, we propose ourselves in this thesis to study the influence of companies size on the adoption of standards and in the interpretation of paradigms associated with accounting issues within the agricultural activity.

To this end, we conducted a series of interviews and questionnaires to various financial officers of agricultural enterprises, proceeding then to the descriptive analysis.

Among the key findings of this research we stress that the voluntary choice in the normative is linked to the characteristics of the firms. The companies with characteristics of micro entities tend to adopt NC - ME, the companies with characteristics of small entities tend to adopt NCRF–PE, the medium and large companies use, per requirement, NCRF 17.

SIGLAS E ACRÓNIMOS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAE – Classificação das Atividades Económicas

CE – Comissão Europeia

CIRC – Código do Imposto Sobre as Pessoas Coletivas

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e Mercadorias Consumidas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DC – Diretriz Contabilística

DF – Demonstrações Financeiras

EM – Estado Membro

FEADER - Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural

FEAGA - Fundo Europeu Agrícola de Garantia

FIA – Fiji Institute of Accountants

FIFO – First in first Out

IAS –International Accounting Standard

IASB – International Accounting Standards Board

ICANZ – Institute of Chartered Accountants of Zimbabwe

ICMAP – Institute of Cost and Management Accountants in Pakistan

IFRIC - International Financial Reporting Interpretation Committee

IFRS – International Financial Reporting Standard

IIMC – Indian Institute of Management Calcutta

IMCP – Instituto Mexicano de Contadores Públicos

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC - Imposto Sobre as Pessoas Coletivas

JV – Justo Valor

NC - ME – Norma Contabilística para Microentidade

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

NCRF - PE – Norma Contabilística de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

NI – Normas Interpretativas

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

PME – Pequenas e Médias Empresas

POC – Plano Oficial de Contabilidade

RCE – Recomendação da Comissão Europeia

RLP – Resultado Líquido do Período

SAAJ –Security Analysts Association of Japan

SAC – Standards Advisory Council

SIMA – Sistema de Informação de Mercados Agrícolas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TB – Total de Balanço

TOC – Técnico Oficial de Contas

UE – União Europeia

UTA – Unidade de Trabalho Ano

VAB – Valor Acrescentado Bruto

VN – Volume de Negócios

ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS.....	IX
RESUMO	XI
ABSTRACT	XIII
SIGLAS E ACRÓNIMOS	XV
ÍNDICE GERAL.....	XVII
ÍNDICE DE FIGURAS.....	XXI
ÍNDICE DE GRÁFICOS	XXIII
ÍNDICE DE QUADROS.....	XXV
1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1 Enquadramento e justificação da investigação.....	1
1.2 Objetivos da investigação.....	3
1.3 Estrutura da dissertação.....	4
2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	5
2.1 Revisão Normativa.....	5
2.1.1 Normalização Contabilística.....	5
2.1.2 A Normalização na Atividade Agricultura.....	13
2.1.2.1 Evolução da contabilidade na agricultura.....	13
2.1.2.2 NCRF 17 - Agricultura.....	14
2.1.2.3 Norma Contabilística e de Relato Financeiro – Pequenas Empresas	23
2.1.2.4 Norma Contabilística - Microentidades.....	24
2.1.3 A agricultura e a fiscalidade.....	26
2.2 Revisão da literatura.....	28
3. METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO.....	35
3.1 Objetivos do estudo.....	36
3.2 Metodologia de recolha de dados.....	36

3.2.1	Entrevista.....	37
3.2.1.1	Objetivos específicos	38
3.2.1.2	Seleção e caracterização da amostra	39
3.2.1.3	Processo de recolha de dados.....	40
3.2.1.4	Tratamento e modelo de análise de dados	40
3.2.2	Questionário	41
3.2.2.1	Objetivos	42
3.2.2.2	Descrição da população em estudo e identificação da amostra	42
3.2.2.3	Recolha de dados	43
3.2.2.4	Tratamento e modelo de análise de dados	44
4.	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	45
4.1	Análise baseada nos resultados das entrevistas	45
4.1.1	Identificação	45
4.1.2	Enquadramento.....	46
4.1.2.1	Normativo utilizado	47
4.1.3	Análise da sensibilidade da NCRF 17	51
4.1.3.1	Processamento dos produtos agrícolas após colheita.....	52
4.1.3.2	Sistema de Informação de Mercados Agrícolas.....	53
4.1.3.3	Fiabilidade do JV	55
4.1.3.4	Bens utilizados na produção	57
4.1.3.5	Tratamento contabilístico.....	57
4.1.3.6	Resultados não realizados incluídos nos resultados.....	63
4.1.3.7	Subsídios do Governo na Atividade Agrícola	65
4.2	Análise baseada nos resultados dos questionários.....	66
4.2.1	Enquadramento.....	66
4.2.2	Análise da sensibilidade da NCRF 17	69

4.2.2.1	Influência da dimensão na adoção voluntária de determinada norma	70
4.2.2.2	Influência da adoção da NCRF 17 nos resultados	79
4.2.2.3	Nível de divulgação com a adoção da NCRF 17	80
4.2.2.4	Influência da dimensão em questões problemáticas da NCRF 17	82
5.	CONCLUSÃO	91
6.	LIMITAÇÕES DO ESTUDO	97
7.	POSSÍVEIS DESENVOLVIMENTOS DE ESTUDOS	99
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	101
	Anexo 1	107
	Anexo 2	113
	Anexo 3	117
	Anexo 4	125
	Anexo 5	133

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos.....	17
Figura 2: Distinção entre ativos biológicos de produção e os ativos biológicos consumíveis.	20
Figura 3: Âmbito da NCRF 17 – Subsídios ao Governo.....	21
Figura 4: Reconhecimento e mensuração – NCRF-PE	24
Figura 5: Reconhecimento e mensuração – NC-ME.....	25

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Enquadramento por setor de atividade agrícola e localização	67
Gráfico 2: Enquadramento por volume de negócios e número de trabalhadores.....	68
Gráfico 3: Motivos associados à opção por um normativo	74
Gráfico 4: Opinião dos TOC sobre o JV apresentado no SIMA	84
Gráfico 5: Opinião dos TOC sobre o tratamento diferenciado dos subsídios relacionados com a agricultura	89

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1: Normalização contabilística	9
Quadro 2 : Quadro resumo das entidades e da norma associada	12
Quadro 3: Âmbito da NCRF 17	15
Quadro 4: Divulgações mínimas exigidas pela NCRF 17.....	22
Quadro 5: Identificação dos entrevistados	41
Quadro 6: Caracterização da amostra.....	43
Quadro 7: Classificação das empresas entrevistadas segundo a RCE	46
Quadro 8: Classificação das empresas entrevistadas segundo a Lei nº20/2010, de 23/8.....	46
Quadro 9: Classificação das empresas segundo a CAE	46
Quadro 10: Normativo Utilizado.....	47
Quadro 11: Resumo das respostas dos entrevistados que utilizam a norma para ME	59
Quadro 12: Resumo das respostas dos entrevistados que utilizam a NCRF - PE.....	61
Quadro 13: Resumo das respostas dos entrevistados que utilizam a NCRF 17.....	62
Quadro 14: Normativo Utilizado.....	70
Quadro 15: Conhecimento do tratamento preconizado na NCRF 17.....	70
Quadro 16: Seleção do normativo utilizado pela amostra.....	71
Quadro 17: Proporção da seleção do normativo em função da dimensão	72
Quadro 18: Proporção dos motivos para adoção do normativo em função do normativo utilizado.....	75
Quadro 19: Opinião dos TOC sobre a concordância da divisão das entidades para efeitos contabilísticos	76
Quadro 20: Opinião dos inquiridos sobre a atual divisão das empresas em função do normativo utilizado	77
Quadro 21: Opinião dos inquiridos sobre a atual divisão das empresas em função da atividade desenvolvida	78
Quadro 22: Opinião dos TOC sobre se a adoção da NCRF influencia o aumento dos resultados das empresas	79
Quadro 23: Frequência de respostas dos inquiridos que utilizam a NCRF 17.....	80
Quadro 24: Influência da NCRF 17 no nível de divulgação	81
Quadro 25: Frequência da qualidade e quantidade da divulgação	82
Quadro 26: Opinião dos TOC sobre a aplicação da NCRF 17 apenas até ao ponto de colheita	83

Quadro 27: Influência de diversos fatores na determinação e fiabilidade do JV	85
Quadro 28: Opinião dos TOC sobre o reconhecimento dos bens utilizados da produção	86
Quadro 29: Reconhecimento do nascimento de ativos biológicos.....	87
Quadro 30: Reconhecimento da aquisição de ativos biológicos	87
Quadro 31: Opinião dos TOC sobre a afetação dos resultados não realizados ao resultado do período	88

1. INTRODUÇÃO

1.1 Enquadramento e justificação da investigação

A realidade económica atual é caracterizada pela complexidade das operações comerciais e pela constante alteração de normas e de legislação, associadas às necessidades das empresas Portuguesas e do Mundo. A internacionalização das empresas é urgente, a existência de mercados estáveis e/ou rentáveis são cada vez menos e a crise económica está presente e cada vez mais nos países Europeus.

Com as alterações e desenvolvimentos que decorrem deste contexto, a informação financeira a prestar é cada vez mais complexa e exige-se à Contabilidade a capacidade de responder às necessidades de um vasto conjunto de utilizadores com vários interesses (Azevedo A. , 2011).

Em Portugal o aparecimento do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) foi criado sobretudo devido a uma necessidade de convergência para as orientações europeias e contribuiu para uma abertura à competitividade das empresas portuguesas e consequentemente à Economia Portuguesa.

A agricultura, tal como outras atividades económicas, vivem hoje ao ritmo da mudança e da globalização, nomeadamente nas normas que determinam as regras de base do seu funcionamento (Pinto, 2011).

Contudo, a atividade agrícola não pode ser vista como um setor homogéneo, com características padronizadas, em que todas as áreas têm a mesma situação, as mesmas necessidades e as mesmas oportunidades.

Ao contrário do que acontece com quase todas as outras atividades económicas, a agricultura trabalha com seres vivos com ritmos biológicos específicos e profundamente exposta a fatores instáveis de natureza económica e climática, praticada em contextos estruturais muito diferentes uns dos outros.

Segundo os dados divulgados e atualizados pelo INE em 23 de maio de 2011 no Anuário Estatístico de Portugal - 2011, sobre Recenseamento Agrícola 2009 (INE), verificamos que as explorações agrícolas ocupam cerca de 3,7 milhões de hectares em área, cerca de 40,0% da área geográfica do país, estando recenseadas 304 mil explorações agrícolas, sendo a zona geográfica do Norte do país aquela que apresenta maior número de explorações.

Quadro 1: Explorações agrícolas (N.º) por Localização geográfica

Localização geográfica (NUTS - 2002)	Explorações agrícolas (N.º) por Localização geográfica (NUTS - 2002); Decenal	Superfície agrícola utilizada (ha) por Localização geográfica (NUTS - 2002); Decenal
	Período de referência dos dados	Período de referência dos dados
	2009	2009
	N.º	ha
Portugal	303.867	3.668.145
Continente	276.776	3.542.305
Norte	110.578	644.027
Centro	104.607	570.003
Lisboa	7.524	87.588
Alentejo	41.720	2.152.389
Algarve	12.347	88.297
Região Autónoma dos Açores	13.511	120.412
Região Autónoma da Madeira	13.580	5.428

Fonte: INE – Recenseamento Agrícola 2009

O tecido empresarial português é composto por explorações agrícolas de várias dimensões, sendo as de reduzida dimensão as que têm mais peso uma vez que são em maior número. As empresas de pequena dimensão são caracterizadas por apresentarem condições estruturais desfavoráveis, níveis de qualificação profissional de baixo nível e com pouca capacidade de gestão, sendo as de grande dimensão associadas a estruturas mais favoráveis, com melhores níveis de qualificação profissional e capacidade de gestão empresarial, sendo os seus resultados em termos de rendimentos superiores à média do país (Silva e Franco, 2011).

Em termos de normalização contabilística, no âmbito do SNC foram criadas normas específicas para as microentidades, pequenas entidades e grandes entidades, tendo em

consideração as suas necessidades e exigências. A Lei 35/2010, de 2 de setembro traz consigo uma norma mais reduzida e específica aplicável às entidades com características de microentidades.

Na agricultura sendo as características tão acentuadas nas diferentes dimensões das explorações e sendo a própria agricultura uma área heterogénea (Azevedo,2005), a norma adotada pelas entidades influenciará a informação apresentada contabilisticamente e consequentemente a nível fiscal, conforme refere o preâmbulo do Decreto - Lei nº36 - A/2011 de 9 de março.

1.2 Objetivos da investigação

Face à necessidade de perceber a realidade atual da atividade agrícola e dos seus paradigmas, os principais objetivos da nossa dissertação consistem no estudo, com um carácter exploratório, da influência da dimensão das empresas na adoção voluntária das normas contabilísticas. Por outro lado, pretende-se averiguar se a adoção do justo valor conduz a um aumento do resultado das empresas agrícolas, e se a adoção do SNC influencia o nível da divulgação da informação. Pretendemos também analisar a opinião que os diferentes utilizadores da informação financeira têm sobre questões problemáticas relacionadas com a NCRF 17, tentando perceber se a dimensão da empresa influencia essa opinião.

Desta forma, podemos resumir os objetivos principais nos seguintes pontos:

- A. Analisar a influência da dimensão da empresa na adoção voluntária de determinada norma, na atividade agrícola;
- B. Analisar a opinião dos preparadores da informação financeira, das empresas agrícolas com várias dimensões relativas a questões problemáticas relacionadas com a NCRF 17 e perceber se a dimensão influenciou ou não as várias opiniões.
- C. Conhecer se os preparadores da informação financeira consideram que a utilização da NCRF 17 e consequente adoção do justo valor conduz a um aumento do resultado das empresas;
- D. Perceber se a adoção do SNC, mais especificamente a adoção da NCRF 17, influencia o nível de divulgação da informação.

Por ser um estudo atual que incide sobre o que é, do nosso ponto de vista, uma questão fundamental no processo contabilístico das empresas agrícolas e muito oportuno no atual contexto económico, consideramos que a presente dissertação poderá constituir um modesto contributo para o aprofundamento desta temática.

Importa, contudo, sublinhar que, dada a natureza exploratória do nosso estudo, não é nosso objetivo apresentar soluções acabadas, mas antes dar o nosso contributo para uma melhor compreensão e aplicação destas matérias. Propomo-nos com o presente estudo refletir sobre os conceitos, equacionando hipóteses e antecipar algumas respostas que se nos afiguram possíveis no atual quadro de referência contabilístico. Pretendemos, assim, contribuir para uma investigação, que se quer de maior dimensão e profundidade, sobre uma temática que é fundamental na Contabilidade Agrícola.

1.3 Estrutura da dissertação

Além da introdução e da conclusão, a presente dissertação encontra-se estruturada em três capítulos. No primeiro capítulo apresentamos as necessidades sentidas em termos de harmonização contabilística, o enquadramento teórico e a revisão da literatura, na qual referenciamos alguns contributos de diferentes autores sobre as diferentes matérias abordadas no presente estudo.

O segundo e o terceiro capítulos estão reservados para o estudo empírico efetuado através da realização de entrevistas e do questionário. No segundo capítulo, após efetuarmos uma caracterização genérica do tipo de estudo realizado e a definição dos seus objetivos, gerais e específicos, identificam-se as orientações metodológicas, justificando-se a opção tomada em termos de instrumento de recolha de informação e seleção da amostra, o processo de recolha de dados e o modelo seguido para o seu tratamento e análise. No terceiro capítulo apresentamos e analisamos os dados recolhidos das entrevistas e dos questionários, e interpretamos os resultados obtidos.

Por fim, apresentamos as principais conclusões de toda a investigação realizada, bem como as dificuldades e constrangimentos inerentes ao estudo em si, assim como os possíveis desenvolvimentos futuros.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1 Revisão Normativa

Neste capítulo pretende-se realçar os aspetos importantes que desencadearam o desenvolvimento normativo da contabilidade, especificamente da Contabilidade Agrícola, bem como realçar de que forma o SNC afeta o tecido empresarial Português neste setor.

O SNC é constituído por vinte e quatro normas contabilísticas de relato financeiro, entre as quais aparece a NCRF 17 - Agricultura. As empresas do ramo agrícola, como regra geral devem utilizar a NCRF 17, ou a NCRF-PE a qual, pode ser adotada pelas empresas que se enquadrem nas características de pequenas entidades. Para além destas normas, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) trouxe mais tarde uma norma contabilística para microentidades, empresas de menor dimensão, que veio satisfazer as exigências específicas e reduzidas deste grupo de entidades.

2.1.1 Normalização Contabilística

Diversidade Contabilística e a Necessidade de Harmonização

O meio envolvente está em constante transformação, desempenhando um papel fundamental no desenvolvimento da economia. De igual modo a contabilidade tem acompanhado esse crescimento tanto a nível nacional como internacional, com vista a melhorar a informação financeira.

Em tempos, cada um fazia contabilidade à maneira que entendia ser a mais adequada, o que implicava a existência de muitas formas de preparação. Com a revolução industrial e a expansão económica a nível mundial, começaram a surgir os primeiros grupos de empresas e a necessidade de uma contabilidade mais elaborada, tendo em vista melhorar o relato financeiro, face às necessidades financeiras dos acionistas, credores, financiadores, entre outros. Para colmatar esta necessidade, surgiu um conjunto de princípios, os denominados princípios de contabilidade geralmente aceites (PCGA)¹. Contudo, apesar deste conjunto de princípios, a contabilidade continuava a ser diferente de país para país, adotando-se a

¹ De uma forma geral, são os princípios contabilísticos previstos no POC (POC/77 e POC/89) e que, com o SNC, passaram a ser identificados como “pressupostos subjacentes” ou como “caraterísticas qualitativas” (Guimarães, 2011).

contabilidade na base de caixa para fins fiscais e na base do acréscimo para fins comerciais (Rodrigues, 2009).

Atualmente existem dois grupos de países, os países do direito romano onde as entidades financiam-se maioritariamente através de recursos externos, exercendo a fiscalidade muita influência com leis pormenorizadas e os países do direito comum onde a maioria dos recursos das entidades são próprios, exercendo a fiscalidade pouca influência na contabilidade.

Portugal enquadra-se no direito romano, sendo a informação financeira direcionada para o estado e para a banca (Marques e Rodrigues, 2008/2009), sendo os demais utentes da informação prejudicados pelo facto dos seus interesses não serem levados em conta na elaboração das demonstrações financeiras (Rodrigues, 2009) uma vez que estas, são elaboradas principalmente pelas regras fiscais. Contudo, é nítido que a partir de determinado momento, passou a existir uma aproximação clara entre as normas contabilísticas e o direito fiscal, como referiu Jesus (2011).

Já a nível internacional os obstáculos relacionavam-se com a necessidade das empresas se expandirem e verem-se confrontadas com diferentes contabilidades, princípios e regras sobre a mesma temática, pondo em causa a credibilidade e comparabilidade do seu relato financeiro. Estas diferenças têm sido atenuadas através das impressionantes tentativas efetuadas pelo *International Accounting Standards Board* e pela União Europeia (UE) (Nobes e Parker, 2008). A implementação de normas internacionais tem o objetivo de promover a comparabilidade da informação financeira a nível internacional (Teixeira e Silva, 2009). Contudo, segundo Teixeira (2009, p.169) a comparabilidade da informação financeira “*depende não apenas da existência de um único conjunto de normas de contabilidade, mas, igualmente, da interpretação consistente dessas normas nos diferentes países*”. As *International Financial Reporting Standard* (IFRS) têm de preencher esta necessidade de harmonização, porque o seu objetivo é a criação de informação financeira verdadeira, comparável e transparente, de modo a que as demonstrações financeiras auxiliem o aumento do comércio entre fronteiras (Alves e Antunes, 2011).

Em Portugal, apesar da grande evolução que surgiu no último século, a execução da prática contabilística ainda continua a realizar-se com base em factos passados, com a utilização do método do custo histórico. “*A adoção do método do custo histórico constitui outra*

importante limitação da contabilidade”, porque coloca dificuldades na interpretação da informação financeira (Rodrigues, 2009, p.13).

Para além destas limitações a contabilidade acarreta outra limitação que advém das próprias falhas, a designada ”contabilidade criativa²”. Apesar de muitas vezes solucionar alguns problemas, também pode constituir falta de valores éticos e morais dos gestores e dos profissionais contabilistas que a praticam (Santos e Grateron, 2003).

Contudo, não só a contabilidade constitui um entrave à harmonização contabilística, a própria mentalidade dos gestores que se caracteriza na sua maioria por carência de formação adequada, a insuficiente prospeção das empresas nos mercados de trabalho, os reduzidos meios de financiamento e as próprias políticas administrativas das instituições envolvidas nas empresas, nomeadamente as alterações ao regime dos bens em circulação (Decreto-Lei nº198/2012) e mais especificamente na atividade agrícola, a revogação da isenção prevista no nº33 do art.º 9 do CIVA (Lei nº66-B/2012 de 31 de dezembro, 2012), são um entrave à harmonização.

Harmonização Contabilística na União Europeia

A internacionalização e a globalização das economias, entre outros fatores, fizeram com que os processos conducentes à obtenção da comparabilidade das demonstrações financeiras se desenvolvessem internacionalmente com um carácter de urgência.

Na UE o processo de harmonização³ teve origem em 1970, com a introdução das diretivas comunitárias na legislação nacional em cada estado membro. As diretivas comunitárias visavam harmonizar o conteúdo das contas anuais das empresas individuais, das contas consolidadas, das contas anuais e consolidadas dos bancos e outras instituições financeiras e também das contas anuais e consolidadas das empresas seguradoras. Contudo, as diretivas mostraram-se ineficientes no seu proposto (Cunha, 2009).

Assim, em 2001, a UE entrou num processo de reestruturação que ditou uma estrutura baseada nos seguintes órgãos:

- Standards Advisory Council (SAC), a quem cabe a definição de prioridade para as novas normas;

² Utilização de técnicas para influenciar a informação financeira, de forma a obter o resultado pretendido (Rodrigues, 2009).

³ Segundo Nobes e Parker (1998), harmonização contabilista é um processo de aumento da comparabilidade das práticas contabilísticas estabelecendo-se limites ao seu grau de variação.

- International Accounting Standard Board (IASB), que tem por objetivo elaborar e publicar normas de contabilidade, bem como promover a sua aceitação;
- International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), que é responsável pela preparação das interpretações às normas.

A reestruturação resultou na publicação de um regulamento nº1606/2002/CE que estipula que, a partir de 2005, as sociedades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-membro, deverão elaborar as contas consolidadas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), e que os Estados-membros podem permitir ou exigir que as contas anuais das sociedades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado em qualquer Estado-membro, bem como as contas consolidadas e individuais das sociedades cujos títulos não sejam negociados publicamente, sejam elaboradas em conformidade com as NIC.

Normalização Contabilística em Portugal

A normalização⁴ contabilística em Portugal é regulada por quatro entidades:

- Banco de Portugal que regula as instituições financeiras;
- Instituto de Seguros de Portugal que regula as empresas seguradoras;
- Comissão de Normalização Contabilística que regula as empresas comerciais, industriais e outras entidades, bem como o setor público⁵;
- Comissão do mercado de valores mobiliários que pode estabelecer normas contabilísticas específicas para as entidades com valores negociados em bolsa, embora esteja sujeita a audição prévia das demais entidades normalizadoras (Rodrigues, 2009).

A existência de várias entidades reguladoras faz com que a contabilidade não siga um único “caminho”, sendo a existência de um só regulamentador uma solução que deverá ser seguida para aumentar a comparabilidade da informação financeira (Rodrigues, 2009).

Em 2009 apareceu o SNC, através do Decreto-Lei n.º158/2009, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010, substituindo o POC e legislação complementar. O POC foi aprovado

⁴ Nobes e Parker (1998) definem normalização contabilística como algo que aponta para a uniformidade.

⁵ Extinção da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública com o Decreto-Lei n.º134/2012 de 29 de junho.

pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro que criou também a CNC⁶ (Pires, Santos, Fernandes, e Morgado, 2007). O objetivo do SNC é a aproximação ao modelo IASB adotado pela UE, baseando-se em princípios e não em regras (Rodrigues, 2009). Segundo o Decreto-Lei n.º158/2009, de 13 julho:

A normalização contabilística nacional deverá aproximar-se, tanto quanto possível, dos novos padrões, por forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as diretivas e regulamentos em matéria contabilística da UE, sem ignorar, porém, as características e necessidades do tecido empresarial português.

Para melhor percebermos o nível de aplicação da normalização contabilística apresentamos no quadro 1 um resumo mais esquemático:

Quadro 1: Normalização contabilística

1º Nível - IAS/IFRS (UE)

Obrigatório		Por opção		
Entidades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado de um EM	Entidades com valores mobiliários admitidos à negociação não incluídas no âmbito das consolidadas	Entidades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado de um EM	Entidades obrigadas a aplicar o SNC (deve manter-se no mínimo 3 exercícios)	
Contas consolidadas	Contas individuais (por força do regulamento CMVM 11/2005)	Contas individuais das entidades incluídas no âmbito das consolidadas que por obrigação aplicam as NIC. Ficando sujeitas a certificação legal de contas	Contas consolidadas, desde que sejam objeto de certificação legal de contas	Contas individuais das entidades incluídas no âmbito das consolidadas das que optaram pelas NIC. Ficando sujeitas a certificação legal de contas

⁶ O CNC é um organismo tecnicamente independente, que tem por objetivos emitir normas contabilísticas e estabelecer procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza.

2º Nível – SNC

Entidades obrigadas a aplicar o SNC:

- Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC);
- Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- Empresas públicas;
- Cooperativas;
- Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- Outras entidades, tal como previsto no nº2 do art.º3º do DL 158/2009, de 13 de julho.

3º Nível – NCRF - PE

Modelo Pequenas Entidades⁷ (Opção)

Entidades que não ultrapassem dois dos três limites seguintes, salvo quando as suas demonstrações financeiras estiverem, legal ou estatutariamente, sujeitas a certificação legal de contas:

- Total de balanço: 1 500 000€
- Total de vendas líquidas e outros rendimentos: 3 000 000€
- Nº de trabalhadores empregados em média no exercício: 50

Exceções ao SNC:

- Entidades sujeitas a supervisão do banco de Portugal, do Instituto de Seguros de Portugal e da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários;
- As pessoas que, exercendo a título principal qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos 3 anos um volume de negócios superior a 150 000€.

Fonte: Adaptado de Rodrigues(2009, p.21)

Microentidades

À luz do Decreto-Lei nº36-A/2011, Microentidades são as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites:

- Total do balanço: 500 000€;

⁷ Modelo alterado pela Lei n.º20/2010, de 23 de agosto.

- Volume de negócios: 500 000€;
- Nº médio de empregados durante o exercício: 5.

Para a apreciação destes limites, as empresas têm em consideração as demonstrações financeiras do exercício anterior, exceto na determinação do regime contabilístico a aplicar no ano da constituição, em que se consideram as previsões para esse exercício económico.

Segundo o nº1 do art.º3 do mesmo diploma “ *as microentidades ficam dispensadas das normas contabilísticas previstas no Decreto-lei nº158/2009, de 13 de Julho...* ”, contudo no seu nº2, afirma que as entidades, classificadas como microentidades, podem optar pela aplicação dessas mesmas normas. Nos casos em que não ultrapassem os limites, mas sejam obrigadas a certificação legal de conta ou integrem perímetros de consolidação, são obrigadas à aplicação do SNC ao abrigo dos art.º 6º e 8º do mesmo diploma.

Caso à data do balanço ultrapassem dois dos três limites em dois exercícios consecutivos imediatamente anteriores, deixam de poder aplicar a norma das microentidades para passarem a adotar outras normas. Quando as entidades aplicam outro regime e durante dois exercícios consecutivos imediatamente anteriores não ultrapassem dois dos três limites, ficam dispensados de aplicar as normas que aplicavam até então, para adotar a norma para microentidades (Almeida, Dias, Albuquerque, Carvalho e Pinheiro, 2012). No quadro 2 apresentamos um resumo das entidades, as normas emanadas por estas e as entidades sujeitas às normas.

Quadro 2 : Quadro resumo das entidades e da norma associada

IASB	NIC/IAS	Entidades cotadas, Sector Financeiro e Sector segurador
CNC	NCRF	Entidades sem títulos à negociação Contas consolidadas Contas Individuais
	NCRF-PE	Pequenas entidades (que não integrem Consolidação). Não sujeitas a Certificação legal de contas. Não ultrapassem dois dos limites: <ul style="list-style-type: none"> - Total balanço: 1 500 000€ - Total de rendimentos: 3 000 000€ - N° de trabalhadores: 50
	NC - ME	Microentidades (que não integrem consolidação) Não sujeitas a certificação legal de contas Não ultrapassem 2 dos limites no exercício anterior: <ul style="list-style-type: none"> - Total balanço: 500 000€ - Total de rendimentos: 500 000€ - N° de trabalhadores: 5

Fonte: Elaboração própria

Recomendação da Comissão Europeia (RCE)

A comissão das Comunidades Europeias, com vista à existência de um mercado único sem fronteiras internas, elaborou uma recomendação relativa à definição de pequenas e médias empresas, para que estas pudessem ser objeto de um tratamento baseado em regras comuns.

Neste sentido, a Recomendação da Comissão 2003/361/CE, de 6 de maio, define no art.2º do anexo a categoria das microempresas (ME), pequenas e médias empresas (PME) da seguinte forma:

- Pequena empresa: emprega menos de 50 pessoas e o volume de negócios anual ou balanço total não excede 10 milhões de euros;
- Microempresa: emprega menos de 10 pessoas e o volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

Dos limiares definidos para as PME, retira-se que uma grande empresa será aquela que emprega mais de 50 pessoas e o volume de negócios anual ou balanço total excede 10 milhões de euros.

2.1.2 A Normalização na Atividade Agricultura

O Homem e o mundo que o rodeia vivem em constante alteração, condicionando todo o meio envolvente, originando que este evolua no mesmo sentido.

A contabilidade tem mostrado essa evolução, desde a mais pequena necessidade de registo contabilístico ao mais amplo trabalho realizado com intuito de satisfazer as necessidades dos seus utilizadores. Este avanço contabilístico tem mostrado um grande impacto na contabilidade da atividade agrícola, que até então se mostrava escassa e longe de ser fidedigna. Contudo, com o aparecimento do SNC a contabilidade veio apresentar uma imagem mais comparável, relevante e útil na tomada de decisão (Rodrigues, 2009). Sendo a Agricultura uma atividade singular no que concerne às suas características, originou a adoção de uma norma específica para esta atividade, a NCRF 17, que teve por base a NIC 41 (Mendes, 2010). Enquanto, a maioria das atividades utiliza uma linguagem contabilística comum, a agricultura cinge-se por uma norma própria, com características particulares que a torna ainda mais complexa.

Para percebermos o âmbito da normalização contabilística na atividade agrícola, vamos apresentar uma pequena abordagem à normalização em Portugal.

2.1.2.1 Evolução da contabilidade na agricultura

Em 1977, nasceu o POC que apresentava uma conceção e estrutura que se adaptava com relativa facilidade à produção da informação requerida pelos utilizadores face ao que era apresentado pelas diretivas. Contudo, no que se refere à agricultura, pouco tratava.

O POC referia-se à agricultura apenas no que diz respeito aos critérios de valorimetria (POC § 5.3.13) “ *Quando nas explorações agrícolas, pecuniárias e silvícolas, a determinação do custo de produção acarreta encargos excessivos, o critério a adotar para valorização das existências produzidas será o valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro.*” Assim, o POC obrigava à aplicação do custo histórico, sendo a exceção o valor realizável líquido deduzido da margem normal do lucro.

Em relação à mensuração dos produtos agrícolas na data de colheita, o POC previa a utilização do custo de produção se a sua determinação não se tornar-se excessivamente onerosa. Se se verificasse esta onerosidade, aplicava-se o valor realizável deduzido da margem normal de lucro. Assim, face à inexistência de regras específicas para a agricultura, o POC era utilizado de forma subjetiva.

Fernandes e Azevedo (2008) consideraram que as disposições do POC “*se revelam manifestamente insuficientes, concretamente para reconhecer e mensurar as transformações dos ativos biológicos*”. Assim, a aproximação com as normas Europeias era cada vez mais uma necessidade.

Desta forma, face às insuficiências do normativo Português em vigor até 31 de dezembro de 2009, nomeadamente, a desatualização técnica em relação ao meio envolvente, o SNC apareceu para dar resposta ao normativo. O SNC traz várias alterações à prática contabilística, nomeadamente à introdução de novos conceitos como a imparidade, o justo valor (JV), os ativos biológicos, entre outros. E é nestes últimos, nos ativos biológicos, que a NCRF 17 se foca. A evolução do sistema contabilístico português decorreu, assim, no sentido da harmonização com as práticas recomendadas pelo *IASB*.

2.1.2.2 NCRF 17 - Agricultura

A NCRF 17 prescreve o tratamento contabilístico dos ativos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação, a mensuração inicial do produto agrícola no momento da colheita e a contabilização de subsídios governamentais relacionados com ativos biológicos.

É importante salientar que, sempre que na NCRF 17 existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adotadas pela União

Europeia através dos Regulamentos aplicados na sequência do Regulamento (CE) nº1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho (preâmbulo da NCRF 17).

Tal como a NIC 41 (IASB, 2003), a NCRF 17 também inicia com a apresentação dos principais conceitos relacionados com os ativos biológicos, nomeadamente os conceitos de atividade agrícola, ativo biológico, colheita, grupo de ativos biológicos, produto agrícola e transformação biológica (§ 6 da NCRF 17).

Nas definições gerais, a NCRF 17 § 9, destaca também o conceito de JV: *“quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou liquidado um passivo, entre partes conhecedoras e disposta a isso, numa transação em que nenhum relacionamento existe entre elas.”*

Sendo a norma delineadora sobre o seu âmbito, importa referir, à priori, que esta só trata os ativos biológicos e os produtos agrícola até ao momento da colheita, sendo o processamento do produto agrícola após colheita tratado por outras normas.

No quadro 3, identificam-se alguns exemplos de ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos resultantes de processamento após colheita.

Quadro 3: Âmbito da NCRF 17

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes de processamento após colheita
Vinhas	Uvas	Vinhos
Carneiros	Lã	Fio de lã, carpetes
Porcos	Carcaças	Chouriço

Fonte: Adaptado do § 5 da NCRF 17

Reconhecimento e mensuração

De acordo com o § 7 da NCRF 17, a atividade agrícola engloba uma diversidade de atividades com características desiguais que influenciam o seu reconhecimento e mensuração. Contudo, também é possível discernir um conjunto de características e premissas comuns entre elas, designadamente, a capacidade de alteração biológica dos

animais, a capacidade do homem gerir essas alterações e a capacidade de poderem ser mensuradas como uma função de gestão rotinada.

Antes mesmo de aplicar a NCRF 17 sobre o reconhecimento de um ativo biológico, devemos recorrer à Estrutura Conceptual no seu § 52 ao 58 para verificar se o ativo biológico cumpre com a definição de ativo, ou seja, se é um bem controlado pela empresa do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros (Rodrigues, 2009). Verificado o cumprimento, o ativo biológico pode ser reconhecido quando e só quando a empresa “controle o ativo⁸ como consequência de acontecimentos passados”, “seja provável que benefícios económicos⁹ associados ao activo fluirão para a entidade” e “o justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado” (§ 11 da NCRF 17). Segundo o § 31 da NCRF 17, o JV do ativo torna-se fiavelmente mensurado quando exista um mercado ativo ou quando se verifiquem situações recentes que permitam determinar com certa razoabilidade o preço do ativo através de outros semelhantes, com as determinadas adaptações.

Assim, a norma no seu § 13 estabelece que no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, os ativos biológicos devem ser mensurados pelo seu JV menos o custo estimado no ponto-de-venda, exceto nos casos em que o JV não pode ser fiavelmente estimado, podendo ser refutado apenas no reconhecimento inicial¹⁰. Quando tal acontece, a mensuração é efetuada pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade. Relativamente à mensuração dos produtos agrícolas colhidos dos ativos biológicos, estes devem ser mensurados pelo JV menos os custos estimados no ponto-de-venda¹¹, no momento da colheita. Os custos estimados no ponto de colheita serão o custo do produto resultante de processamento após colheita, aquando da aplicação da NCRF 18 – Inventários, conforme esquematizado na figura 1.

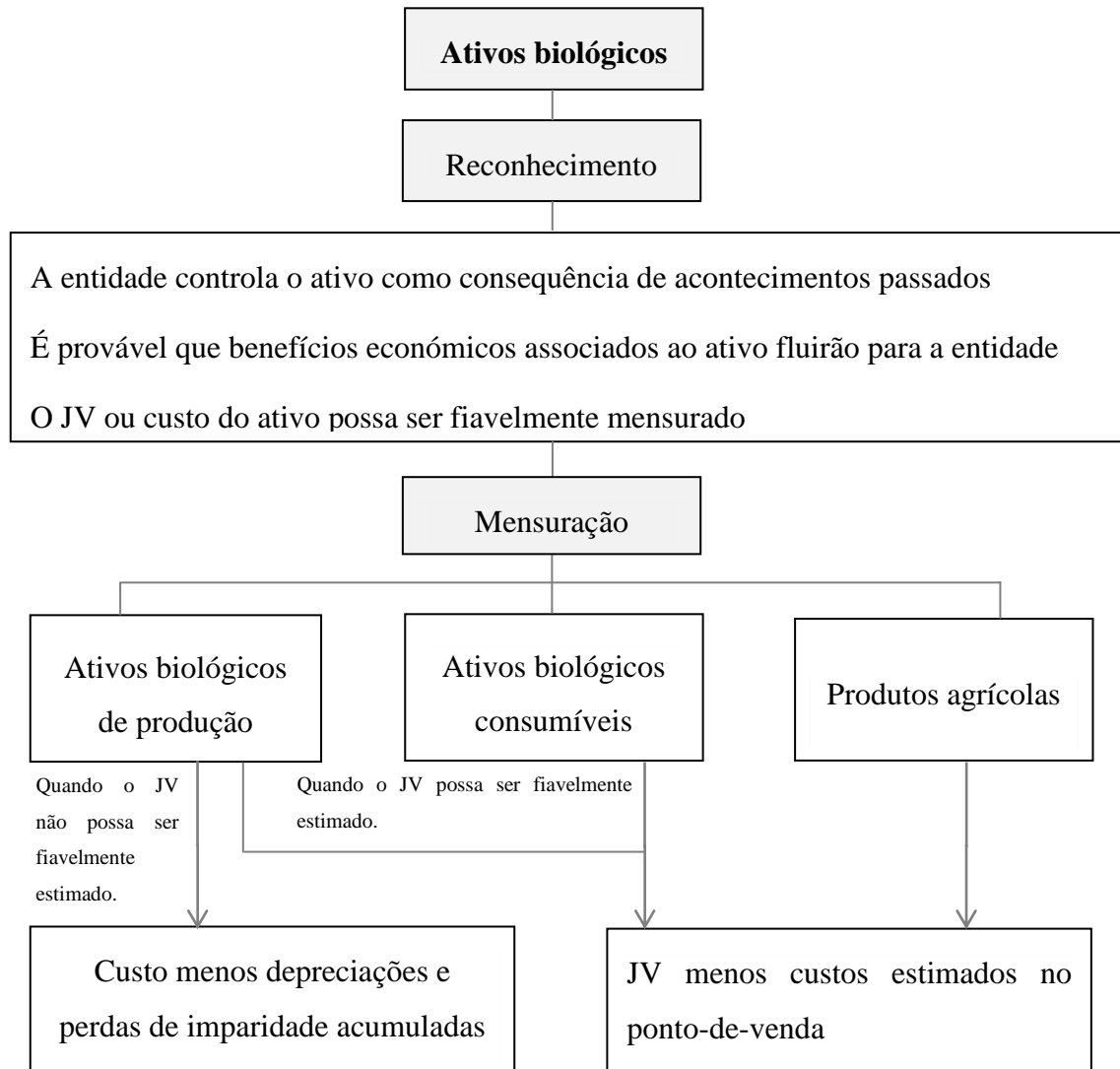
⁸ O controlo do ativo pode ser evidenciado através da posse legal, pela marcação a quente, entre outros, aquando da aquisição, nascimento ou desmama.

⁹ Os benefícios económicos futuros são o potencial dos atributos físicos contribuírem, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade.

¹⁰ Uma entidade que no reconhecimento inicial tenha reconhecido o ativo biológico ao JV deverá continuar a mensurar o ativo biológico pelo JV menos custos estimados no ponto-de-venda até à sua alienação.

¹¹ Os custos no ponto-de-venda incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. E exclui dos custos estimados no ponto de venda os custos de transporte e outros necessários para levar os ativos para o mercado (NCRF 17, § 15).

Figura 1: Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos



Fonte: Elaboração própria

Determinação do JV

A NCRF 17 estabelece que o JV dos ativos pode ser determinado de várias formas, nomeadamente, através de um mercado ativo¹², onde o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para a sua determinação. Contudo, segundo o § 9 NCRF 17, para um mercado ser considerado mercado ativo, necessita de reunir as seguintes condições:

- a) Que os itens negociados no mercado sejam homogéneos;
- b) Que possam ser encontrados compradores e vendedores dispostos a comprar e vender em qualquer momento;

¹² SIMA – Sistema de informação de mercados agrícolas (GPP, 2009). Este sistema disponibiliza no endereço eletrónico as cotações dos produtos agrícolas vegetais e animais semanalmente.

- c) Os preços estarem disponíveis ao público.

Se uma entidade tiver acesso a diferentes mercados ativos, a entidade usará o mais relevante. Por exemplo, se uma entidade tiver acesso a dois mercados, usará o preço existente no mercado em que se espera que o ativo seja usado.

Na inexistência de mercado ativo, a NCRF 17 estabelece no seu § 19 que a entidade usará um ou mais dos seguintes indicadores, quando disponíveis:

- a) O preço mais recente de transação no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transação e a do balanço;
- b) O preço de mercado de ativos semelhantes com ajustamento para refletir diferenças;
- c) Referências do sector tais como o valor de um pomar expresso por contentores de exportação, hectare ou outra unidade de medida do sector e o valor do gado expresso em quilo de carne.

Pode acontecer que as fontes de determinação de informação originem conclusões diferentes quanto ao JV de um ativo biológico ou produto agrícola. Nestes casos, a empresa avaliará qual das fontes apresenta uma estimativa mais fiável, a fim de determinar o JV mais adequado. Contudo, nem sempre os preços ou valores determinados pelo mercado estão disponíveis para um ativo biológico na sua condição atual. Nestas circunstâncias, uma entidade usará o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um ativo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente. O objetivo do cálculo do valor presente de fluxos de caixa líquidos esperados é o de determinar o JV de um ativo biológico no seu local e condições atuais. Na opinião de Silva e Franco (2011), para se estimar o JV recorrendo à utilização do valor presente¹³ dos fluxos de caixa esperados, deve-se recorrer na medida do possível a dados do mercado.

Em muitos casos, os ativos biológicos estão associados a outros ativos, como é o caso de muitas plantas que estão associadas ao terreno. Pode não existir mercado ativo para ativos biológicos separados, mas pode haver mercado ativo para ativos combinados. Nestes casos, a entidade pode usar a informação relativa aos ativos combinados para determinar o JV dos

¹³ Valor atual ou Valor Presente = Rentabilidade esperada / (1 + taxa de desconto)^{n (períodos)}

ativos biológicos, ou seja, sabendo o JV do terreno, por exemplo, deduz-se ao valor dos ativos combinados e obtêm-se o valor dos ativos biológicos.

Determinação do custo

No reconhecimento inicial, relativamente ao qual os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis ou sejam pouco fiáveis, a mensuração é efetuada através do método do custo, ou seja, o ativo biológico é mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Ao determinar o custo, a depreciação acumulada e as perdas por imparidade acumuladas, a entidade deverá orientar-se pela NCRF 18 – Inventários, a NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis e a NCRF 12 – Imparidade de Ativos. Contudo, quando o JV desse ativo se tornar fiavelmente mensurado, a entidade deve mensurá-lo subsequentemente ao JV, ou seja, pelo JV menos custos estimados no ponto-de-venda.

Relativamente ao produto agrícola no ponto de colheita, a NCRF 17 pressupõe que o JV do produto agrícola no ponto de colheita possa ser sempre fiavelmente mensurado.

Definição e classificação de Ativos biológicos

Os ativos biológicos podem ser definidos em ativos biológicos de produção¹⁴ e em ativos biológicos consumíveis. O que os distingue é o seu propósito: os primeiros são os animais ou plantas vivos que existem para gerar produção na entidade, originando produtos agrícolas e/ou outros ativos biológicos consumíveis, ou seja são todos aqueles que não sejam ativos biológicos consumíveis. Os ativos biológicos consumíveis¹⁵ são aqueles que têm o intuito de serem colhidos como produto agrícola ou vendidos com ativos biológicos (§40 da NCRF 17). A figura 2 apresenta a distinção entre os ativos biológicos de produção e os ativos biológicos consumíveis.

¹⁴ Exemplo de ativo biológico de produção: gado do qual se pode obter o leite.

¹⁵ Exemplo de ativo biológico consumível: gado destinado à produção de carne.

Figura 2: Distinção entre ativos biológicos de produção e os ativos biológicos consumíveis

Ativos biológicos de produção	Ativos biológicos consumíveis
Galinha	Frango
Cabra	Anhos
Milho	Espiga em crescimento
Roseira	Rosa em crescimento

Fonte: Elaboração própria

Para além da sua distinção, os ativos biológicos também podem ser classificados em ativos biológicos maduros ou adultos e em ativos biológicos imaturos ou juvenis. Os ativos biológicos maduros ou adultos são os que tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos ativos biológicos consumíveis) ou seja, suscetíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos ativos biológicos de produção). Os ativos biológicos imaturos ou juvenis são os que não tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos ativos biológicos consumíveis) ou não sejam suscetíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos ativos biológicos de produção), ou seja, ainda não atingiram a idade adulta (§41 da NCRF 17).

Ganhos e perdas

Como refere o § 27 da NCRF 17, devem ser incluídos no resultado líquido do período em que ocorram, “*os ganhos ou perdas resultantes do reconhecimento inicial dos ativos biológicos pelo JV menos custos estimados no ponto-de-venda e de uma alteração no JV menos os custos estimados no ponto-de-venda*”.

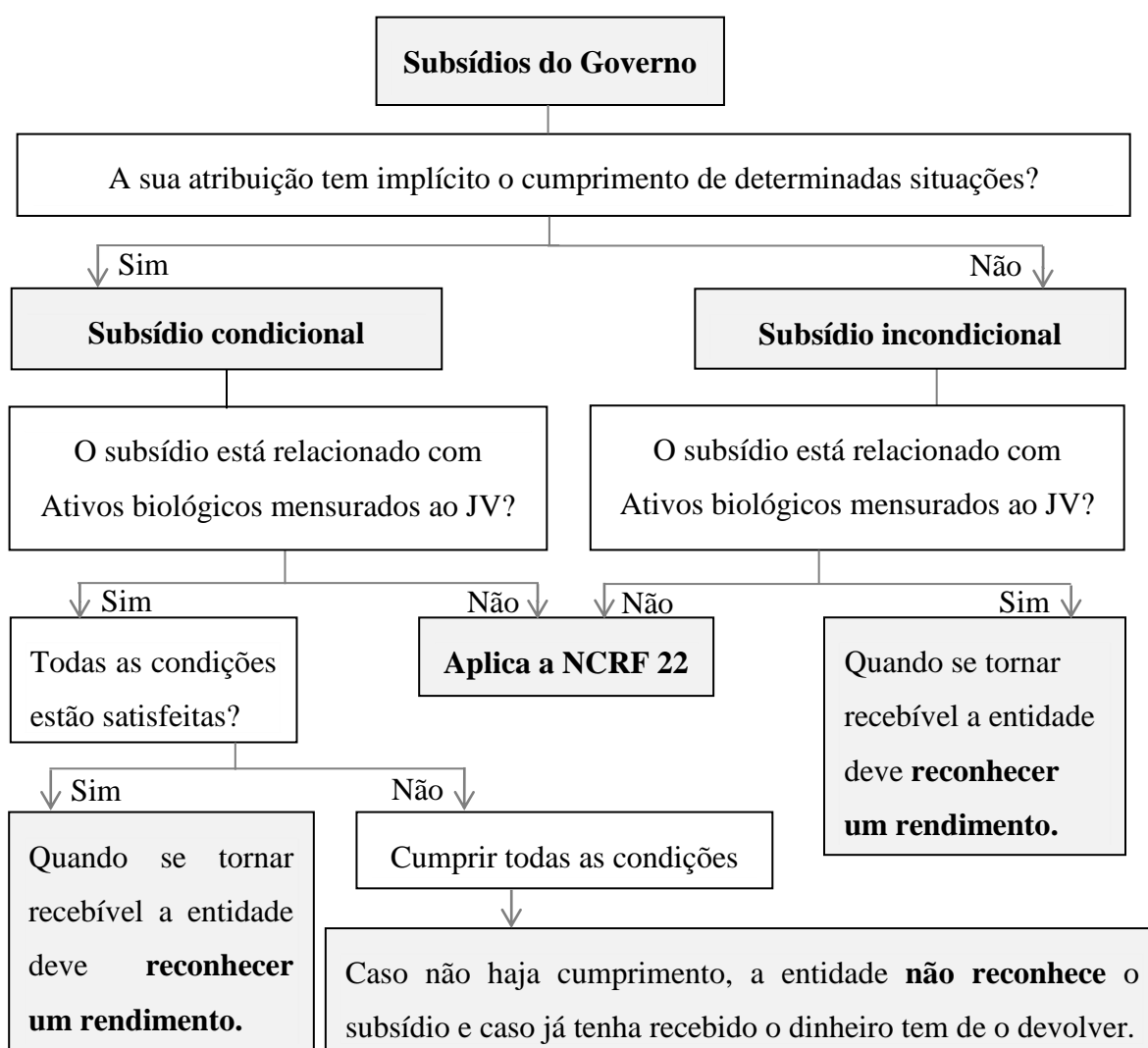
De forma análoga, no que se refere aos produtos agrícolas, o ganho ou perda resultantes do reconhecimento inicial de um produto agrícola pelo JV deduzido dos encargos estimados de comercialização, deverão ser incluídos no resultado do período (§ 29 da NCRF17).

Subsídios do governo

Os subsídios do governo têm um peso significativo na atividade agrícola¹⁶ e são de extrema importância, pelo que, o tratamento dos subsídios relacionados com a atividade agrícola vem especificamente abordado na NCRF 17, exceto quando os ativos biológicos sejam mensurados ao modelo do custo, casos em que se aplica a NCRF 22 – Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo.

Na figura 3 apresentamos um resumo relativo aos subsídios da NCRF 17.

Figura 3: Âmbito da NCRF 17 – Subsídios ao Governo



Fonte: Elaboração própria

¹⁶ A atividade agrícola é financeiramente apoiada pelo: Fundo Europeu Agrícola de Garantia (FEAGA) que financia os pagamentos diretos aos agricultores e a medidas para regular os mercados agrícolas, como intervenções e restituições à exportação, e pelo Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (FEADER), que financia programas de desenvolvimento rural dos Estados-Membros (europa.eu).

Divulgações

Como refere Silva e Franco (2011, p.73), “*divulgar significa dar a conhecer outras informações importantes que sejam relevantes para os seus utentes/utilizadores*”, por isso, a existência do Anexo nas demonstrações financeiras é um instrumento fundamental para ajudar na tomada de decisão. Deste modo é essencial que as divulgações sejam explicativas para melhor se compreender a informação financeira de uma dada entidade. Em cada norma do SNC é apresentada a informação mínima que deve constar do anexo. Deste modo, relativamente aos ativos biológicos, a NCRF 17 divide as divulgações em quatro itens, apresentados no quadro seguinte:

Quadro 4: Divulgações mínimas exigidas pela NCRF 17

Considerações preliminares (§§ 40 a 43)	<ul style="list-style-type: none">• Definição e classificação dos ativos em causa;• Divulgação das alterações físicas, das alterações dos preços e das perspectivas futuras.
Divulgações gerais (§§ 44 a 47)	<ul style="list-style-type: none">• Descrição dos ativos/grupos de ativos;• Medidas ou estimativas não financeiras usadas na quantificação física dos ativos/grupos de ativos;• Métodos e pressupostos na determinação do JV de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de ativos biológicos;• A existência e as quantias escrituradas de ativos biológicos cuja posse seja restrita e as quantias escrituradas de ativos biológicos penhorados como garantia de passivos;• As quantias de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de ativos biológicos;• As estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a atividade agrícola.

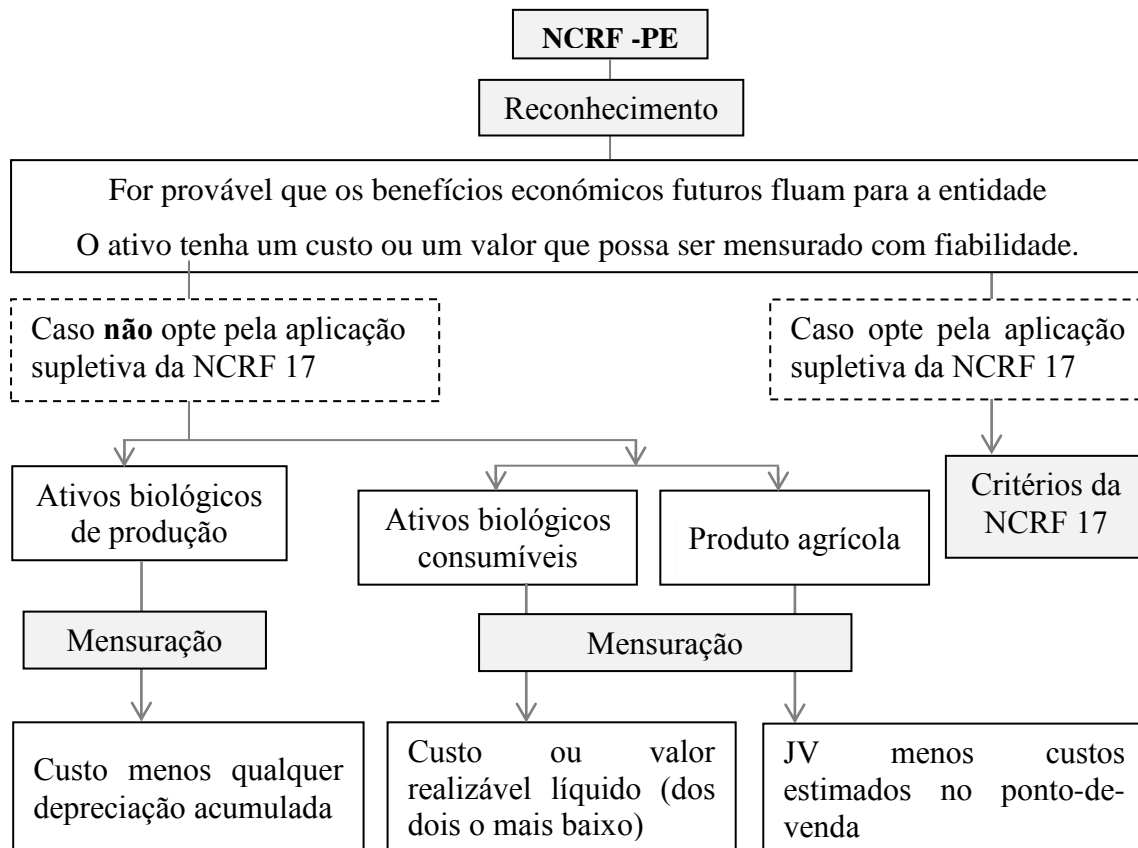
<p>Divulgações adicionais de ativos biológicos em que o justo valor não possa ser mensurado fiavelmente (§§ 48 e 49)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Motivos pela qual o JV não foi fiavelmente estimado, bem como o intervalo de estimativa onde cairá o JV; • Método de depreciação, vidas úteis ou taxas de depreciação, quantia escriturada bruta e depreciação acumulada utilizadas; • Quando o JV se tornar fiavelmente estimado, a razão e o efeito dessa alteração.
<p>Subsídios do Governo (§ 50)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Natureza e extensão; • Condições não cumpridas e outras contingências; • Diminuições significativas.

2.1.2.3 Norma Contabilística e de Relato Financeiro – Pequenas Empresas

As empresas agrícolas obrigadas a aplicar o SNC que não se enquadrem nas exceções e que cumpram os requisitos para serem pequenas entidades, como referido anteriormente, podem optar por aplicar a NCRF-PE, caso não optem pela aplicação do conjunto das normas gerais. A NCRF-PE condensa os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades. É constituída por uma única norma, divulgações e anexo reduzido, onde agregam de uma forma mais reduzida e adaptada às necessidades destas empresas, 16 normas contabilísticas de relato financeiro (Rodrigues, 2009).

De forma esquemática apresentamos na figura 4 o processo de reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos e produtos agrícolas, obtendo assim um resumo do processo de reconhecimento e de mensuração realizado pelas entidades que utilizam a NCRF – PE.

Figura 4: Reconhecimento e mensuração – NCRF-PE



Fonte: Elaboração Própria

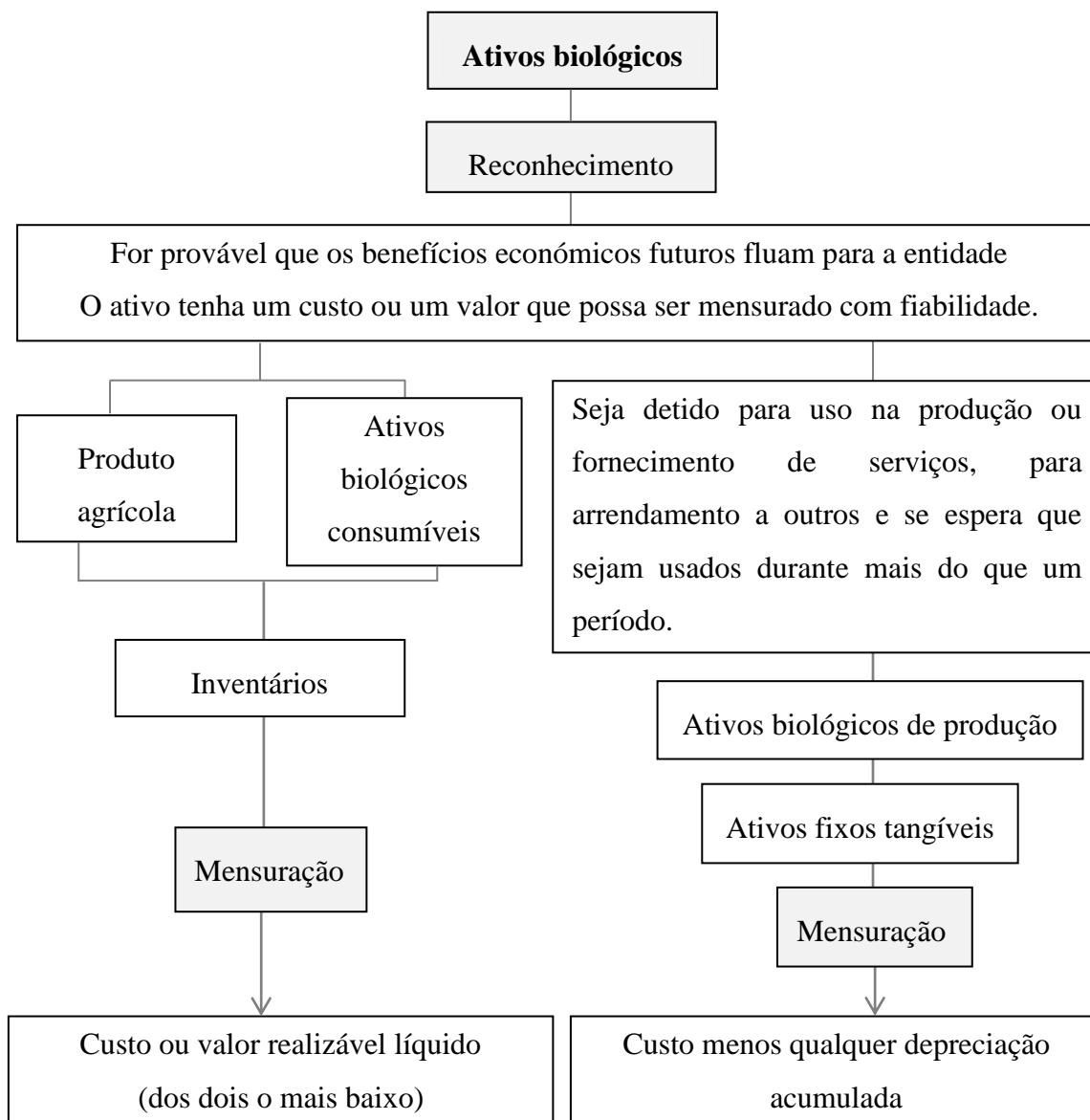
2.1.2.4 Norma Contabilística - Microentidades

A norma contabilística para microentidades (NC-ME) tem por objetivo estabelecer os aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação aplicáveis às empresas que cumpram os requisitos para serem microentidades, previsto no Decreto-Lei n.º36 – A/2011 de 9 de março, quando não optem pela aplicação das normas gerais. A NC-ME ainda é mais simples e menos exigente do que a NCRF-PE, não estando previsto a aplicação supletiva de outras normas.

A NC-ME é constituída pelos seguintes instrumentos: bases para a apresentação de demonstrações financeiras das microentidades; modelos de demonstrações financeiras para microentidades (Portaria n.º104/2011, de 14 de março); código de contas para microentidades (Portaria n.º107/2011, de 14 de março); norma contabilística para microentidades (Aviso n.º6726-A/2011, de 14 de março); e normas interpretativas para microentidades (Almeida, Dias, Alburquerque, Carvalho e Pinheiro, 2012).

Na figura 5, procuramos esquematizar o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos e produtos agrícolas, realizado pelas entidades que utilizam a NC-ME.

Figura 5: Reconhecimento e mensuração – NC-ME



Fonte: Elaboração própria

Em termos de reconhecimento a NC-ME no seu § 7.2 refere que “...os ativos biológicos de produção, são reconhecidos como ativos fixos tangíveis. Os animais ou plantas vivos detidos pela entidade e que não se enquadrem na atividade agrícola integram a subcategoria de equipamentos biológicos”, deste modo, os ativos biológicos de produção são tratados como ativos fixos tangíveis, sendo que os animais ou plantas vivos que não se

enquadrem na atividade agrícola, integram uma subcategoria dos ativos fixos tangíveis, designada de equipamentos biológicos. Já os ativos biológicos consumíveis e produtos agrícolas são tratados no § 11.2 da norma contabilística para microentidades, e “*são reconhecidos como inventários.*”

Na sua generalidade, a NC-ME não permite a aplicação do JV na mensuração, remetendo, em consequência, para o custo histórico (Silva e Franco, 2011).

Após reconhecimento e mensuração, a NC-ME determina nos seus §§ 7.9 a 7.14, que os ativos biológicos e os equipamentos biológicos devem ser depreciados, o qual deve ser realizado nos mesmos moldes de mensuração dos ativos fixos tangíveis. No que se refere aos ativos biológicos consumíveis e produtos agrícolas, estes devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

2.1.3 A agricultura e a fiscalidade

“O sistema fiscal Português visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza” (art.103.º n.º 1 da CRP) (Marreiros e Marques, 2010). Desta forma, para satisfazer as necessidades financeiras foram criados os impostos, nomeadamente sobre o rendimento, que contribuem para a receita do Estado. Nas empresas o imposto incide sobre o lucro tributável, que é apurado através da soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas, prevista no código de IRC, à luz do art.º 17 n.º 1. Estas variações advêm do facto da contabilidade e da fiscalidade terem tratamentos divergentes em diversas matérias (Rodrigues, 2009) em que, apesar dos esforços para a aproximação dos procedimentos, como se verifica pela redação do art.º 17.º, as diferenças ainda assim prevalecem, obrigando a contabilidade a sujeitar-se às normas da fiscalidade (Jesus, 2011).

Na atividade agrícola também se verificam diferentes tratamentos contabilísticos e fiscais, que deverão ser tidos em consideração aquando do apuramento do lucro tributável das empresas (Pinto, 2011).

Atualmente pode-se evidenciar as seguintes variações ao resultado líquido do exercício, para efeitos de apuramento do resultado tributável das empresas agrícolas:

- No que se refere aos ativos biológicos de produção mensurados ao JV, não está prevista a sua aceitação fiscal. Segundo o art.º 18 n.º 9 do CIRC, “ *os ajustamentos decorrentes do JV não concorrem para a determinação do lucro tributável*”, exceto quando aparece previsto noutra artigo do mesmo diploma, o qual para os ativos biológicos de produção não se verifica, sendo apenas considerados rendimentos ou gastos no período de tributação da sua alienação ou abate. Contudo, quando os ativos biológicos de produção são mensurados ao custo, o gasto de depreciação do exercício decorrente da aplicação do método do custo histórico é aceite fiscalmente, ao abrigo do art.º 29.º n.º 1 do CIRC “*São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deperecimento, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis, os activos biológicos que não sejam consumíveis*”. O mesmo se verifica ao gasto resultante das perdas por imparidade (art.º 35 n.º 1 al. c) do CIRC), às mais ou menos valias (art.º 46.º n.º 1 al. a), art.º 20.º n.º 1 al. h e art.º 23.º n.º 1 al. l) do CIRC) e ao reinvestimento dos valores de realização (art.º 48 n.º 1 do CIRC);
- Para os ativos biológicos consumíveis, está previsto expressamente na al. g) do n.º 1 do art.º 20.º e na al. j) do n.º 1 do art.º 23.º que os rendimentos e os gastos, respetivamente, “*resultantes da aplicação do JV em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais*” concorrem para a formação do lucro tributável. Segundo art.º 18 n.º 7 do CIRC, os gastos das explorações silvícolas podem ser imputadas ao lucro tributável, tendo em consideração o ciclo de produção, caso em que a quota-parte desses gastos equivale 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, pode ainda ser atualizada de acordo com a aplicação dos coeficientes de correção monetária. Nas situações em que ativos biológicos consumíveis forem mensurados ao custo, ao abrigo do art.º 26.º n.º 1 al. a) do CIRC, são aceites fiscalmente, bem como os ajustamentos em inventários, à luz do art.º 28.º n.º 1 e 2 do CIRC;
- No caso dos produtos agrícolas, o tratamento fiscal é semelhante aos ativos biológicos consumíveis. Assim, são aceites para efeitos fiscais quando mensurados ao modelo do JV (art.º 26.º n.º 1 al. d) do CIRC) e quando mensurados ao custo

(art.º 26 n.º al. a) do CIRC e preâmbulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho);

- No que respeita aos equipamentos biológicos, sendo estes considerados para efeitos contabilísticos como ativos fixos tangíveis, e sendo aceites os gastos e os rendimentos provenientes de ativos fixos tangíveis, também os gastos e rendimentos provenientes de equipamentos biológicos concorrem para a formação do lucro tributável (art.º 29.º n.º 1, art.º 35 n.º 1 al. c), art.º 46.º n.º 1 al. a) e art.º 48.º n.º 1 do CIRC);
- E, por último, o tratamento fiscal dos subsídios está preconizado no art.º 20.º n.º 1 al. j), o qual refere que os subsídios à exploração são considerados rendimentos para efeitos de apuramento do lucro tributável, e no art.º 22.º que menciona o tratamento fiscal dos subsídios relacionados com os ativos não correntes. Este último, segundo o n.º 1 al. a) cita que são incluídos no lucro tributável uma parte dos subsídios, independentemente do recebimento, na mesma proporção da depreciação calculada sobre o custo de aquisição, se respeitarem os ativos depreciáveis. Caso não respeitem os ativos depreciáveis, à luz da al. b), devem ser incluídos, em frações iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis (nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais foram concedidos) ou (nos restante casos) durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

2.2 Revisão da literatura

Na revisão da literatura apresentamos alguns contributos de autores relacionados com as matérias que pretendemos estudar.

A contabilidade das empresas agrícolas tem sofrido diversas alterações, tendo por base a procura constante da harmonização (Medeiros, 2009).

Para acompanhar as necessidades e a própria evolução da tecnologia, o setor agrícola necessita cada vez mais de uma contabilidade organizada. Nesse sentido Silva (1960) referiu que são poucas as empresas agrícolas que dispõe duma contabilidade capaz, bem montada e bem seguida. Encontrando a causa na reduzida dimensão das explorações, na

rotina dos agricultores, na incultura geral das pessoas envolvidas e na complexidade e elevado custo inerente na obtenção de informação fiável.

Pelas características particulares da atividade agrícola a “*normalização não é um processo estático*” sendo importante assegurar um papel pró-ativo das entidades reguladoras, no sentido de obter melhor tratamento contabilístico (Pires, Santos, Fernandes e Morgado, 2007: p.16). No sistema contabilístico português têm-se verificado grandes mudanças, que representam passos significativos no sentido de harmonização da contabilidade a nível internacional (Fontes, Rodrigues e Craig, 2005).

A homogeneização dos princípios e conceitos contabilísticos, efetuada através da harmonização e da normalização a nível internacional, tem como objetivo combater a aplicação subjetiva dos princípios e conceitos, por parte dos agentes económicos (Rodrigues, 2005). O aparecimento do SNC muito similar às NIC emanadas pelo IASB e adotadas pela EU vem cobrir as necessidades de normalização da contabilidade agrícola.

Azevedo (2005) estudou qual o impacto da aplicação da NIC 41, que a quase tudo se assemelha à NCRF 17, e verificou que as empresas consideraram que a adoção provocaria ajustamentos positivos, sendo a capacidade de mensurar fiavelmente o JV, um fator que contribuiria para a adoção da norma. Apesar da harmonização estar presente em todo o processo de normalização, as características das empresas, nomeadamente as suas necessidades, têm um papel fundamental no normativo utilizado.

Também Fernandes (2009) estudou se a norma contribuía para uma imagem verdadeira e apropriada na realidade portuguesa, e os resultados confirmaram que o modelo do JV permite uma imagem mais verdadeira e apropriada das empresas agrícolas.

Uma das principais alterações introduzidas com a adoção da NCRF 17 - Agricultura prende-se com a aplicação do método do JV na agricultura. E já Galvão (1967) mencionou no seu estudo sobre valorização dos elementos patrimoniais que, a avaliação da terra deveria ser efetuada por comparação com o preço que na mesma região atingiria uma terra de características semelhantes que fosse vendida na mesma altura, como terra nua, em condições normais de mercado.

Na agricultura as características semelhantes podem conduzir a preços diversos, uma vez que as próprias condições do mercado também variam. Numa obra intitulada Valoración Agrária – Teoría Y Practica, Mellado (1993) refere-se ao rigor do valor de mercado,

defendendo que o valor subjetivo não é um valor de mercado, mas por outro lado, alerta que nem sempre um valor objetivo é um valor de mercado. Para Mellado, o valor de mercado é alcançado se se verificarem duas hipóteses, designadamente, a homogeneidade da população interessada e a exclusão de valores subjetivos externos. Verificadas estas condições o valor (subjetivo) de cada interessado tenderá a assumir um valor objetivo.

Contudo, Pereira menciona que “*Há investigadores que relatam a falta de ética no uso do JV*” (Pereira, 2010: p. 51) e Silva (2010) considera que o processo de determinação do JV é criterioso e pode ser realizado para assumir valores de ativo ou até de passivo que não existam, sejam eles super ou subfaturados.

Tal como referiu Fernandes (2009), a obtenção de informação credível e fiável tem inerente, em regra, um custo elevado devido à diversidade de produtos e à dificuldade de isolar produções, quer no tempo, quer na área de cultivo ou utilização.

Para Waine (2009), o objetivo subjacente às NIC é que a adoção da contabilidade com utilização do JV reflita a posição real do mercado, para permitir tomar decisões sobre o investimento de capital nos mercados financeiros. A valorização dos ativos biológicos ao JV contribui para uma representação mais fiel das entidades subjacentes a esses ativos.

Segundo Mendes (2010), para que o JV produza efeitos desejados, é importante que possa ser fiavelmente mensurado. Caso exista mercado ativo, a mensuração ao JV é preferível ao custo histórico, proporcionando informação útil e relevante para a tomada de decisão, caso contrário, leva à subjetividade e a um aumento das possibilidades de manipulação, deteriorando a capacidade da informação financeira refletir de forma fiável e objetiva a realidade económica.

No seio da complexidade para uns e da simplicidade para outros na determinação do JV, o mercado ativo tem um papel principal na sua fiabilidade. A existência de mercados ativos refletidos no Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA) torna a obtenção da informação mais acessível e menos onerosa, contudo uma das limitações de aplicação da informação constantes do SIMA é a decorrente das diferentes classificações que os ativos biológicos têm nas empresas e nas próprias bases de dados do SIMA (Silva, 2011).

Vasconcelos e Azevedo (2012) verificaram que as explorações leiteiras utilizavam duas fontes para a valorização dos bovinos: o SIMA e o preço de mercado dos animais, sendo que, desta forma, os valores obtidos divergiam e originavam a não comparabilidade da

informação. Para solucionar o problema, elaboraram um modelo de valorização baseado no preço de mercado do leite e na atualização dos cash-flows futuros. Contudo, se os elementos considerados na formação do fluxo de caixa e as premissas a eles relacionadas forem inseridos de modo inadequado, provocam alterações desastrosas no JV dos ativos biológicos (Rech, 2011).

No seguimento de outras polémicas em torno da NIC 41/NCRF 17, Azevedo (2011) considera bem distinguida a atividade agrícola do pós-processamento, sendo a valorização dos Ativos biológicos ao JV, a melhor forma de analisar o desempenho da empresa. Contudo tem consciência das dificuldades que a sua utilização acarreta. Considera também que as variações do JV devem ser divulgadas e reconhecidas na totalidade no capital e transferidas para resultados à medida que os proveitos sejam realizados.

Numa análise sobre a influência da dimensão da empresa no conhecimento da IAS 41, Azevedo (2004) conclui que a dimensão não afeta a utilização da norma e que não deve ser tomada como fator determinante no conhecimento da norma.

Num estudo empírico, Azevedo (2011) analisou quais os fatores que podem levar as empresas a adotar a IAS 41 voluntariamente antes da obrigatoriedade na NCRF 17, tendo os inquiridos considerado que a aplicabilidade, a experiência e o conhecimento da norma e de outras normas são os fatores com mais relevância na opção de adotar a IAS 41.

Costa (2010) analisou as principais implicações da adoção da NCRF 17, para efeitos de preparação das DF, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal. Concluiu que, o reconhecimento dos ativos biológicos ao JV deduzido dos custos estimados no ponto-de-venda corresponde a um incremento no capital próprio e no ativo à data da transição. Sendo na sua opinião a utilização do método do JV uma vantagem, possibilitando uma imagem mais precisa da situação económica e financeira das empresas. Afirma que o reconhecimento e mensuração ao JV *“impactarão nos resultados das empresas e na própria análise e leitura das demonstrações financeiras”* (Costa, 2010: p.52)

Além dessa vantagem menciona outras que foram apresentadas por Epstein e Jermakowicz (2009), nomeadamente a maior relevância, fiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade na mensuração dos benefícios económicos negociados em mercados

ativos; melhor medida de avaliação do desempenho financeiro das empresas com ciclos de produção longos e voláteis, através da mensuração a cada data de balanço.

Contudo, estes dois autores também enumeram desvantagens, designadamente: a subjetividade da base do JV; a inexistência de mercados ativos ou preços de mercado voláteis e sua obtenção onerosa; o reconhecimento de ganhos e perdas ainda não realizadas; a inexistência de relação entre preços de mercado e de venda; e o reconhecimento e a mensuração de processos produtivos que se iniciam e terminam dentro do mesmo ciclo económico são mais fiáveis através do método do custo.

De acordo com Lefter e Roman, (2007) a maioria das empresas agrícolas não utilizava a IAS 41, sendo a mensuração dos ativos biológicos de acordo com a norma uma mudança de paradigma. De uma contabilidade orientada por percentagem ou custos de produção padrão, passam a reconhecer o JV menos a estimativa no ponto-de-venda. Ao contrário de muitas outras normas, as mudanças no JV são reconhecidas de imediato nos resultados, reconhecendo na demonstração dos resultados as mudanças do JV resultantes do processo de transformação. É uma vantagem relevante para a tomada de decisão pois os utilizadores das DF podem apreciar o desempenho da gestão em cada período, em correlação com as realidades atuais do mercado. Por outro lado, o reconhecimento de imediato na conta de lucros ou prejuízos de qualquer alteração no JV leva a uma maior volatilidade do resultado anual.

Bosch, Blandón, e Monllau (2011) analisaram a aplicação do JV versus custo histórico, num conjunto de empresas espanholas, tendo concluído que não havia diferenças significativas ao nível de: fluxos de caixa, rendimentos, receitas e volatilidade de rendibilidade. Consideram que a aplicação do JV evita complexidades, sendo que a presença de um mercado ativo é um método de valorização útil e simples, tendo em consideração a complexidade dos cálculos do custo da agricultura, que é a maior característica das empresas agrícolas espanholas.

Almeida (2012), analisou o impacto do SNC no setor da Olivicultura, e tal como Hung e Subramanyam (2004) que analisaram os efeitos da adoção das normas internacionais, concluíram que os ativos, os capitais próprios e os resultados assumem valores superiores na aplicação do novo normativo, e, conseqüentemente, o passivo valores inferiores, sendo a principal causa a característica conservadora do antigo normativo. Explicam também que

a influência exercida nos resultados advém dos ajustamentos para valores verificados no mercado corrente, ou seja, para valores ajustados à realidade.

Para Jesus (2009), os resultados da empresa são condicionados pela especificação desta atividade, o controlo dos gastos e créditos e a sua mensuração, bem como o seu impacto nas contas são de certo modo influenciados em função das variáveis que estão inerentes à atividade. O facto de a empresa ter decréscimo de resultados não significa que o seu produto final tenha perdido qualidade, pode simplesmente ser fruto de um ano de má colheita e não terem sido produzidas as quantidades e qualidade esperadas.

Ainda relacionado com a NIC 41, Azevedo (2008), analisou a polémica em torno dos subsídios, tendo obtido opiniões diversas. Alguns organismos tais como ICMAP, IMCP, Nestlé e ICANZ são a favor de que o subsídio deva ser reconhecido como rendimento imediatamente se for incondicional. Já SAAJ, FIA, AMEN, Deloitte Touche Tohmatsu, IIMC pensam dum modo geral que os subsídios deveriam seguir o tratamento da NIC 20, opinião também defendida por Azevedo.

Almeida (2012) considera que os subsídios governamentais para o setor da Olivicultura deveriam ter um tratamento semelhante ao dos subsídios atribuídos para os restantes setores da atividade, ou seja, sendo reconhecidos sistematicamente como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com gastos relacionados.

Almeida (2012) refere que a NCRF 17 exige um conjunto significativo de divulgações relacionadas com os ativos biológicos e produtos agrícolas mensurados ao JV menos os custos de vender.

3. METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO

Nos capítulos anteriores, analisamos do ponto de vista teórico, o enquadramento e aplicação do normativo contabilístico Português para o caso específico da agricultura, com o intuito de melhor clarificar as bases do estudo, e permitir a realização de uma análise fundamentada e estruturada. Neste capítulo, propomo-nos definir a metodologia a utilizar para responder a um conjunto de questões que pretendemos ver exploradas.

Pretendemos efetuar uma análise qualitativa e quantitativa. A investigação qualitativa centra-se no modo como as pessoas interpretam e dão sentido às suas experiências e ao mundo em que vivem, existe um vínculo dinâmico e indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito (Vilelas, 2009). O nosso objetivo é obter “compreensão”, “significado” e “ação” através da compreensão do mundo pessoal dos sujeitos (Coutinho, 2008). Esta abordagem permite-nos obter dados mais profundos e detalhados, apesar de menos objetivos. Já a investigação quantitativa é caracterizada por ser objetiva, pois atua em níveis de realidade concreta. Desta forma se uma investigação é subjetiva e outra é objetiva, optamos por conjugar os dois tipos de investigação nas questões principais do estudo, verificando assim que “as abordagens podem ser complementares e adequadas para minimizar a subjetividade e aproximar o pesquisador do objeto de estudo” (Vilelas, 2009, p.114).

Com o intuito principal de formar conceitos e ideias, capazes de tornar os problemas mais precisos e formular hipóteses de estudo (Vilelas, 2009), dividimos o nosso estudo exploratório em duas partes. Na primeira, focada na análise qualitativa, recorreremos à entrevista como instrumento de recolha de dados e efetuamos a análise do conteúdo, na segunda, numa investigação mais quantitativa, mas também qualitativa (uma vez que os dados obtidos são nominais, apesar de utilizarmos a estatística descritiva), recorreremos ao questionário como ferramenta de recolha de dados.

Assim, pretendemos que este estudo auxilie na identificação de situações suscetíveis de serem exploradas e alertar para novos factos merecedores de reflexão.

De seguida apresentamos os objetivos do estudo, para melhor compreensão da metodologia de recolha de dados adotada.

3.1 Objetivos do estudo

Os objetivos principais do estudo consistem em:

- A. Analisar a influência que a dimensão da empresa tem na adoção voluntária de determinada norma, relacionada com a atividade agrícola;
- B. Verificar se os preparadores da informação financeira consideram que a utilização da NCRF 17 e consequente adoção do JV conduz a um aumento dos resultados das empresas;
- C. Perceber se a adoção do SNC, mais especificamente da NCRF 17, influencia o nível de divulgação da informação.
- D. Analisar a opinião dos preparadores da informação financeira, das empresas agrícolas com várias dimensões, acerca de questões problemáticas relacionadas com a NCRF 17 e perceber se a dimensão influenciou ou não as várias opiniões.

No sentido de melhor perceber o alcance do estudo empírico realizado, explicaremos de seguida a metodologia de recolha de dados no âmbito da análise qualitativa e quantitativa, passando pela seleção e caracterização da amostra e terminando com o processo de recolha de dados.

3.2 Metodologia de recolha de dados

Definidos os objetivos e o tipo de estudo, é necessário escolher as técnicas de recolha necessárias para a obtenção dos dados pretendidos.

As técnicas de recolha de dados adotadas foram a entrevista (anexo 1) que consiste na interação entre duas pessoas, onde o entrevistador formula um conjunto de questões relativas ao tema e o investigado proporciona a informação que lhe é solicitada (Vilelas, 2009), e o questionário (ver anexo 5) que é o “conjunto estruturado de questões expressas num papel, destinado a explorar a opinião das pessoas a que se dirige” (Vilelas, 2009, p.288).

Uma vez escolhidas duas técnicas de recolha de dados, passaremos a abordar e a explicar cada uma das técnicas elaboradas em separado. Para cada uma das técnicas de recolha foram definidos os objetivos específicos (em função dos objetivos gerais do estudo já

enunciados), a seleção e a caracterização da amostra, o processo de recolha de dados e os métodos de análise de dados.

Desta forma, numa primeira parte tentaremos perceber um conjunto de questões relacionadas com a contabilidade agrícola, através da entrevista semiestruturada realizada a responsáveis financeiros de empresas agrícolas de várias dimensões, acerca de questões relacionadas com a NCRF 17, ou seja, serão recolhidos os dados para respondermos aos objetivos A e D.

Na segunda parte, analisaremos de uma forma mais objetiva e direta a opinião dos técnicos oficiais de contas sobre as questões focadas na entrevista (objetivos A e D), uma vez que, pretendemos analisar se os entrevistados consideram que a utilização da NCRF 17 conduz ao aumento dos resultados das empresas, bem como, se a sua adoção influencia o nível de divulgação da informação (objetivos B e C).

Para melhor perceção, analisaremos agora os passos efetuados quer na entrevista quer no questionário, analisando a amostra utilizada em cada caso, assim como a metodologia de recolha de dados e o modelo de análise de dados para cada situação.

3.2.1 Entrevista

A técnica da entrevista teve por base dois objetivos do estudo, designadamente conhecer a influência que a dimensão da empresa tem na adoção voluntária de determinada norma, na atividade agrícola; assim como conhecer a opinião dos preparadores da informação financeira, das empresas agrícolas com várias dimensões, acerca de questões problemáticas relacionadas com a NCRF 17 e perceber se a dimensão influenciou ou não as várias opiniões.

Atendendo aos objetivos apresentados, consideramos adequado seguir a técnica de recolha de dados da entrevista, uma vez que nos permite obter dados relativos a opiniões, atitudes e expectativas, os quais pela sua natureza, de outra forma não o conseguiríamos. Assim, realizamos um conjunto de entrevistas a responsáveis financeiros da área com o intuito de analisar as diferentes opiniões existentes, segundo os objetivos específicos de cada uma das questões e, portanto, tentar apresentar soluções para essas mesmas questões.

3.2.1.1 Objetivos específicos

A entrevista foi elaborada em três grupos, com várias questões associadas a determinados objetivos específicos, conforme apresentamos no Guião de Entrevista (Anexo 1):

Grupo A – Identificação

O primeiro grupo tinha como objetivo informar o entrevistado sobre os objetivos do estudo, assegurar a confidencialidade das informações recolhidas, obter autorização para gravação das entrevistas e obter determinados dados iniciais sobre as empresas agrícolas, que servirão de base para o estudo em análise, designadamente a Classificação das Atividades Económicas (CAE), volume de negócios, total de balanço e número de trabalhadores.

Grupo B – Enquadramento

No segundo grupo procuramos:

- Identificar, de entre os normativos portugueses, qual o adotado;
- Conhecer se utiliza o normativo por opção ou por obrigação, e no caso de utilizar um regime contabilístico não obrigatório, os motivos da sua aplicação, bem como avaliar quais as vantagens que essa opção proporciona na atividade agrícola;
- Obter opinião sobre a atual divisão das entidades para fins de aplicação das normas (NC-ME, NCRF - PE e NCRF 17); e conhecer outras propostas para fins de aplicação das normas.

Grupo C – Análise da sensibilidade da NCRF 17

No último grupo aparecem enunciadas as principais questões sobre a NCRF 17, colocadas aos entrevistados, que têm os seguintes objetivos específicos:

- Obter opinião sobre se a NCRF 17 só deve ser aplicada aos Ativos biológicos e aos produtos agrícolas apenas até ao ponto de colheita, mesmo quando continuam a ser animais e plantas vivos. Identificar outras propostas de valorização.
- Obter opinião sobre se o SIMA apresenta o JV corretamente.
- Recolher opinião sobre a fiabilidade do JV na ausência de mercado ativo, bem como perceber quais as situações que poderão influenciar a sua fiabilidade.

- Obter opinião sobre o tratamento contabilístico dos bens adquiridos para utilizar na produção.
- Obter opinião sobre o tratamento contabilístico da aquisição e do nascimento de um animal e planta vivos.
- Recolher opinião sobre a inclusão dos resultados não realizados na empresa como um todo.
- Obter opinião sobre se os subsídios para a agricultura devem ser ou não, diferenciados dos restantes subsídios do Governo.

3.2.1.2 Seleção e caracterização da amostra

Como referimos, os nossos objetivos prendem-se essencialmente com a sensibilidade na aplicação da NCRF 17 – Agricultura. Desta forma, a nossa população são todas as empresas agrícolas portuguesas. Contudo, sendo inexecutável conseguir obter respostas de toda a população foi considerada apenas uma amostra da população alvo.

Na seleção da amostra usamos a técnica de amostragem estratificada, uma vez que consideramos populações menores com características semelhantes às do total da população. Ou seja, a população, empresas agrícolas portuguesas, foi dividida em subpopulações de acordo com a dimensão (microempresas, pequenas empresas e grandes empresas), e por fim foi selecionada uma amostra do distrito de Braga dentro de cada subpopulação, ou seja foram entrevistadas três empresas que utilizam a NC-ME, três empresas que usam a NCRF-PE e outras três que utilizam a NCRF 17.

A amostra obtida não é representativa da população, pois o número da amostra é reduzido face ao número de empresa existentes em Portugal, conforme os dados do Recenseamento Agrícola 2009 efetuado pelo INE (2011).

Devemos também caracterizar o próprio entrevistador, e como referiu Vilelas (2009), o entrevistador deve ser uma pessoa com cultura média, capaz de compreender a importância da sua função e de cada dado recolhido, mentalmente ágil, não ter inibições perante os outros e ser capaz de deixá-los à vontade para se expressar. Contudo, temos consciência que a perfeição é uma característica difícil de ser alcançada, e o conhecimento do entrevistador pode não ter sido suficiente para concretizar e/ou mesmo conduzir a

entrevista de forma mais adequada, aliado a diversos fatores que a condicionam, nomeadamente, o tempo, a localização, os recursos e os próprios constrangimentos.

3.2.1.3 Processo de recolha de dados

As entrevistas foram elaboradas por um único entrevistador, entre Setembro e Dezembro de 2012. O primeiro contacto com as empresas que foram entrevistadas ocorreu via telefone, através de dados disponibilizados em páginas da internet, sendo os restantes contactos realizados via email. Numa primeira fase foram contactados os sócios/gerentes das empresas agrícolas, com intuito de obter autorização para contactar os Técnicos Oficiais de Contas (TOC) das mesmas, para marcação das entrevistas.

Das empresas selecionadas, algumas recusaram-se a ser entrevistadas por razões subjetivas, tendo-se recorrido a outras de semelhantes características.

Obtidas as autorizações, e contactados os TOC, foram marcadas as entrevistas de acordo com a disponibilidade apresentada pelos entrevistados.

3.2.1.4 Tratamento e modelo de análise de dados

Sendo a investigação qualitativa, o método utilizado tende a ser indutivo, assim para a análise de dados foi utilizado o método da análise de conteúdo.

A análise de conteúdo consiste num conjunto de técnicas de explicação, sistematização e expressão do conteúdo das respostas com o objetivo de descrever as mensagens através de deduções lógicas e justificativas (Vilelas, 2009).

Na análise de conteúdo, o processo de análise de dados é muito demorado, pois existe a necessidade de transcrever auscultações realizadas nas entrevistas e transcrevê-las integralmente para o formato eletrónico, com vista a torna-los compreensíveis, sem perder informação significativa (anexo 4).

Após a realização das entrevistas, foi efetuada uma sistematização da informação recolhida junto dos entrevistados. Atendendo aos objetivos da nossa investigação e à metodologia utilizada elaboramos uma grelha de respostas que contém, do modo condensado, todas as informações relevantes e pertinentes para o estudo (anexo 3).

A grelha de resposta consiste num quadro de dupla entrada, com as respostas em coluna e a identificação dos entrevistados em linha. Para identificação do entrevistado, os mesmos foram numerados de 1 a 9, que indica a ordem de realização da entrevista e com um prefixo que indica a atividade agrícola das empresas que representam, como podemos visualizar no quadro 5.

Quadro 5: Identificação dos entrevistados

Ref.	Atividade	Localização	CAE
Bov1	Bovinicultura	Braga	1410
PA2	Agricultura e produção animal combinadas	Braga	1500
Avi3	Avicultura	Braga	1470
PA4	Agricultura e produção animal combinadas	Braga	1500
Vit5	Viticultura	Braga	1210
Sui6	Suinicultura	Braga	1460
Avi7	Avicultura	Braga	1470
Hor8	Horticultura	Braga	1191
Hor9	Horticultura	Braga	1191

A análise em concreto dos dados recolhidos e a sua interpretação vai ser desenvolvida no capítulo seguinte, onde apresentaremos os resultados de forma descritiva, atendendo à natureza qualitativa da análise realizada. Após a apresentação dos resultados será efetuada uma síntese e um comentário crítico sobre o seu conteúdo, procurando-o relacionar tanto quanto possível com a revisão da literatura.

3.2.2 Questionário

Na segunda parte do estudo procedemos à análise das questões evidenciadas nos questionários de forma a comparar resultados e obter uma conclusão mais fiável, uma vez que para os dois primeiros objetivos utilizamos dois instrumentos de recolha de dados bem como dois métodos de análise de dados. Além das questões relacionadas com determinadas

controvérsias da NCRF 17, tentamos aferir sobre duas questões que se prendem com a adoção do SNC, mais especificamente na NCRF 17.

Nesta análise cada inquirido é considerado como se fosse uma entidade, podendo em alguns casos o mesmo inquirido representar mais do que uma entidade.

3.2.2.1 Objetivos

Tal como definimos na entrevista, o questionário teve por base um conjunto de objetivos que pretendemos averiguar (anexo 2), designadamente:

- Analisar a influência que a dimensão da empresa tem na adoção voluntária de determinada norma, na atividade agrícola;
- Analisar a opinião dos preparadores da informação financeira, das empresas agrícolas com várias dimensões, acerca de questões problemáticas relacionadas com a NCRF 17 e perceber se a dimensão influenciou ou não as várias opiniões;
- Conhecer se os preparadores da informação financeira consideram que a utilização da NCRF 17 e conseqüente adoção do JV conduz a um aumento dos resultados da empresa;
- Perceber se a adoção do SNC, mais especificamente da adoção da NCRF 17, influencia o nível de divulgação de informação.

3.2.2.2 Descrição da população em estudo e identificação da amostra

A nossa população alvo são os TOC de empresas agrícolas. A forma mais fácil de ter acesso a um maior número de profissionais em simultâneo foi através de reuniões/formações/esclarecimentos realizados pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC).

Neste sentido, para a identificação da amostra foi utilizado o método de amostragem (não-probabilístico) por conveniência (Vilelas, 2009), pois foi selecionada uma reunião sendo conveniente a presença de um número significativo de TOC e de acordo com a autorização da OTOC.

Desta forma a OTOC colaborou connosco, permitindo a apresentação dos questionários numa dessas sessões. Os inquéritos foram apresentados no dia 8 de Abril de 2013, a um

universo de 800 TOC, contudo dos 800 não conseguimos precisar quantos eram responsáveis pela contabilidade de empresas agrícolas.

3.2.2.3 Recolha de dados

Sendo quase impossível obter informações mais concretas sobre os TOC inscritos na sessão, nomeadamente, se são responsáveis por empresas agrícolas, cingimo-nos às respostas dadas, considerando que no auditório onde decorreu a sessão apenas eram responsáveis por empresas agrícolas aqueles que o mencionaram.

Desta forma, o questionário foi lançado no dia 8 de abril, a 800 TOC que participavam numa sessão de esclarecimentos realizada pela OTOC, no parque de Exposições de Braga.

Quadro 6: Caracterização da amostra

Amostra	Nº	%
Total de inquiridos	800	1,00
Total de questionários não entregue pelos inquiridos no final da sessão	180	0,23
Total de questionários respondidos	620	0,78
Total de questionários respondidos	620	1,00
Total de inquiridos que não são responsáveis por nenhuma atividade agrícola	538	0,87
Total de questionários respondidos incompletos	54	0,09
Total de questionários respondidos completos	28	0,05

Da análise ao quadro 6 apresentado, verificamos que o total da amostra ascende a 800 inquiridos, dos quais 23,0% não devolveram o questionário no final da sessão. Consideramos que nem todos eram TOC de empresas agrícolas, nem tinham conhecimento sobre a NCRF 17. Dos restantes 78,0% que entregaram o questionário e responderam, 87,0% não era responsável por nenhuma atividade agrícola. Deste modo, apenas consideramos e aceitamos 13,0% dos questionários entregues e respondidos por corresponderem a TOC responsáveis pela contabilidade agrícola. Mas como podemos visualizar no quadro 6, alguns desses inquiridos não estavam completos, sendo apenas

considerados válidos e aceites 5,0% dos inquéritos respondidos, correspondendo a 28 inquéritos do total da amostra.

3.2.2.4 Tratamento e modelo de análise de dados

A análise dos dados obtidos pelos questionários tem carácter quantitativo e qualitativo. Em termos quantitativos utilizamos como tratamento dos dados a estatística descritiva, tendo por base as medidas de tendência (média, moda e mediana), distribuição de frequências, percentagens, representação tabular e gráfica, através da ferramenta de cálculo Microsoft Excel, e a estatística analítica através da ferramenta *IMB Statistical Package for Social Sciences Statistics 19*, tendo por base o teste do qui-quadrado. Uma vez que a análise teve inerente a interpretação dos dados obtidos através da análise descritiva e analítica, também houve a necessidade de ser utilizada a análise de conteúdo, de forma a inferir conclusões da interpretação dos valores apresentados.

Segundo Vilelas (2009) a estatística descritiva consiste na recolha e, exposição dos dados numéricos em quadros, gráficos e indicadores numéricos, já a estatística analítica consiste numa descrição de dados e permite através de modelos e testes inferir de que forma os resultados poderão ser representativos da população.

Descritos os objetivos e a metodologia da investigação empírica, a análise dos dados recolhidos e a sua interpretação será desenvolvida no capítulo seguinte. Nele apresentaremos os resultados de forma descritiva, atendendo à principal natureza qualitativa da análise realizada.

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

No seguimento da metodologia adotada, analisaremos na primeira parte o resultado das entrevistas e na segunda parte o resultado dos questionários.

Como referimos no capítulo anterior tanto a entrevista como o questionário tiveram por base os objetivos previamente delineados, que julgamos agora conseguir atingi-los através da análise do conteúdo das respostas obtidas.

4.1 Análise baseada nos resultados das entrevistas

Seguidamente, passaremos à análise das entrevistas, resposta a resposta segundo a ordem do guia da entrevista e no final apresentaremos em anexo (anexo 3) o resultado esquematizado e sucinto das respostas obtidas, para uma melhor compreensão por parte dos utilizadores desta informação.

O guião encontra-se organizado em três grandes grupos principais designadamente identificação, enquadramento e análise da sensibilidade da NCRF 17. Sendo o principal objetivo obter informação dos TOC sobre as diferentes temáticas abordadas.

4.1.1 Identificação

No primeiro grupo procuramos identificar os entrevistados através da classificação das atividades económicas¹⁷ (CAE), volume de negócios (VN), total de balanço (TB) e número de trabalhadores. Restringimos este estudo geograficamente ao Distrito de Braga e tendo em consideração o tecido empresarial português, optamos por dividir/classificar as empresas selecionadas tendo por base as dimensões recomendadas pela Comissão Europeia o SNC e o Regime de Normalização Contabilística para Microentidades (NC-ME).

Segundo a RCE, conforme o quadro 7, oito das empresas entrevistadas enquadram-se na classificação de Microentidades (ME) e uma em Pequena Empresa (PE).

¹⁷ Classificação Portuguesa das Atividades Económicas (CAE – Rev. 3), aprovada pelo Decreto-Lei nº197/2003, de 27 de agosto e harmonizada com a Nomenclatura das Atividades Económicas da Comunidade Europeia, Revisão 2 (NACE – Ver.2) pelo Decreto-Lei nº381/2007, de 14 de novembro.

Quadro 7: Classificação das empresas entrevistadas segundo a RCE

Classes	Recomendação 2003/361/CE	
	Dimensão	Nº
[0€ - 2.000.000€]VN ou TB e 0 - 10 Trabalhadores	Microempresa	8
[2.000.001€ - 10.000.000€]VN ou TB e 11 - 50 Trabalhadores	Pequena empresa	1

Contudo se adotarmos a classificação da Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto Série I n.º 163 e o Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de Março, conforme o quadro 8, três empresas são ME, outras três são PE e as restantes três são Grandes Empresas (GE).

Quadro 8: Classificação das empresas entrevistadas segundo a Lei nº20/2010, de 23/8

Classes	Lei nº20/2010, de 23/8 DL nº 36-A/2011 de 9/3	
	Dimensão	Nº
[0€-500.000€]VN, [0€-500.000€]TB e 0 - 5 Trabalhadores	ME	3
[500.001€-3.000.000€]VN, [500.001€-1.500.000€]TB e 6 - 50 Trabalhadores	Pequena empresa	3
>3.000.000€ VN, > 1.500.000€ TB e >50 Trabalhadores	Grande Empresa	3

Além desta classificação, as empresas entrevistadas apresentam as seguintes características em termos de classificação das atividades económicas, conforme podemos ver no quadro 9.

Quadro 9: Classificação das empresas segundo a CAE

CAE	Descrição	Nº de empresas
1410	Bovinicultura	1
1500	Agricultura e produção animal combinadas	2
1470	Avicultura	2
1210	Viticultura	1
1460	Suinicultura	1
1191	Horticultura	2

4.1.2 Enquadramento

Neste grupo procurou-se enquadrar o entrevistado na norma utilizada, tentando perceber um conjunto de situações que nos poderiam ajudar na interpretação dos resultados e obter a resposta ao primeiro objetivo enunciado no capítulo anterior. Encontra-se dividido em

cinco questões, que serão de seguida analisadas por tipo de normativo utilizado, o grupo um utiliza a NC-ME, o grupo dois a NCRF-PE e o grupo três a NCRF 17, uma vez que nos pareceu ser mais adequado tendo em consideração o objetivo esperado.

4.1.2.1 Normativo utilizado

Com a análise das entrevistas aborda-se a posição dos nossos entrevistados relativamente à sua posição no enquadramento normativo. Atentamos ao quadro 10 que apresenta o normativo utilizado pelos nossos entrevistados:

Quadro 10: Normativo Utilizado

Ref.	Volume de Negócios €	Total de Balanço €	Nº Trab.	Dimensão segundo a recomendação 2003/361/CE	Dimensão segundo o DL 36º-A/2011, de 9 de Março	Norma utilizada pelos entrevistados
Bov1	148.344,40	97.232,05	3	Microentidade	Microentidade	NC-ME
PA2	413.432,05	607.736,98	4	Microentidade	Microentidade	NC-ME
Avi3	9.528.303,86	13.915.178,47	95	Pequena empresa	Grande empresa	NCRF 17
PA4	385.701,43	670.366,18	4	Microentidade	Microentidade	NCRF 17
Vit5	250.559,60	479.950,60	7	Microentidade	Microentidade	NCRF 17
Sui6	1.400.000,00	2.377.000,00	15	Microentidade	Pequena empresa	NCRF-PE
Avi7	981.273,00	636.690,40	5	Microentidade	Pequena empresa	NCRF-PE
Hor8	989.572,00	2.698.104,50	18	Microentidade	Pequena empresa	NCRF-PE
Hor9	476.245,00	824.000,50	4	Microentidade	Microentidade	NC-ME

No que se refere ao normativo adotado pelas entidades, conforme podemos ver no quadro 9, verificamos que três das entidades utilizam a NC-ME (Bov1, PA2 e Hor9), tendo sido utilizadas, segundo os entrevistados, por opção, referindo Bov1 e PA2 que optaram pela NC-ME, mas também poderiam optar pelo SNC, NCRF 17- Agricultura. À questão sobre *se optou por um normativo não obrigatório, o que o levou a adotá-lo*, todos consideraram que optaram pela NC-ME porque é mais simples, e acarreta menos trabalho a nível fiscal e contabilístico.

No que se refere às vantagens, também as opiniões foram unânimes considerando que o normativo traz vantagens para a entidade. O Bov1 considera que a norma para ME é mais vantajosa face à NCRF 17, no que se refere ao tratamento contabilístico e à exigência fiscal. O Hor9, além de concordar que a exigência é menor, considera que esta norma torna determinados processos menos demorados, menos burocráticos e menos onerosos.

Face à sua dimensão, achamos pertinente saber o que pensam eles sobre a divisão atual das entidades no âmbito de aplicação das normas. Assim, quanto à última questão do segundo grupo verificamos que Bov1 e PA2 não concordam, sendo que PA2 tem algumas dúvidas. Ambos consideram que deveria existir um só critério, o primeiro porque não considera correto utilizarem critérios em termos fiscais para umas empresas e critérios do código das sociedades comerciais para outras, o segundo atenta que, se não houvesse divisão só haveria um normativo. Propondo, isto mesmo, a existência de um só normativo geral, em que cada empresa pudesse adotá-lo em função das suas necessidades, ou seja, utilizar a norma em função da exigência da empresa. Salientam que os TOC já têm muita legislação para conhecer e aplicar, e que a redução de normas seria uma mais-valia para o seu desempenho. Já Hor9 concorda plenamente, referindo que as ME não têm capacidade estrutural para suportar determinadas exigências legais que são colocadas às grandes empresas.

Analisando agora o segundo grupo, verificamos que Sui6, Avi7 e Hor8 (quadro 10) responderam que utilizam a NCRF-PE, sendo que só Avi7 considera que utiliza por obrigação, afirmando que a empresa se enquadra nos requisitos de pequena empresa, para efeitos de aplicação das normas portuguesas. Já os outros dois consideram que utilizam por opção, afirmando que poderiam optar também por utilizar a Norma Geral¹⁸. Convém ressaltar a resposta de Avi7, uma vez que no nosso entender respondeu que estava obrigado a adotar a NCRF-PE em comparação com a NC-ME, ou seja, ao longo da entrevista verificamos que a empresa é de pequena dimensão estando muito próxima dos requisitos para ser ME, desta forma, pensamos que na opinião de Avi7 não pode utilizar a NC-ME, porque ultrapassa os limites para poder utilizá-la, estando assim obrigada a aplicar a NCRF-PE. Em bom rigor sabemos que não podia utilizar a NC-ME, mas poderia optar por utilizar as NCRF ou a NCRF-PE. Como considera que utiliza por obrigação não respondeu à terceira questão.

Analisando as respostas de Sui7 e Hor8, tal como consideraram Bov1, Pa2 e Hor9, julgam que a norma para pequenas entidades também é menos exigente, no que se refere à preparação e prestação de contas tanto a nível fiscal como contabilístico¹⁹.

¹⁸ Sempre que no presente estudo aparece a designação “Norma Geral” referimo-nos à “NCRF 17”.

¹⁹ Entendemos que o grau de exigência, mencionado por Sui7 e Hor8, é comparado entre a NCRF – PE e a NCRF 17.

Em termos de vantagens, consideram que, de um modo geral é vantajoso, todavia, Avi7 afirma que a NCRF-PE só traz vantagem comparativamente à NC-ME, pois exige a produção de mais informação contabilística para os investidores e para a banca, originando que as empresas que utilizam esta norma face às empresas que utilizam a NC-ME, estejam mais suscetíveis ao surgimento de potenciais oportunidades económicas e financeiras. O Hor8 considera que a única vantagem é que a NCRF-PE não acarreta tanto trabalho como a NCRF17, contudo não considera muito significativo.

No que se refere à divisão das entidades, todos concordam com a atual divisão das entidades para fins de aplicação das normas, tendo todos referido que concordam tendo em consideração a estrutura dimensional das empresas portuguesas. O Avi7 salienta que também a estrutura financeira e de recursos são diferentes, e que se existisse um só critério, os recursos de algumas empresas poderiam não ser suficientes para suportar os custos da própria contabilidade.

Os restantes entrevistados, Avi3, PA4 e Vit5, como se pode ver no quadro 10, utilizam a NCRF 17 e mencionaram na questão 1.2 que utilizam-na por opção, exceto Avi3. Vit5 refere ainda que utiliza a NCRF 17 por opção porque poderia optar por utilizar a NC-ME.

No que se refere aos motivos da opção efetuada, Pa4 justifica a opção por uma questão de salvaguarda futura, pois segundo palavras do entrevistado *“uma empresa quando começa, não sabe qual a evolução que possa ter”*. O que retiramos desta frase é que o entrevistado se referia ao facto de no início da atividade uma entidade poder se enquadrar como ME ou PE e passado alguns anos, ser obrigada a utilizar as NCRF porque ultrapassou todos os limites. Também referiu que em termos fiscais, a NCRF 17 acarreta mais trabalho, nomeadamente na IES, considerando que quanto mais informação se apresenta à AT menos a empresa está suscetível a inspeções.

Por sua vez, Vit5 menciona que utiliza a NCRF 17 por opção porque a agricultura é uma atividade muito específica e só a NCRF 17 foca todas essas especificidades ligadas à agricultura. Presumimos, que como a entidade poderia utilizar a NC-ME, comparativamente com esta, a NCRF 17 abrange as características específicas da atividade agrícola em termos contabilísticos.

No que se refere às vantagens no uso da norma geral, Avi3 considera que a NCRF 17 nem traz vantagens nem desvantagens, e até menciona que a norma não tem em consideração

todas as especificidades da atividade agrícola, mas na sua opinião é a única que contempla de forma mais adequada essa atividade.

Já Pa4 e Vit5 consideram que o normativo traz vantagens, para o primeiro o uso da norma geral aumenta a comparabilidade contabilística a nível Europeu e a própria informação apresentada no Anexo, para o segundo a norma é muito complexa mas traz vantagens porque foca os aspetos especiais da agricultura.

A opinião dos entrevistados que adotam a NCRF 17 sobre a divisão das entidades para efeitos de aplicação das normas são semelhantes, podendo-se retirar que todos são a favor de uma redução de normas. Avi3 concorda com a divisão mas aponta uma redução para duas normas, a Norma Micro/PE com um limite mais alargado e a Norma Geral, tal como considera Vit5. Pa4 não concorda e propõe apenas a existência do SNC e um só código de contas e consoante a dimensão da empresa usar-se-ia mais ou menos informação²⁰. Por fim, também propunha dispensa de elaboração da Demonstração de Fluxos de Caixa e da Demonstração das Alterações no Capital Próprio.

Em termos de conclusão sobre o normativo utilizado retiramos o seguinte, conforme podemos ver no quadro 10:

- a) Cerca de 90,0% dos entrevistados utilizam um normativo por opção;
- b) De oito empresas consideradas ME pela recomendação 2003/361/CE de 6 de Maio, três aplicam a NC-ME; de cinco empresas consideradas ME pelo Decreto-Lei nº36º-A/2011, de 9 de Março, três aplicam a NC-ME;
- c) Só uma empresa é considerada PE, pela recomendação 2003/361/CE de 6 de Maio, mas duas utilizam a NCRF-PE; de três empresas consideradas PE, pelo Decreto-Lei nº36º-A/2011, de 9 de Março, três utilizam a NCRF-PE.

Deste resultado, podemos verificar, salvo melhor interpretação, que as empresas tendem a utilizar o normativo em que se enquadram melhor tendo em consideração a sua dimensão. Numa primeira análise podemos afirmar que, na amostra estudada, a dimensão da empresa influencia a adoção voluntária de determinada norma.

Relativamente aos motivos para atualização de um determinado normativo podemos resumir da seguinte forma:

²⁰ Entendemos que Pa4 propõe que a norma seja flexível em função das necessidades de cada empresa.

Motivos para a adoção da NC-ME:

- Tratamento mais simples;
- Menos trabalho contabilístico e fiscal;
- Processos menos morosos, menos burocráticos e menos onerosos.

Motivos para a adoção da NCRF-PE:

- Face a NCRF 17 - Menos exigência na preparação e prestação de contas, quer em termos fiscais quer em termos contabilísticos;
- Face a NC - ME - Produção de mais informação para os investidores e para a banca; e mais trabalho.

Motivos para a adoção da NCRF 17:

- Salvaguarda futura;
- Especificidades da norma face aos aspetos da atividade agrícola;
- Comparabilidade contabilística a nível Europeu;
- Existência de um Anexo mais completo.

Sobre a atual divisão das entidades para aplicação dos normativos portugueses, retiramos o seguinte:

- a) A maioria dos entrevistados concorda com a divisão tendo por base a capacidade estrutural das empresas com dimensão mais reduzida;
- b) Dos nove entrevistados, seis propõem uma redução das normas para apenas duas normas, Norma Micro/PE e Normal Geral.

4.1.3 Análise da sensibilidade da NCRF 17

Numa segunda parte iremos analisar a sensibilidade da aplicação na NCRF 17, pelas empresas entrevistadas.

No início das entrevistas foi tido em consideração o conhecimento sobre a NCRF 17, onde todos responderam que conheciam a NCRF 17, estando dispostos a opinar sobre as questões levantadas.

4.1.3.1 Processamento dos produtos agrícolas após colheita

A NCRF 17 é aplicada aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas até ao ponto de colheita (NCRF 17, § 2). Contudo, em determinadas áreas da atividade agrícola, o ciclo de produção não termina no ponto de colheita mas num produto resultante do processo após colheita. Neste sentido, questionamos os nossos entrevistados sobre esta temática uma vez que desenvolvem atividades agrícolas diferenciadas.

No que se refere ao tratamento dos produtos agrícolas depois do processo de colheita, a opinião dos entrevistados é na sua generalidade a favor do âmbito da norma, mesmo tratando-se de áreas de atividades diferentes. O entrevistado PA4, resume a sua opinião afirmando que na NCRF 17 tudo vai ao encontro da NCRF 18 - Inventários.

O Avi3 e Avi7 referem que o produto agrícola colhido no ponto de colheita é produto acabado, ou seja inventário, tendo apenas como objetivo depois da colheita a venda. O Avi3 ainda acrescentou que os produtos agrícolas devem ter este tratamento mesmo tendo um ciclo de vida muito curto, o que se verifica na atividade Avícola.

Para o Vit5, o ativo biológico depois da colheita pode assumir várias situações, e para Sui6 e Hor8 o antes da colheita e o após colheita são fases distintas. Estas duas fases não se devem misturar pois até ao ponto de colheita temos agricultura, após colheita podemos ter uma atividade completamente distinta, segundo o entrevistado Hor8.

No que se refere aos restantes entrevistados ficamos reticentes sobre o que iriam responder, uma vez que não utilizam a norma, mas dizem ter conhecimento sobre a mesma.

De facto, Bov1 e PA2 referem nesta questão que, apesar de conhecerem a NCRF 17 não têm muito conhecimento sobre determinados aspetos, tendo optado por não opinar sobre a mesma, uma vez que, segundo eles, não queriam por em causa a fiabilidade da entrevista, lançando respostas que poderiam ser duvidosas tendo em consideração o seu grau de conhecimento.

Também Hor9, tal como Bov1 e PA2, não utiliza a NCRF 17, mas concorda que a partir do ponto de colheita seja utilizada outra norma, afirmando que mesmo na NC-ME deveria estar refletido o ponto de colheita, de forma a diferenciar a agricultura em si da restante atividade da empresa. Considera que a partir do ponto de colheita os produtos agrícolas podem ter diferentes características, nomeadamente matérias-primas, mercadoria e até

mesmo ativos biológicos, que poderão ter um objeto completamente diferente da principal atividade.

Em resposta à questão formulada não podemos afirmar que o setor de atividade influenciou ou não as opiniões obtidas, uma vez que quase todas as respostas foram concordantes com o estipulado na norma, não tendo os entrevistados referido nenhum aspeto que possa suscitar dúvidas quanto ao tratamento dos ativos biológicos e produtos agrícolas após colheita. Em nossa opinião, este facto poderá estar relacionado com o número reduzido de entrevistados do mesmo ramo de atividade.

Em suma, verificamos que, todos os que disseram conhecer a norma, concordam que a partir do ponto de colheita seja aplicada outra norma, tendo sido apontados fundamentos gerais, nomeadamente “*o ativo pode assumir várias situações depois da colheita*” (opinião de Vit5).

Convém também referir que, apesar da questão ser colocada em relação à NCRF 17 - Agricultura, e não em relação à NCRF 17 numa área específica do setor agrícola, alguns entrevistados tendem a responder em função do que realmente aplicam ou consideram adequado no sua área de atividade em que se inserem, devido à dificuldade de conhecer o funcionamento de todas as áreas desta atividade.

4.1.3.2 Sistema de Informação de Mercados Agrícolas

A questão colocada em debate relaciona-se com a fiabilidade dos valores apresentados no SIMA. No seio dos nossos entrevistados obtivemos respostas díspares, uns concordam que o SIMA apresenta o JV corretamente, outros afirmam que não e outros nem concordam nem discordam.

Todos os entrevistados mostraram conhecer o âmbito e os objetivos do SIMA.

PA2 e Sui6 concordam que o SIMA apresenta o JV corretamente invocando as seguintes razões, respetivamente:

- Ausência de outros sistemas de informação; O SIMA é suficiente em termos de comparação de preços;
- Dificuldade em encontrar o JV; Os valores são atualizados todos os meses ou todas as semanas.

Também Hor9 concorda que sim, mas refere que na maioria das vezes não tem por base os valores do SIMA no cálculo do custo do ativo.

O Bov1, PA4 e Hor8 referem aspetos a favor e aspetos contra, não arriscando concordar nem discordar.

Bov1 menciona que apesar de não utilizar o critério do JV, pois optou por utilizar a norma para ME, conhece o SIMA e refere que nem sempre representa o JV corretamente. Na sua opinião o SIMA representa mais corretamente o JV dos ativos biológicos - plantas porque tem um período de vida maior, e não tão corretamente o JV dos ativos biológicos - animais porque o seu valor valoriza e desvaloriza rapidamente.

PA4 concorda com Bov1 na parte do SIMA apresentar valores ajustados e desajustados à realidade. Defende que a melhor forma de aplicação do JV é conjugar a informação do SIMA com a informação do produtor agrícola.

O Hor8 refere que o SIMA é o único mercado ativo em Portugal, e que nem sempre expressa o JV corretamente porque o mesmo ativo biológico pode ter valores diferentes em diferentes regiões do país. Contudo, considera que apesar de por vezes desajustados, são esses valores que servem de base para a mensuração dos ativos biológicos, sendo depois ajustados a cada realidade.

Os restantes entrevistados, Avi3, Vit5 e Avi7 são totalmente defensores que o SIMA não apresenta o JV corretamente, apresentando os seguintes argumentos, respetivamente:

- O SIMA não apresenta um mercado ativo para a galinha reprodutora, sendo este facto uma lacuna;
- A determinação do valor de mercado envolve dados muito complexos e subjetivos, neste sentido o SIMA não é um mercado fiável;
- Existem vários fatores que influenciam ou podem influenciar a determinação do JV, e o SIMA apenas expressa um valor num determinado período.

Face a estas opiniões, Avi3 considera que para fazer face a esta lacuna, deve-se adaptar os valores do SIMA à realidade de cada empresa, por sua vez, Vit5 afirma que os ativos biológicos deveriam ser mensurados ao custo de produção e não de mercado, e Avi7 defende que os valores devem ser dados pela empresa tendo em consideração os custos de produção.

Ao longo da análise, apesar das respostas serem díspares, verificamos que tendem a seguir o negativismo, ou seja, mesmo os entrevistados que concordaram, deixaram margem para dúvidas. Desta forma, face às respostas obtidas, resumimos a opinião dos entrevistados em duas perspetivas, sendo a primeira mais radical e objetiva:

- O SIMA não representa o JV corretamente; ou
- A ausência de outros mercados agrícolas semelhantes ao SIMA impossibilita a comparação de valores, para serem ou não considerados corretos.

Em bom rigor, sabemos que é impossível atingir a perfeição, ou seja, um único sistema de informação de mercados agrícolas conseguir obter o valor justo e fiável para todos os tipos de ativos biológicos e nos mais ínfimos estados físicos possíveis.

4.1.3.3 Fiabilidade do JV

A determinação do JV é um processo subjetivo, mais subjetivo se torna, na ausência de um mercado ativo.

Desta forma os entrevistados foram questionados sobre o facto de o JV poder estar ou não subavaliado ou sobreavaliado, tendo em consideração a subjetividade da sua determinação, na ausência de um mercado ativo.

Na opinião dos entrevistados, a subjetividade condiciona a fiabilidade do JV, refletindo-se na sua mensuração. PA2 afirmou que existem vários fatores que podem originar alguma imprecisão, contudo é o único que considera que fatores negativos são compensados por fatores positivos em diferentes períodos, ou seja, apesar de subjetivo, o JV encarrega-se de atingir o “equilíbrio”, se num exercício os valores estão subavaliados, noutros estarão sobreavaliados, e vice-versa.

Já os restantes entrevistados, afirmaram que o JV pode apresentar valores diferentes do valor de mercado, nuns casos para mais noutros para menos, e mencionam alguns fatores que o poderão influenciar.

A economia, ou mais precisamente a instabilidade económica²¹, é apontada por Bov1, Avi7 e Hor9, como um fator que pode influenciar a fiabilidade do JV. Bov1 salienta ainda que, este fator pode influenciar não só o JV mas também o custo histórico, podendo apresentar

²¹ Expressão apresentada por Bov1 e Avi7.

valores subavaliados ou sobreavaliados no reconhecimento inicial. Já Hor9 foi mais específico, e tendo em consideração a atual conjuntura económica afirmou que a recessão económica é um fator que influencia negativamente o custo. Acrescenta ainda que existem diversos fatores externos à própria atividade que podem influenciar o valor de mercado dos ativos biológicos.

Nas respostas que se seguem verificamos que, o seu conteúdo está influenciado pela atividade em que se inserem, tendo sido apontados fatores e soluções relacionados com as suas experiências no seio da atividade, pelo que, podemos desde já deduzir que, para diversas atividades existem diferentes fatores que influenciam a fiabilidade do JV.

O Avi3 verificou que na avicultura o JV pode estar subavaliado, justificando que o custo de produção por vezes é muito superior ao valor da proposta de compra, sendo preferível, nesses casos destruir o produto do que vendê-lo por um valor irrisório.

O PA4 refere que os fatores que afetam o JV são a própria atividade e as suas necessidades, apresentando como exemplo as vitelas, pois na atividade da produção animal tem mais valor monetário uma vitela do que um vitelo, porque o seu objeto é a produção de leite. Expressa ainda que o SIMA não deveria apurar a sua informação através do valor de mercado pois o mercado é muito mutável e torna a informação do SIMA muito empírica. Considera que para a fiabilidade do JV não ser posta em causa, deveriam ser adotados métodos objetivos e específicos.

Por sua vez, o Hor8 considera que na maioria das vezes, na horticultura, o JV está subavaliado, apontando como principal fator as intempéries, ou seja, os ativos biológicos podem ter um valor positivo “hoje” e “amanha” terem um valor nulo, por estar totalmente destruído.

Por último, o Sui6 refere que o JV pode estar subavaliado e sobreavaliado, defendendo que a forma de aumentar a fiabilidade do JV na sua mensuração é utilizando a média das cotações do SIMA.

Em suma, a maioria dos entrevistados (exceto PA2) consideram que na ausência de um mercado agrícola a determinação do JV é subjetiva, numas situações pode estar subavaliado e noutras sobreavaliado, sendo a instabilidade económica o fator mais apontado como sendo a causa dessa divergência.

4.1.3.4 Bens utilizados na produção

O ativo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu JV menos os custos estimados no ponto-de-venda, ou no caso de produtos agrícolas menos os custos estimados no ponto-de-venda no momento da colheita. E como o § 15 da NCRF 17 refere, os custos incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. Os custos no momento de venda excluem os custos de transporte e outros necessários para levar os ativos para o mercado.

A questão em apreço prende-se com o facto de saber se os bens utilizados na produção nomeadamente os adubos e a ração são reconhecidos pelos entrevistados como um gasto do período ou se são levados ao valor do ativo, ou seja, capitalizados.

Neste tema verificamos que as respostas foram objetivas e breves, não se tendo verificado hesitações por parte dos entrevistados nas opiniões apresentadas.

Dos entrevistados apenas 1/3 respondeu que deveriam ser capitalizados, designadamente PA4, Vit5 e Sui6, tendo sido mencionado por Vit5 que tudo o que está relacionado com a produção deveria ser capitalizado.

Os restantes 2/3 referiram que esses bens deveriam ser levados a gasto do período, designadamente, Bov1, PA2, Avi3, Avi7, Hor8 e Hor9.

Salientamos apenas que, Hor9 refere que todos os bens adquiridos para utilizar na produção são levados a gastos do período, nunca devendo ser capitalizados e Avi3 menciona que não se justifica capitalizar os bens utilizados na produção, numa atividade em que o período de produção são apenas 15 meses.

4.1.3.5 Tratamento contabilístico

A NCRF 17 no § 11 refere que uma entidade deve reconhecer um ativo biológico quando e somente quando a entidade controle o ativo como consequência de acontecimentos passados, seja provável que benefícios económicos associados ao ativo fluirão para a entidade e o JV ou o custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.

Consideramos assim pertinente saber onde os nossos entrevistados, responsáveis por empresas agrícolas, reconhecem ou reconheceriam (caso usassem a norma) os ativos

biológicos, no que se refere à aquisição e ao nascimento de ativos biológicos, uma vez que existem opiniões diferentes neste sentido.

Deste modo, pretendemos analisar a opinião dos entrevistados para perceber se consideram:

- Na aquisição o reconhecimento inicial na conta 31 – Compras e depois transferem para a conta 37 – Ativos biológicos, ou se contabilizam diretamente na conta 37 – Ativos biológicos; e
- No nascimento, se consideram como uma variação da produção – conta 734 ou um aumento do JV – conta 774.

Ao longo das entrevistas verificamos que os entrevistados responderam tendo por base as normas que utilizam e não tendo por base a NCRF 17, ou seja, as respostas dos entrevistados das empresas que utilizam a norma para ME responderam como contabilizam aplicando essas norma, os entrevistados que responderam que utilizam a NCRF – PE responderam segundo as regras da NCRF – PE, e assim sucessivamente. Tendo presente as diferenças existentes nas contas e no reconhecimento das normas adotadas pelos nossos entrevistados, iremos analisar as questões por grupo de entrevistados que utilizam a mesma norma. Como já referido, Bov1, PA2 e Hor9 utilizam a norma para ME. De seguida analisaremos o conteúdo do quadro 11 onde apresentamos as respostas de forma sucinta de cada um dos entrevistados.

Quadro 11: Resumo das respostas dos entrevistados que utilizam a norma para ME

	Aquisição		Nascimento	
	Venda/Consumo	Produção	Venda/Consumo	Produção
Bov1	> a débito na 3131 - Compras de ativos biológicos consumíveis a crédito de 12/22 - Banco/Fornecedor > a 31/12 transita para a 371 - Ativos biológicos consumíveis.	> a débito na 433 - Ativos fixos tangíveis - Equipamento básico a crédito de 12/22 - Banco/Fornecedor.	> a débito da 371 - Ativos biológicos consumíveis a crédito pela 7341 - Variações nos inventários da produção - Ativos biológicos consumíveis.	> a débito da 372 - Ativos biológicos de produção a crédito pela 7342 - Variações nos inventários da produção - Ativos biológicos produção. > Quando atingir a idade adulta transita da 372 - Ativos biológicos de produção para a 433 - Ativos fixos tangíveis - Equipamento básico.
PA2	> a débito na 313 - Compras de ativos biológicos a crédito de 12/22 - Banco/Fornecedor.		> a débito da 371 - Ativos biológicos para venda a crédito pela 7341 - Variações nos inventários da produção - Ativos biológicos para venda.	> a débito da 372 - Ativos biológicos de produção a crédito pela 7342 - Variações nos inventários da produção - ativos biológicos para recria.
Hor9	> a debito na 313 - Compras de ativos biológicos a crédito de 12/22 - Banco/Fornecedor.		> a débito da 37 - Ativos biológicos a crédito pela 734 - Variações nos inventários da produção - ativos biológicos.	

Numa primeira observação salta-nos logo à vista a resposta de PA2 e Hor9, pois no que se refere à questão sobre a contabilização da aquisição, responderam de forma geral, sem aprofundamentos. Consideramos que apenas se quiseram cingir à aquisição em si, uma vez que, a norma ME, exige a contabilização dos ativos para outras rubricas, depois da compra efetiva, tanto para os ativos biológicos consumíveis como de produção. No que se refere à aquisição de ativos biológicos, verificamos que os três entrevistados contabilizaram a aquisição na conta 31 – Compras, e na subconta 313 – Ativos biológicos, por contrapartida da conta 12 - Banco ou 22 – Fornecedores.

Salientamos a resposta de Bov1 que foi mais além da aquisição, mencionando as contas e subcontas para a aquisição de ativos biológicos consumíveis e a conta para ativos biológicos de produção. No caso de serem ativos biológicos de consumo, a aquisição é reconhecida na conta 3131 – Compra de ativos biológicos consumíveis, e em 31 de dezembro, segundo o inventário intermitente, transitam para a conta de inventários 371 – Ativos biológicos consumíveis. Já os Ativos biológicos de produção são reconhecidos

diretamente na rubrica de ativos fixos tangíveis, mais especificamente, em equipamento básico.

No que se refere à questão sobre a contabilização do nascimento de ativos biológicos na entidade, os entrevistados consideram o nascimento como uma variação da produção. Quando nascem ativos biológicos com destino a venda ou a serem consumidos, Bov1 e PA2 aumentam a conta 371 – Ativos biológicos consumíveis por contrapartida da conta de rendimentos 7341 – Variação nos inventários da produção. Quando o seu destino é a produção, aumentam a 372 – Ativos biológicos de produção por contrapartida de 7342 – Variação nos inventários de produção. Bov1 referiu ainda que quando os animais atingem a idade adulta, transita-os da conta 372 para a 433 – Ativos fixos tangíveis, equipamento básico.

O Hor9 referiu apenas as rúbricas principais envolvidas nos processos relacionados com a atividade agrícola, em estudo.

Deste modo, tendo em consideração, que apesar das questões se focarem na NCRF 17, e não propriamente no que executam, temos de reconhecer que este era o resultado esperado, de uma forma geral, uma vez que não utilizam a Norma Geral e consequentemente o JV.

Os entrevistados, apresentados no quadro 12, utilizam a NCRF – PE, e como vimos podem optar pela adoção supletiva da NCRF 17.

Quadro 12: Resumo das respostas dos entrevistados que utilizam a NCRF - PE

	Aquisição		Nascimento	
	Venda/Consumo	Produção	Venda/Consumo	Produção
Sui6	> a débito da 371 - Ativos biológicos consumíveis a crédito de 12/22 - Banco/Fornecedores.	> a débito da 372 - Ativos biológicos de produção a crédito de 12/22 - Banco/Fornecedores.	> a débito da 371 - Ativos biológicos consumíveis a crédito pela 7341 - Variações nos inventários da produção - Ativos biológicos consumíveis.	> a débito da 371 - Ativos biológicos consumíveis a crédito pela 7342 - Variações nos inventários da produção - Ativos biológicos produção. > Ao fim de 3 a 4 meses alguns transitam da 371 - Ativos biológicos consumíveis para 372 - Ativos biológicos de produção. Utilização da 387 - Reclassificação dos ativos biológicos no lançamento intermédio.
Avi7	> a débito na 312 - Compras de mercadorias a crédito de 12/22 - Banco/Fornecedor.		-	
Hor8	> a débito na 313 - Compras de ativos biológicos a crédito de 12/22 - Banco/Fornecedor.	> em 31/12 transitam da 313 - Compras de ativos biológicos para a 37 - Ativos biológicos.	> a débito da 37 - Ativos biológicos a crédito pela 734 - Variações nos inventários da produção - Ativos biológicos .	

Se observarmos o quadro 12, verificamos que as respostas parecem distintas, contudo essa disparidade pode ser justificada pela divergência da própria atividade.

Assim, em termos de aquisição de ativos biológicos consumíveis Sui6 reconhece diretamente na conta 371 – Ativos biológicos consumíveis, já Avi7 e Hor8, reconhecem primeiro em 31 – Compras. Avi7 na sua atividade apenas compra ativos para vender, sendo reconhecidos no final do exercício, de acordo com o inventário intermitente, na conta 32 – mercadorias. Hor8 não discriminou os ativos para venda ou consumo dos de produção, sendo no final do exercício de atividade transitados, de acordo com o inventário intermitente na conta 37 – Ativos biológicos.

No que se refere ao nascimento de ativos biológicos na atividade, Sui6 e Hor8 reconhecem como um rendimento resultante da variação nos inventários da produção – 734.

Salientamos Sui6, uma vez que além de ter tido o cuidado de diferenciar os ativos biológicos nascido na produção para venda ou consumo dos destinados à produção, referiu que ao fim de 3 a 4 meses alguns ativos biológicos consumíveis transitam para a 372 –

Ativos biológicos de produção, utilizando a conta 387 – Reclassificação dos ativos biológicos como lançamento intermédio.

Resumidamente, verificamos que também os entrevistados que utilizam a NCRF – PE reconhecem o nascimento como uma variação da produção, e não como um aumento do JV. Deste modo, questionamos se o nosso raciocínio inicial estará correto, ou se de facto os nossos entrevistados consideram que o nascimento é mesmo uma variação da produção. De seguida analisaremos o quadro 13, que apresenta os entrevistados que utilizam a NCRF 17 na atividade das empresas das quais são responsáveis.

Quadro 13: Resumo das respostas dos entrevistados que utilizam a NCRF 17

	Aquisição		Nascimento	
	Venda/Consumo	Produção	Venda/Consumo	Produção
Avi3	-	> a débito na 372 - Ativos biológicos de produção equipamento básico a crédito de 12/22 - Banco/Fornecedor.	> a débito da 3451 - Produtos acabados e intermédio - Ativos biológicos consumíveis a crédito pela 7341 - Variações nos inventários da produção - Ativos biológicos consumíveis.	-
PA4	-	> a débito na 372 - Ativos biológicos de produção equipamento básico a crédito de 12/22 - Banco/Fornecedor.	> a débito da 371 - Ativos biológicos para venda a crédito pela 7341 - Variações nos inventários da produção - Ativos biológicos para venda.	-
Vit5	> a débito na 3131 - Compras de ativos biológicos consumíveis a crédito de 12/22 - Banco/Fornecedor. > em 31/12 transitam da 3131 - Compras de ativos biológicos consumíveis para a 371 - Ativos biológicos consumíveis.	> a débito na 3132 - Compras de ativos biológicos de produção a crédito de 12/22 - Banco/Fornecedor. > em 31/12 transitam da 3132 - Compras de ativos biológicos de produção para a 372 - Ativos biológicos de produção.	> a débito da 371 - Ativos biológicos consumíveis a crédito pela 774 - Ganhos por aumentos do JV em ativos biológicos.	> a débito da 372 - Ativos biológicos de produção a crédito pela 774 - Ganhos por aumentos do JV em ativos biológicos.

Na atividade da Avi3 e PA4, não são adquiridos ativos biológicos, cujo objetivo seja a venda ou o consumo, sendo a aquisição dos ativos biológicos de produção reconhecidos na 372 – Ativos biológicos de produção, por contrapartida de 12 – Banco ou 22 – Fornecedores.

Já em Vit5, existem aquisições de ativos biológicos de venda ou consumo e de produção, sendo a compra reconhecida na 313 – Compras de ativos biológicos, e nas subcontas 3131 – Ativos biológicos consumíveis e 3132 – Ativos biológicos de produção, respetivamente.

No final do ano, segundo o inventário intermitente, o inventário final transita para a conta 371 se foram consumidos e para a conta 372 se foram para a produção.

Relativamente ao nascimento, verificamos nas empresas de Avi3 e PA4 que todos os ativos nascidos na atividade são para venda/consumo, sendo o reconhecimento efetuado através da variação da produção, ou seja, 7341 – Variações nos inventários da produção - Ativos biológicos consumíveis.

Vit5 é o único entrevistado que considera que o nascimento deve ser considerado como um ganho por aumentos do JV em Ativos biológicos, conta 774, tanto para os ativos consumíveis como para os ativos destinados à produção.

Em título de síntese, verificamos que na maioria dos entrevistados a aquisição dos ativos é reconhecida inicialmente na conta 31 – Compras, e subsequentemente transita para inventários. No que se refere ao nascimento, quase todos consideram este processo como variação da produção, à exceção de Vit5. Face aos resultados, inclinamo-nos desta forma para afirmar que o nascimento de um ativo na atividade agrícola é considerado uma variação da produção não tão por influência da norma, mas sim, porque este será o tratamento mais indicado.

4.1.3.6 Resultados não realizados incluídos nos resultados

À luz dos §§ 72 a 78 da Estrutura Conceptual os rendimentos e gastos incluem ganhos e perdas não realizados. A aplicação do JV nos ativos biológicos conduz ao reconhecimento de gastos e rendimento não realizados na Demonstração dos Resultados. A inclusão destes resultados não realizados pode acarretar consequências significativas em vários indicadores de referência económicos e financeiros para uma entidade. Para não referir que até à alteração do art. 32.º e ss do Código das Sociedades Comerciais era possível a distribuição dos resultados não realizados, situação que foi alterada. Daí a origem da nossa questão que colocamos em análise. Serão os entrevistados, responsáveis financeiros por empresas agrícolas, totalmente a favor deste paradigma?

Relativamente a esta temática, as opiniões são diversas, existindo quem defenda que a inclusão dos resultados não realizados é a forma mais correta e adequada de fazer refletir a imagem verdadeira da empresa face ao mercado, mas também há quem não concorde e proponha alternativas.

Os defensores da não inclusão justificam a sua opinião da seguinte forma:

- Segundo Bov1 a norma é muito global e as empresas deverão ter em consideração as variações do JV dos ativos biológicos, mas estes deveriam estar diferenciados nos resultados, ou seja, os resultados não realizados deveriam estar separados dos resultados realizados.
- Na opinião de Avi7 deve haver uma distinção entre resultados realizados e não realizados, e não é correto no seu entender, incluir variações do JV nos resultados. Atualmente quem executa a contabilidade deve ter em consideração tais questões e divulgar essas diferenças, mesmo através de uma nota interna. Contudo, considera que os resultados influenciados pelo JV, positivamente ou negativamente, devem estar salvaguardados.
- Já Hor8 contesta este procedimento, afirmando que o resultado nestas condições pode ter uma imagem desajustada da realidade, podendo favorecer ou desfavorecer a empresa.

No lado oposto temos os apoiantes deste procedimento, que referem que:

- As variações do JV não são significativas (Avi3);
- As variações do JV não concorrem para efeitos fiscais (PA4);
- Os resultados devem espelhar toda a atividade da empresa (Sui6);
- Devem estar divulgados no relatório de gestão e nas notas anexas às demonstrações financeiras (Avi3 e Hor9);

Convém destacar PA4 que, sendo defensor do estipulado na norma, refere que para conhecer a real situação da entidade deverá ter-se uma análise pormenorizada do resultado.

Em termos de propostas apontadas para atenuar tais divergências de perspetivas, temos as opiniões de Vit5 e de PA4. Vit5 refere que os ganhos ou perdas resultantes do JV deveriam ser diferidas, pois desta forma o resultado já espelhava esta situação do resultado não realizado, ou seja, ao analisar um resultado que contenha resultados não realizados diferidos já refletia a real situação da empresa.

PA4, é apologista do modelo do custo, como constatamos ao longo da entrevista. Refere que para evitar divergência entre a contabilidade e a fiscalidade, uma vez que as variações do JV não concorrem para efeitos fiscais, deve ser aplicado o modelo do custo no

reconhecimento inicial e subsequente. Alude ainda que ao praticar o modelo do custo, na transição dos ativos biológicos de produção de inventários para ativos fixos tangíveis, pois segundo ele seria nesta rubrica que deveriam estar registados, tem de se ter uma preocupação de praticar esses valores por baixo²², por causa de questões fiscais.

Em termos de conclusão verificamos que as respostas são díspares, contudo mesmo os entrevistados que consideram que os resultados não realizados devem estar incluídos como um todo, afirmam de forma geral que deve existir sempre uma alusão a esse facto, ou no anexo ou no relatório de gestão.

4.1.3.7 Subsídios do Governo na Atividade Agrícola

Como referiu Cardoso (2010), os subsídios do Governo têm um peso significativo e são de extrema importância para o setor agrícola. Sendo os Subsídios todos do Governo, haverá razões para diferentes tratamentos, à imagem do preceituado na NCRF 17 e na NCRF 22?

Neste seguimento importa-nos averiguar o que pensam os nossos entrevistados sobre este tratamento diferenciado.

As opiniões dividem-se, os defensores do tratamento diferenciado não alargaram nem aprofundaram muito a sua opinião, afirmando que concordavam com o tratamento, sendo destacado por Bov1 que os subsídios apresentados na NCRF 17 têm o intuito de valorizar o ativo.

Também Vit5 e Avi7 salientaram que os subsídios devem estar diferenciados porque também a atividade agrícola deve estar diferenciada das restantes atividades e normas.

Contrariamente a estes, Hor8 refere sucinta e objetivamente que os subsídios deveriam ter todos a mesma base, ou seja, seguirem todos o mesmo tratamento, PA4 acrescenta que quer os subsídios da NCRF 17 quer os subsídios da NCRF 22, concorrem para a formação do resultado e são tributados em sede de IRS e IRC. Hor9 justifica que não existem aspetos significativos para serem tratados em duas normas, e Avi3 propõe que além dos subsídios terem o mesmo tratamento, devem definir à priori, o momento do seu reconhecimento como regra geral, quer seja no momento da sua atribuição ou no momento em que são efetivamente recebidos.

²² Expressão usada pelo entrevistado, pensamos nós que se referia a utilizar valores abaixo do valor de mercado.

Pela análise das respostas, consideramos que nem todos os entrevistados conhecem tão bem a norma ou não a utilizam no que se refere aos subsídios, pois a fundamentação mostrou-se muito ambígua. Desta forma, torna-se complicado perceber se os entrevistados estão mais inclinados a concordar ou a discordar, mas podemos deduzir que uns reforçam que o tratamento mais adequado consiste na existência de diferenciação, outros manifestam que todos os subsídios deveriam ter o mesmo tratamento.

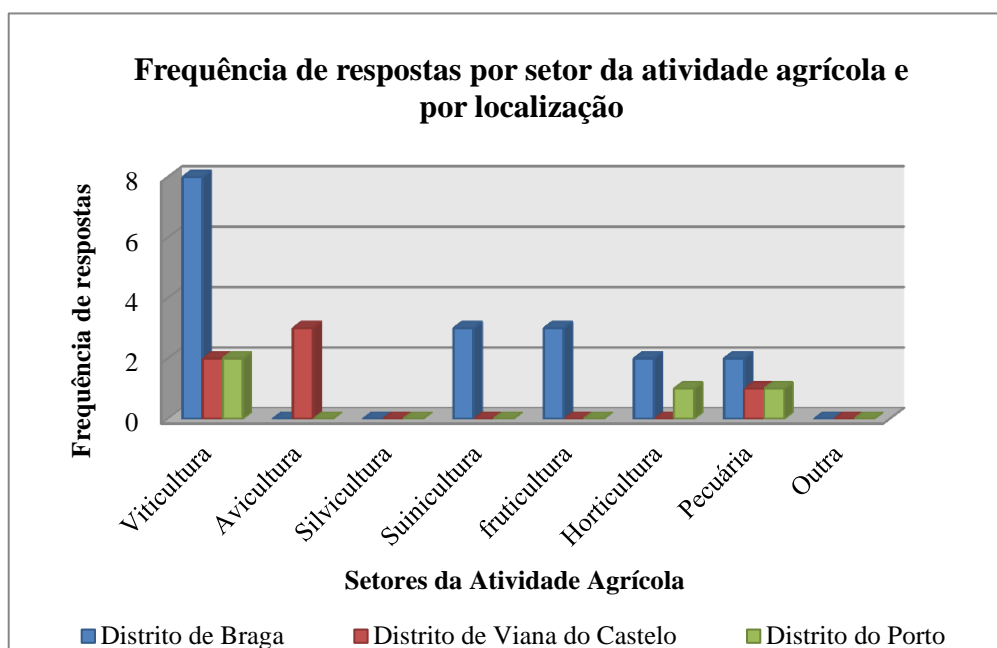
4.2 Análise baseada nos resultados dos questionários

No capítulo da Metodologia da Investigação definimos que seriam usados dois métodos de recolha de dados, a entrevista e o questionário. Nesta secção passaremos à análise dos resultados dos questionários.

4.2.1 Enquadramento

Neste grupo procuramos analisar os dados fornecidos pelos inquiridos, sendo os principais aspetos deste grupo distinguir a área de atividade do setor agrícola, o local onde desenvolvem a atividade, o volume de negócios e o número de trabalhadores. Passaremos de seguida a analisar o enquadramento por setor de atividade agrícola e localização (gráfico1):

Gráfico 1: Enquadramento por setor de atividade agrícola e localização



Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

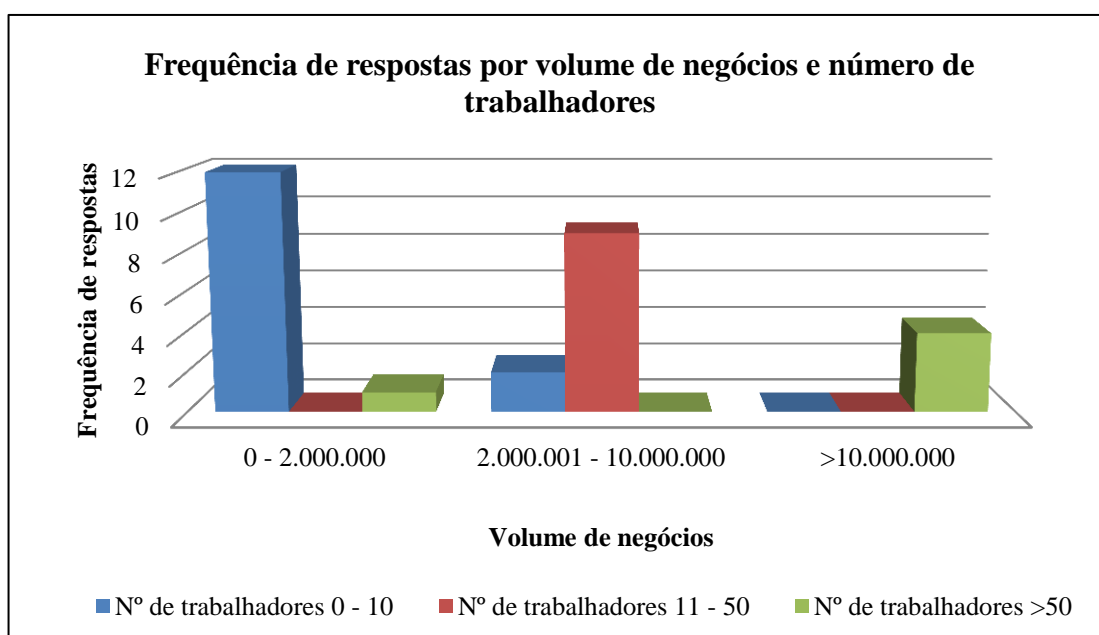
No gráfico 1 visualizamos que foram consideradas sete atividades diferentes do setor agrícola e uma opção residual designada de *Outra* que englobasse as atividades que não se enquadrassem em nenhuma das mencionadas. Verificamos logo, que todos os inquiridos se enquadram numa das atividades referidas, sendo que nenhum deles é responsável por empresas de silvicultura.

A atividade mais representada é a Viticultura, obtendo doze respostas no total. O distrito de Braga obteve o maior número de respostas, devido ao lançamento do questionário ter sido numa sessão de esclarecimentos da OTOC no distrito de Braga. Seguido da Viticultura, temos a atividade de Pecuária com quatro respostas, duas do distrito de Braga, uma do distrito de Viana do Castelo e outra do distrito do Porto. As restantes atividade tiveram três respostas cada, sendo as respostas de Avicultura provenientes de empresas do distrito de Viana do Castelo, já as de Suinicultura e Fruticultura são unicamente do distrito de Braga.

Em suma, a atividade com maior número de respostas é a Viticultura seguida da Pecuária, sendo o maior número de resposta originárias do distrito de Braga.

Além da atividade e da localização, entendemos que era fundamental identificar a dimensão das empresas dos inquiridos que responderam, uma vez que um dos principais objetivos se baseia na sua dimensão.

Gráfico 2: Enquadramento por volume de negócios e número de trabalhadores



Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Pela observação do gráfico 2 verificamos que foi considerada a classificação da dimensão das empresas segundo a RCE, sendo esta mais abrangente face ao desconhecimento das empresas da amostra.

Uma vez que a recomendação apresenta dois limites, financeiros (volume de negócios e total de balanço) e número de efetivos (número de trabalhadores) e não define o procedimento a adotar no caso de ultrapassar apenas só um dos limites, consideramos para o efeito deste estudo, que o limite financeiro é o que define a categoria da empresa.

O primeiro limiar da RCE corresponde então à categoria de microempresas e estende-se às empresas em que o volume de negócios (VN) ou total de balanço (TB) não ultrapasse os 2 milhões de euros, tendo-se verificado um total de treze respostas neste patamar, das quais doze das empresas empregam entre 0 e 10 trabalhadores e uma empresa tem mais de 50 trabalhadores.

O segundo limiar corresponde a pequenas empresas, VN ou TB entre 2 milhões de euros e os 10 milhões de euros, obteve onze respostas, sendo que duas empregam entre 0 e 10 trabalhadores e nove empregam entre 11 e 50 trabalhadores.

O terceiro limiar corresponde a médias ou a grandes empresas, cujo VN ou TB excede os 10 milhões de euros, tendo-se obtido quatro respostas no total, tendo todas mais de 50 efetivos na empresa.

Assim, podemos concluir que segundo a RCE temos treze empresas consideradas microempresas, onze pequenas empresas e quatro médias ou grandes empresas. Comparativamente às normas Portuguesas, podemos verificar que doze das empresas podem ser microentidades ou pequenas entidades, onze podem ser pequenas entidades ou médias ou grandes entidades, e 4 podem ser médias ou grandes entidades.

Os resultados obtidos com os limites da RCE afiguram-se mais fiáveis, uma vez que os limites do questionário foram elaborados segundo essa Recomendação.

4.2.2 Análise da sensibilidade da NCRF 17

No que se refere à análise da sensibilidade da NCRF17, começamos por questionar qual a norma que utilizam, e caso seja diferente da NCRF 17, se conhecem o seu tratamento.

Pela análise do quadro 14 verificámos que 57,0% das respostas válidas foram respondidas por diretores financeiros que utilizam a NCRF 17 nas empresas agrícolas, 7,0% utilizam a NCRF – PE e 36,0% utilizam a Norma para Microentidades. Contudo, é importante salientar que o facto de 16 empresas assinalarem que utilizam a NCRF 17 não quer dizer que são de grande dimensão, mas sim que, ou ultrapassam os limites e são consideradas grandes empresas ou então simplesmente optaram pela utilização desta norma.

Quadro 14: Normativo Utilizado

Norma	Frequência	%	% Acum.
NCRF-Geral (NCRF 17)	16	57,0	57,0
NCRF - PE	2	7,0	64,0
Norma Microentidades	10	36,0	100,0
Outro	0	0,0	100,0
Total	28	100,0	

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

No quadro 15 apresentamos os TOC que não utilizam a NCRF 17, mas dizem conhecê-la.

Quadro 15: Conhecimento do tratamento preconizado na NCRF 17

Resposta	Frequência	%
Sim	12	100,0
Não	0	0,0
Total	12	100,0

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Desta forma, consideramos a totalidade das respostas da nossa amostra válidas para a análise das questões/objetivos que pretendemos analisar.

4.2.2.1 Influência da dimensão na adoção voluntária de determinada norma

Com o intuito de atingir o primeiro objetivo, e tendo em consideração todos os aspetos salientados e retratados nos pontos anteriores, vamos analisar de seguida se a dimensão da empresa tem influência na adoção voluntária de determinada norma. As hipóteses a testar são:

H₀: A dimensão da empresa tem influência na adoção voluntária de determinada norma; e

H₁: A dimensão da empresa não tem influência na adoção voluntária de determinada norma.

A verificação baseia-se na análise à questão sobre se o normativo utilizado foi selecionado por opção ou por obrigação. Para a análise recorreremos à aplicação do teste do qui-quadrado de forma a comparar a variável *dimensão* com a variável *opção ou obrigação*.

Quadro 16: Seleção do normativo utilizado pela amostra

Resposta	Frequência	%
Opção	16	57,1
Obrigação	12	42,9
Total	28	100,0

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Pela análise do quadro 16, verificamos que mais da metade dos inquiridos selecionaram o normativo por opção.

Quadro 17: Proporção da seleção do normativo em função da dimensão

			Selecionou o normativo por:		Total
			Obrigação	Opção	
Volume de Negócios	0 – 2.000.000	Frequência	4	9	13
		%	30,8%	69,2%	100,0%
Total de Balanço	2.000.000 – 10.000.000	Frequência	4	7	11
		%	36,4%	63,6%	100,0%
�	>10.000.000	Frequência	4	0	4
		%	100,0%	,0%	100,0%
Total		Frequência	12	16	28
		%	42,9%	57,1%	100,0%

Teste do Qui-quadrado

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	6,298 ^a	2	,043
Likelihood Ratio	7,774	2	,021
Linear-by-Linear Association	4,153	1	,042
N of Valid Cases	28		

a. 3 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,71.

Fonte: Elabora o própria a partir do tratamento de dados efetuado no SPSS

Ao analisar os dados do quadro 16 e depois da aplica o do teste do Qui-quadrado (quadro 17) verificamos que no primeiro patamar (0  – 2.000.000 ) 69,2% dos inquiridos selecionaram o normativo por opção, no segundo patamar (2.000.000  – 10.000.000 ) 63,6% dos inquiridos selecionaram o normativo por opção e no terceiro patamar (>10.000.000 ) todos os inquiridos foram obrigados a adotar o normativo.

Existe relação significativa ($p=0,043$) entre o *volume de negócios* e o *normativo a ser selecionado por opção ou obrigação*, desta forma concluímos que estando as empresas com VN abaixo dos 10.000.000€ estão associadas a *opção* e as empresas com VN acima dos 10.000.000€, associados a *obrigação*.

Como vimos no enquadramento, o primeiro patamar, segundo a RCE, corresponde à categoria de microempresas, o segundo de pequena empresa e o terceiro patamar a médias ou grandes empresas.

Podemos assim inferir que a dimensão influencia a adoção voluntária da norma, sendo que segundo a categoria da RCE as microempresas e as pequenas empresas tendem a optar pelo normativo onde se enquadram, já as médias ou grandes empresas não tem opção de escolha, e utilizam o normativo por obrigação.

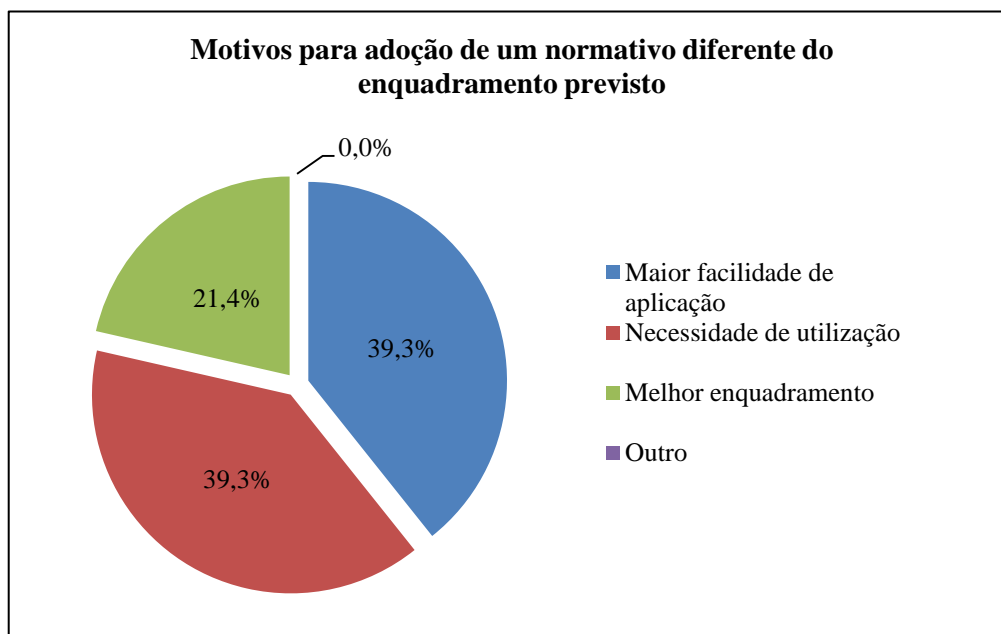
Motivos para adoção voluntária de determinada norma

Como vimos nas entrevistas, e mesmo pela análise das perguntas anteriores do questionário, existem empresas que enquadradas no regime das microentidades optaram voluntariamente por aplicar a NCRF 17.

Desta forma, achamos pertinente descobrir qual o principal motivo para optar por um normativo diferente do enquadramento previsto.

Depois de uma análise sobre quais os motivos que poderiam estar no centro da escolha, consideramos três grandes motivos possíveis acrescentando a opção *Outro*, para o caso de existir um motivo não mencionado que tenha influenciado a escolha.

Gráfico 3: Motivos associados à opção por um normativo



Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

O gráfico 3 apresenta as percentagens de resposta à questão *Caso tenha adotado um normativo diferente do enquadramento previsto, o que o levou a adotar?* no qual verificamos que dos três normativo apresentados como resposta, a opção *Melhor enquadramento* apresenta a percentagem de respostas mais baixa 21,4%, ou seja, seis respostas. Os outros dois motivos, *Maior facilidade de aplicação* e *Necessidade de utilização* obtiveram o mesmo número de respostas, tendo onze cada, que representam 39,3% da totalidade das respostas. Também verificamos que nenhum dos inquiridos acrescentou outro motivo.

Consideramos adequado referir que, apesar de a resposta ter sido colocada a todos aqueles que tivessem adotado um normativo diferente do enquadramento previsto (segundo a questão anterior, verificamos que apenas 16 inquiridos responderam que adotaram por opção), todos responderam à questão.

Para melhor esclarecimento, aplicamos a esta questão o teste do Qui-quadrado em relação à variável *normativo utilizado*²³.

²³ Questão número 1 da *Análise da sensibilidade da NCRF 17*, do questionário.

Quadro 18: Proporção dos motivos para adoção do normativo em função do normativo utilizado

		Motivo para a adoção do normativo			Total	
		Maior facilidade de aplicação	Melhor enquadramento	Necessidade de utilização		
Normativo utilizado	Microentidades	Frequência	9	0	1	10
		%	90,0%	,0%	10,0%	100,0%
	NCRF - PE	Frequência	0	2	0	2
		%	,0%	100,0%	,0%	100,0%
	NCRF - Geral	Frequência	2	4	10	16
		%	12,5%	25,0%	62,5%	100,0%
	Total	Frequência	11	6	11	28
		%	39,3%	21,4%	39,3%	100,0%

Teste do Qui-quadrado

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	23,418 ^a	4	,000
Likelihood Ratio	24,285	4	,000
Linear-by-Linear Association	12,713	1	,000
N of Valid Cases	28		

a. 7 cells (77,8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,43.

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no SPSS

Na análise do quadro 18 verificamos que existe relação significativa ($p < 0,001$) entre a variável normativo utilizado e motivos para a adoção do normativo, tendo resultado que as empresas que utilizam o normativo para Microentidades usam-no por *maior facilidade de*

aplicação, as que usam NCRF - PE usam-no por *melhor enquadramento*, e as que usam as NCRF Geral fazem-no por *necessidade de utilização*.

Verificamos assim que a adoção da NCRF 17 é efetuada por obrigação, logo a utilização desse normativo verifica-se, porque não podem optar por outro. No que se refere à NCRF – PE verificamos que os inquiridos que utilizam esta norma consideram que o enquadramento previsto é o melhor. As microempresas consideram que optaram por utilizar este normativo porque é mais fácil de aplicar, e sabemos que o normativo das Microentidades simplifica muitos processos contabilísticos.

Dimensão das empresas nos normativos portugueses

Continuando a análise das questões relacionadas com o primeiro objetivo, passaremos de seguida para a opinião dos TOC sobre as diferentes dimensões consideradas nos normativos para efeitos de aplicação pelas empresas.

Quadro 19: Opinião dos TOC sobre a concordância da divisão das entidades para efeitos contabilísticos

Resposta	Frequência	%
Sim	15	53,6
Não	13	46,4
Total	28	100,0

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Analisando o quadro 19 verificamos que as opiniões são quase equivalentes, contudo a percentagem dos inquiridos que concorda é ligeiramente superior.

Uma vez que os normativos contabilísticos portugueses têm diferentes efeitos nas empresas agrícolas, vamos analisar se o normativo utilizado e as diferentes atividades do setor agrícola têm uma relação direta com a concordância ou não da divisão das empresas.

Quadro 20: Opinião dos inquiridos sobre a atual divisão das empresas em função do normativo utilizado

			Concordam com a atual divisão das		Total
			Não	Sim	
Normativo utilizado	Microentidades	Frequência	1	9	10
		%	10,0%	90,0%	100,0%
	NCRF - PE	Frequência	2	0	2
		%	100,0%	,0%	100,0%
	NCRF-Geral	Frequência	10	6	16
		%	62,5%	37,5%	100,0%
	Total	Frequência	13	15	28
		%	46,4%	53,6%	100,0%

Teste do Qui-quadrado

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	9,305 ^a	2	,010
Likelihood Ratio	11,002	2	,004
Linear-by-Linear Association	6,058	1	,014
N of Valid Cases	28		

a. 3 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,93.

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no SPSS

Analisando o quadro 20 verificamos que existe relação significativa ($p < 0,01$) entre a questão *Concordam com a atual divisão das entidades?* e o *Normativo utilizado*, sendo que as microentidades estão mais inclinadas a concordar, as que utilizam o normativo para pequenas empresas não concordam, e as que utilizam a norma geral, apesar de algumas concordarem, na sua maioria não concordam com a atual divisão das entidades, para efeitos contabilísticos.

Quadro 21: Opinião dos inquiridos sobre a atual divisão das empresas em função da atividade desenvolvida

			Concordam com a atual divisão das		Total
			Não	Sim	
Atividades do setor agrícola	Avicultura	Frequência	3	0	3
		%	100,0%	,0%	100,0%
	Fruticultura	Frequência	2	1	3
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Horticultura	Frequência	0	3	3
		%	,0%	100,0%	100,0%
	Pecuária	Frequência	4	0	4
		%	100,0%	,0%	100,0%
	Suinicultura	Frequência	2	1	3
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Viticultura	Frequência	2	10	12
		%	16,7%	83,3%	100,0%
	Total	Frequência	13	15	28
		%	46,4%	53,6%	100,0%

Teste do Qui-quadrado

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	15,938 ^a	5	,007
Likelihood Ratio	20,222	5	,001
Linear-by-Linear Association	5,377	1	,020
N of Valid Cases	28		

a. 10 cells (83,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,39.

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no SPSS

Também pela análise do quadro 21 verificamos que existe relação significativa ($p=0,007$) entre atividade exercida e concordância com divisão de atividades, estando a avicultura, fruticultura, suinicultura e pecuária associadas a discordância e horticultura e viticultura a concordância.

4.2.2.2 Influência da adoção da NCRF 17 nos resultados

Com o intuito de analisar o terceiro objetivo deste trabalho, ou seja, analisar se os preparadores da informação financeira consideram que a adoção da NCRF 17 e consequente mensuração ao JV dos ativos biológicos e produtos agrícolas conduz a um aumento dos resultados das empresas, apresentamos as seguintes hipóteses:

H₀: Os TOC consideram que a adoção da NCRF 17 contribuir para um aumento dos resultados das empresas.

H₁: Os TOC consideram que a adoção da NCRF 17 não contribuir para um aumento dos resultados das empresas.

A verificação ou não da hipótese nula baseia-se na análise das opiniões sobre o facto de considerarem, ou não, que a adoção da NCRF 17 aumenta os resultados das empresas. Para o efeito, atende-se às respostas apresentadas no quadro 22.

Quadro 22: Opinião dos TOC sobre se a adoção da NCRF influencia o aumento dos resultados das empresas

Resposta	Frequência	%
Sim	14	50,0
Não	14	50,0
Total	28	100,0

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Da análise do quadro 22 verificamos que as respostas foram iguais, 50,0% consideram que aumentam e 50,0% consideram que não aumentam.

Perante os resultados obtidos, e tendo em consideração que na questão sobre o conhecimento sobre a NCRF 17, todos os que não utilizavam a norma, afirmaram que sim, contudo leva-nos a crer que os inquiridos que não utilizam a NCRF 17, podem não

conhecer tão bem a NCRF 17 a ponto de conseguirem apurar se a sua adoção aumenta os resultados das empresas. Desta forma, não conseguimos concluir qual das hipóteses se afigura como mais verdadeira.

Posto isto, tentamos aplicar o teste do qui-quadrado para verificar se existia uma relação significativa entre o *normativo utilizado* e a resposta a esta questão, o qual se manifestou inexistente.

Como última alternativa, dos inquiridos que responderam que utilizam a NCRF 17 (quadro 14), optamos por verificar se as respostas tendem mais para a hipótese nula ou para a hipótese alternativa.

Quadro 23: Frequência de respostas dos inquiridos que utilizam a NCRF 17

Os resultados aumentam com a adoção da NCRF 17	Utilizam a NCRF 17	
	Frequência	%
Sim	7	43,8
Não	9	56,3
Total	16	100

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Pela análise do quadro 23, verificamos que 56,3% dos inquiridos, utilizadores da NCRF 17, consideram que a adoção da norma não faz aumentar os resultados das empresas. Tendo em consideração estes dados tendemos a nossa conclusão para a hipótese alternativa.

4.2.2.3 Nível de divulgação com a adoção da NCRF 17

Com o aparecimento do SNC, e conseqüente adoção da NCRF 17 pelas empresas que optaram ou foram obrigadas a adotar a referida norma, o nível da informação a prestar sofreu alterações, resultante do aparecimento do Anexo às demonstrações financeiras? Em consonância com o que já foi referido, as empresas que, utilizam a norma das microentidades não utilizam as divulgações apresentadas na norma geral, e as empresas

que se regem pela NCRF-PE utilizam-na supletivamente e as restantes empresas são obrigadas a apresentar a informação constante nos § 40 a 50 da referida norma.

Com o intuito de dissecar o último objetivo, vamos perceber se os TOC consideram que a adoção do SNC, mais especificamente a adoção da NCRF 17 influencia a divulgação de informação ao nível da qualidade e quantidade. As hipóteses a testar são:

H₀: Os TOC consideram que a adoção da NCRF 17 contribuir para uma maior qualidade e quantidade de divulgação.

H₁: Os TOC consideram que a adoção da NCRF 17 contribuir para uma menor qualidade e quantidade de divulgação.

A investigação baseia-se na análise das respostas a uma questão sobre a qualidade e quantidade da divulgação, exigida pela NCRF 17. No quadro 24 destacam-se os resultados obtidos:

Quadro 24: Influência da NCRF 17 no nível de divulgação

	Qualidade	Quantidade
Frequência	28	28
Média	4,21	3,68
Mediana	3,00	3,00
Moda	5,00	3,00
Desvio padrão	0,79	0,72

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Da análise do quadro 24, e atendendo ao intervalo das respostas, de 1 - inferior a 5 – superior, obtivemos a média de 4,21 para a qualidade da divulgação sendo considerado pelos TOC que a qualidade da divulgação da NCRF 17 é superior. No que se refere à quantidade, obtivemos uma média de 3,68, o que significa que em quantidade também consideram que é superior.

Para uma análise mais detalhada sobre a divulgação no âmbito da adoção da NCRF 17 atendamos ao quadro 25:

Quadro 25: Frequência da qualidade e quantidade da divulgação

Respostas	Qualidade da divulgação			Quantidade de Divulgação		
	Frequência	%	% Acum.	Frequência	%	% Acum.
1 Muito Inferior	0	0,0	0,0	0	0,0	0,0
2 Inferior	0	0,0	0,0	0	0,0	0,0
3 Indiferente	6	21,4	21,4	13	46,4	46,4
4 Superior	10	35,7	57,1	11	39,3	85,7
5 Muito Superior	12	42,9	100,0	4	14,3	100,0
Total	28	100,00		28	100,00	

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Ao observarmos o quadro 25, verificamos que as respostas 1 – muito inferior e a resposta 2 – inferior, não obtiveram qualquer resultado, tanto em termos de qualidade como de quantidade, logo concluímos que os TOC consideram que a adoção da NCRF 17 não influenciou negativamente a qualidade nem a quantidade da informação.

No que se refere à qualidade da divulgação 21,4% dos inquiridos, consideram que é indiferente, sendo que 78,6% atentam que a informação da divulgação é superior e muito superior. Em termos de quantidade verificamos que 46,4% consideram indiferente, 53,6% reconhecem que a quantidade da informação divulgada é superior e muito superior.

Concluímos que a hipótese nula é verdadeira e rejeitamos a hipótese alternativa, ou seja, com a adoção da NCRF 17 o nível de divulgação de informação é superior em termos de qualidade e de quantidade.

4.2.2.4 Influência da dimensão em questões problemáticas da NCRF 17

Quando uma empresa utiliza a NCRF 17, tem de se reger pelo seu conteúdo, quer concorde com o seu âmbito e a sua aplicação, ou não. Desta forma, conhecendo os responsáveis das empresas entrevistadas a norma, elaboramos um conjunto de questões relacionadas com algumas problemáticas, com o intuito de perceber o que pensam eles sobre essas temáticas.

Concorda que a partir do ponto de colheita deixe de ser aplicada a NCRF 17 e passe a ser aplicada outra norma?

A adoção de determinada norma influencia os resultados das empresas em função do objetivo de cada norma. Existem determinadas áreas do setor agrícola em que as atividades desenvolvidas depois do ponto de colheita fazem parte do processo produtivo agrícola, no caso da viticultura, por exemplo, a transformação da uva ainda faz parte da atividade agrícola.

No sentido de apurar se os nossos inquiridos concordam com o momento da mudança de normativo, questionámo-los sobre esses factos, estando os resultados obtidos esquematizados no quadro 26.

Quadro 26: Opinião dos TOC sobre a aplicação da NCRF 17 apenas até ao ponto de colheita

Resposta	Frequência	%
Concordo	17	60,7
Discordo	0	0,0
Nem concordo nem discordo	11	39,3
Total	28	100,0

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Da análise do quadro 26, verificamos que não houve nenhum inquirido que discordasse totalmente, contudo 39,3 %, nem concordaram nem discordaram, e 60,7% concordam plenamente com a aplicação da NCRF 17 apenas até ao ponto de colheita. Dos inquiridos que responderam nem concordo nem discordo, pensamos que optaram por responder assim por ainda não terem uma opinião formada sobre esta problemática, ou este aspeto não colocava qualquer dúvida ou entrave à atividade ou então não perceberam o cerne da questão.

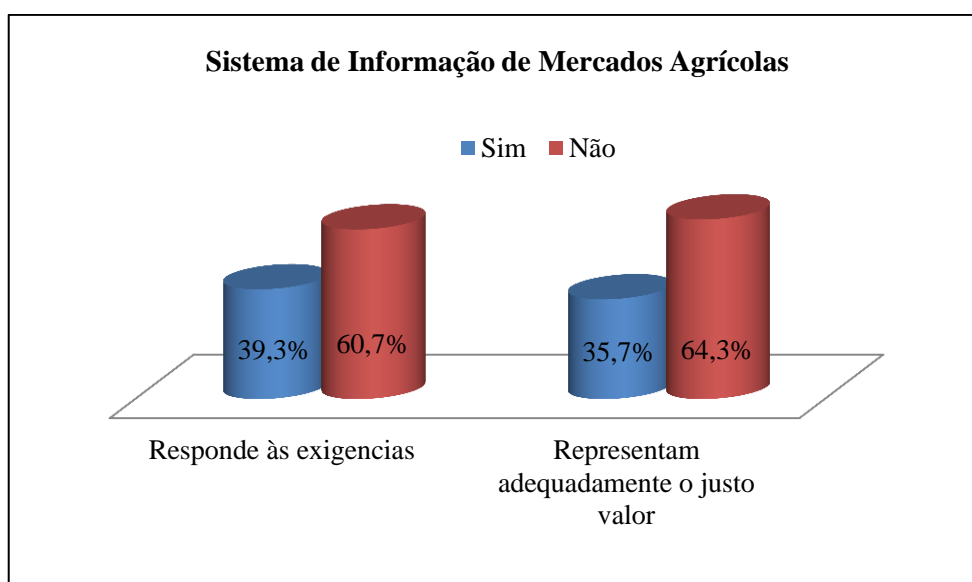
Todavia, podemos verificar que a maioria considera que após colheita deva ser aplicada outra norma.

O Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA) responde às exigências de mensuração do JV dos ativos biológicos e produtos agrícolas? Considera que os valores apresentados pelo SIMA representam adequadamente o JV?

No seguimento da análise optamos por questionar os nossos inquiridos sobre o SIMA, uma vez que os valores apresentados por este são utilizados pelas empresas agrícolas para apurar o JV dos ativos biológicos e produtos agrícolas.

Na primeira questão pretende-se saber se o SIMA responde às exigências de mensuração do JV dos ativos biológicos e produtos agrícolas e na segunda pretende-se verificar se representa adequadamente o JV. No gráfico 4 podemos verificar os resultados às questões associadas ao SIMA.

Gráfico 4: Opinião dos TOC sobre o JV apresentado no SIMA



Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Observando o gráfico 4, distingue-se que em ambas as questões os TOC inclinam-se para não considerarem o SIMA como um bom representante do JV para as empresas agrícolas. Na primeira questão 60,7% dos inquiridos consideram que o SIMA não responde às exigências de mensuração do JV e 64,3% não atentam que o SIMA representa justamente o JV.

Qual o nível de influência que determinados fatores podem ter na determinação e na fiabilidade do JV?

Na ausência de um mercado agrícola, a determinação do JV tem de ter inerente um conjunto de observações conforme a NCRF 17. Contudo, questiona-se se nesses casos não existem fatores que possam influenciar a sua determinação e fiabilidade. Neste propósito, colocamos aos nossos inquiridos alguns fatores que consideramos que poderiam ou não influenciar a determinação e fiabilidade do JV, conforme evidenciado no quadro 27.

Quadro 27: Influência de diversos fatores na determinação e fiabilidade do JV

	Intempéries		Recessão da economia		Crescimento da economia		Oferta		Procura	
	%	% Acum.	%	% Acum.	%	% Acum.	%	% Acum.	%	% Acum.
1 Nenhuma influência	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2 Pouca influência	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
3 Indiferente	10,7	10,7	32,1	32,1	35,7	35,7	35,7	35,7	39,3	39,3
4 Alguma influência	17,9	28,6	67,9	100,0	46,4	82,1	35,7	71,4	39,3	78,6
5 Muita influência	71,4	100,0	0,0	100,0	17,9	100,0	28,6	100,0	21,4	100,0
Total	100,0		100,0		100,0		100,0		100,0	

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Verificamos que nenhum dos inquiridos colocou outro fator ou alguma observação, além dos indicados, tendo contudo essa possibilidade. Na análise do quadro 27 averiguamos logo à priori que os níveis de influência 1 - nenhuma influência e 2 - pouca influência, não obtiverem respostas para nenhum dos fatores.

Analisando fator a fator, temos que, as intempéries apresentam a maioria das respostas no nível 5 (71,4%), sendo considerado que é o fator que influencia muito a determinação e a fiabilidade do JV. Por outro lado, a recessão da economia tem alguma influência para a maioria dos inquiridos (67,9%), bem como o crescimento da economia (46,4%), e alguns inquiridos (35,7%) acham que é um fator indiferente. A oferta e procura têm percentagens

semelhantes e são consideradas por alguns que influencia muito, por outros que tem alguma influência e ainda que é indiferente para alguns. Em suma, na opinião dos TOC todos os fatores têm influência na determinação e a fiabilidade do JV, contudo as intempéries, a recessão da economia e o crescimento da economia são os fatores que têm mais influência.

Reconhecimento dos bens utilizados na produção

Os ativos biológicos e produtos agrícolas são reconhecidos e mensurados pelo JV menos os custos estimados no ponto-de-venda. Nesses custos não se incluem gastos diretamente relacionados com a produção dos mesmos, deste modo, questionamos se deverão ser capitalizados ou considerados como gasto do período em que surjam? Se foram reconhecidos como gastos influenciam o resultado, neste caso negativamente, se foram capitalizados só na altura da venda é que aparecerão refletidos nos resultados.

Considerando tais situações questionámos os TOC sobre o que consideram sobre esses bens.

Quadro 28: Opinião dos TOC sobre o reconhecimento dos bens utilizados da produção

Resposta	Frequência	%
Capitalizados	0	0,0
Gasto do exercício	28	100,0
Total	28	100,0

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Pela análise do quadro 28, não surge qualquer dúvida, todos os TOC consideram que os bens utilizados na produção devem ser reconhecidos como gasto do exercício em que surjam.

Reconhecimento do nascimento e aquisição de um animal ou planta vivos

Tal como vimos na entrevista, o nascimento de um animal ou planta vivos é considerado por uns como sendo variação da produção, para outros é tratado como sendo alterações ao

JV. Com o intuito de reafirmar ou não os resultados das entrevistas, procuramos saber o que consideram os inquiridos.

Quadro 29: Reconhecimento do nascimento de ativos biológicos

Resposta	Frequência	%
Alterações ao JV	3	10,7
Variação de Produção	25	89,3
Total	28	100,0

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Quadro 30: Reconhecimento da aquisição de ativos biológicos

Resposta	Frequência	%
Sim	18	64,3
Não	10	35,7
Total	28	100,0

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Observando o quadro 29, apuramos que 89,3% dos inquiridos consideram que o nascimento de ativos biológicos deve ser registado como uma variação de produção e não uma alteração ao JV, sendo a percentagem obtida muito significativa em função do total de inquiridos. Em relação ao reconhecimento da aquisição de ativos biológicos, o quadro 30, indica-nos que 64,3% considera que deve ser refletido na conta 31 – Compras, antes de ser refletida na conta 37 – Ativos biológicos.

Concorda que os resultados não realizados afetem diretamente o resultado do período?

Como já referimos a estrutura conceptual refere que o resultado do período deve refletir os gastos e os rendimentos do período, incluindo os não realizados. Serão os TOC a favor deste procedimento?

Quadro 31: Opinião dos TOC sobre a afetação dos resultados não realizados ao resultado do período

Resposta	Frequência	%
Concordo	17	60,0
Discordo	0	0,0
Nem concordo nem discordo	11	40,0
Total	28	100,0

Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Da análise do quadro 31 verificamos que a maioria dos inquiridos concorda com o estabelecido na NCRF 17, sendo que 40,0% não tem opinião formada, pois nem concorda nem discorda.

Concorda que os subsídios relacionados com a agricultura sejam diferenciados dos subsídios na NCRF 22?

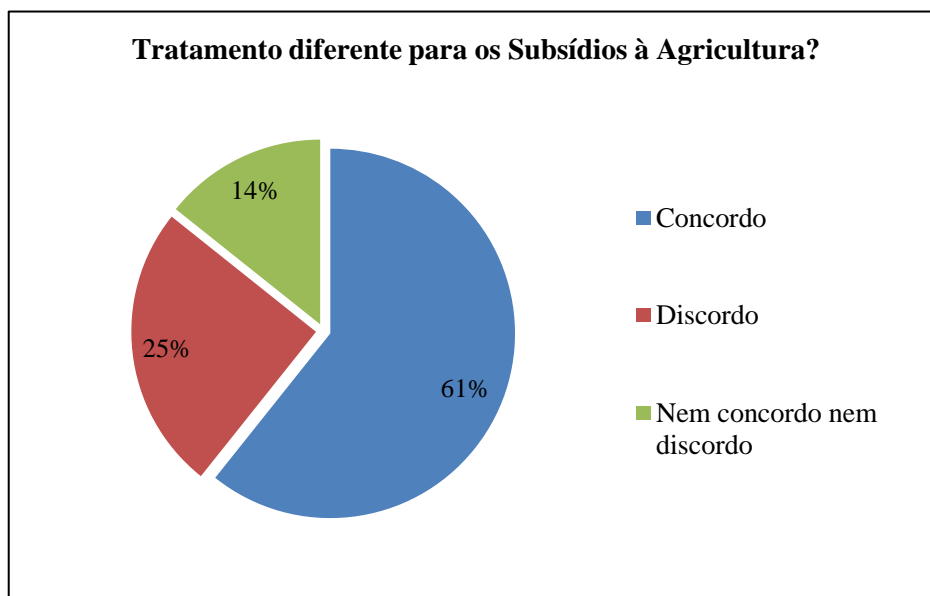
Os subsídios para a agricultura são disponibilizados pelo Governo e por outras entidades, exatamente como o que acontece com os outros subsídios.

Os subsídios relativos a ativos biológicos mensurados ao JV apenas devem ser reconhecidos como rendimento quando o subsídio do governo se torna recebível. Quando forem condicionais reconhece-se quando as condições associadas sejam satisfeitas (Rodrigues,2009).

Os subsídios do governo relacionados AFT devem ser contabilizados no capital próprio e imputados como rendimentos durante a vida do ativo. Os subsídios relacionados com ativos não depreciáveis devem ser mantidos no capital próprio, a menos que seja reconhecida uma perda por imparidade do ativo, sendo nesse caso transferidos para rendimentos pela parcela necessária para compensar a perda por imparidade. No entanto, se a entidade tiver de satisfazer certas obrigações, o subsídio será imputado como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações.

Será então necessário que os subsídios relacionados com a agricultura sejam diferenciados dos restantes, ou seja, serem tratados pela NCRF 17 enquanto os restantes pela NCRF 20?

Gráfico 5: Opinião dos TOC sobre o tratamento diferenciado dos subsídios relacionados com a agricultura



Fonte: Elaboração própria a partir do tratamento de dados efetuado no Microsoft Excel

Pela análise do gráfico 5, verificamos que $\frac{1}{4}$ dos inquiridos nem concorda nem discorda, pensamos que este facto resulte do desconhecimento da NCRF 22, ou mesmo da parte que trata os subsídios da NCRF 17. Também conseguimos apurar que 61,0% dos inquiridos concordam, pelo que consideramos que os TOC consideram que os subsídios para a atividade agrícola devem ter um tratamento diferenciado.

5. CONCLUSÃO

A agricultura tem sofrido turbulências tanto na própria atividade agrícola, como na gestão dos diversos recursos, fruto da conjuntura que Portugal atravessa.

Segundo dados do INE, nos últimos anos tem-se verificado um decréscimo do valor acrescentado bruto (VAB), que se deve, principalmente, ao agravamento dos preços do consumo intermédio e da diminuição das ajudas com a implementação do regime de pagamento único (desde 2005). Para não referir as diversas alterações a nível de legislação designadamente, na faturação, no regime de bens em circulação e na revogação da isenção do n.º 33 do artigo 9.º do CIVA.

Contudo, em 2012 verificou-se um aumento do rendimento da atividade agrícola por unidade de trabalho ano (UTA), fator que mostra que a atividade agrícola continua a ser um setor importante na economia portuguesa.

De seguida apresentamos as principais conclusões do estudo, sendo importante salientar à priori que as mesmas só são representativas para a amostra utilizada, não sendo generalizadas para a população.

O tratamento contabilístico das empresas agrícolas pode variar em função das suas características. Desta forma, procuramos saber se estas características têm ou não influência na adoção voluntária de determinada norma. A nossa principal curiosidade prende-se com a sua dimensão, pois foram criados normativos para microentidades, pequenas entidades e médias e grandes entidades. O normativo que especifica as características particulares da atividade agrícola é NCRF 17, que abrange obrigatoriamente as médias e as grandes empresas, contudo o tecido empresarial português é composto maioritariamente por microentidades (aprox. 85,0%).

Azevedo (2004) conclui que a dimensão não afeta a utilização da norma e que não deve ser tomada como fator determinante do conhecimento da norma.

De facto verificamos que, em termos de conhecimento este não está diretamente relacionado com a dimensão, uma vez que o resultado foi analisado unicamente com TOC que conheciam a NCRF 17, sendo as empresas que representam micro, pequenas, médias ou grande empresas.

Relembramos que, as entidades que se enquadram na definição de ME podem adotar a NC-ME, contudo também podem optar²⁴ pela aplicação do SNC, as pequenas entidades podem adotar a NCRF – PE, e supletivamente adotar a NCRF 17, ou simplesmente optar por adotar a NCRF 17, já as médias e grande empresas estão à priori obrigadas a aplicar a NCRF 17.

A grande maioria dos entrevistados utiliza o normativo por opção, estando associada a escolha do normativo à sua dimensão. Ou seja, concluímos, na análise quer das entrevistas quer dos questionários que a escolha do normativo está associada às características das empresas. As empresas com características de microentidades tendem a adotar a NC-ME, as empresas com características de pequenas entidades tendem a adotar a NCRF – PE, já as médias e as grandes empresas usam por obrigação a NCRF 17.

Sendo o aumento do nível de trabalho crescente das micro para as grandes empresas, consideram esse fator uma vantagem das micro e das pequenas empresas em relação às médias e grandes empresas. Contudo, atentam que independentemente da dimensão das empresas, o uso da NCRF 17 é uma salvaguarda para a necessidade futura da utilização da norma geral, bem como, a única que trata as especificidades da atividade agrícola, permite a comparabilidade a nível Europeu e contém um anexo exigente e completo.

Nos questionários os motivos mais apontados como sendo a causa da opção voluntária do normativo foram a “maior facilidade de aplicação” e a “necessidade de utilização”. As empresas que utilizam o normativo para microentidades estão associadas ao motivo “maior facilidade de aplicação”, as que utilizam a NCRF – PE ao “melhor enquadramento” e as que utilizam a NCRF – 17 à “necessidade de utilização”.

Se as normas ditam as empresas que podem utilizar o normativo em função das suas características, e mesmo assim elas podem adotar voluntariamente outras, interrogamos se concordam com a divisão das empresas em termos de aplicação de normas.

Os entrevistados concordaram maioritariamente, tendo por base a capacidade estrutural das empresas com dimensão mais reduzida, contudo alguns propõe que mesmo com capacidades mais reduzidas as normas deveriam ser apenas duas, norma micro/PE e norma geral.

²⁴A opção é exercida na declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do nº1 do art.117º do Código de IRC, segundo o art.5º da Lei nº35/2010, de 2 de Setembro.

Também nos questionários são na sua maioria a favor, contudo conseguimos distinguir que as microentidades estão associadas à concordância, as PE à não concordância, e as médias e as grandes empresas apesar de tenderem para concordar, as opiniões contra, foram significativas.

No que se refere ao nosso segundo objetivo delineado, analisar se os preparadores da informação financeira consideram que a adoção da NCRF 17 e conseqüentemente mensuração ao JV dos ativos biológicos e produtos agrícolas conduz a um aumento dos resultados das empresas, os resultados foram equivalentes, ou seja, o número de TOC que considera que aumenta os resultados é igual ao número de TOC que considera que não aumenta. Podemos concluir destes resultados várias hipóteses. Os TOC apesar de manifestarem o conhecimento sobre a norma podem não a conhecer de forma suficiente de modo a conseguir apurar se existe diferença de resultados; ou, podem ter em consideração apenas os fatores que afetam as empresas em que são responsáveis, e nesses fatores estar ou não incluídas essas alterações dos resultados, logo influenciar a resposta dada.

Alguns autores (Almeida, 2012, Hung e Subramanyam, 2004) consideram que os resultados aumentam fruto dos ajustamentos para valores verificados no mercado corrente, ou seja valores ajustados à realidade. Contudo, consideramos que os valores ajustados à realidade podem nem sempre refletir valores que aumentam os resultados. Jesus (2009) referiu que os resultados são condicionados pela especificação desta atividade.

Das respostas dos TOC que utilizam a NCRF 17 analisamos se consideram que a norma aumenta os resultados. Estes também se dividem, contudo a maioria (56,3%) considera que não aumenta os resultados.

Desta forma, concluímos que o conhecimento sobre a norma e as especificidades de cada área da atividade agrícola bem como o mercado onde está inserida influenciam os resultados.

Temos opinião de que os resultados não aumentam obrigatoriamente com a adoção da NCRF 17 e conseqüentemente com a adoção do JV, contudo a utilização da norma em determinadas atividades e mercados pode aumentar ou diminuir os resultados, uma vez que estes estão ajustados à realidade.

No terceiro objetivo, procuramos perceber se a adoção do SNC, mais especificamente da adoção da NCRF 17, influenciou o nível de divulgação da informação.

Os resultados não mostram dúvidas, os TOC consideram que a adoção da NCRF 17 contribui para maior e melhor divulgação da informação financeira das empresas agrícolas.

De facto sabemos, que a qualidade e a quantidade de informação apresentada sobretudo no anexo, é fundamental para a análise e compreensão da atividade agrícola das empresas, e o SNC contribuiu para uma melhoria acentuada neste aspeto.

Como referiu Fernandes (2009) a utilização inadequada do JV pode originar graves distorções na tomada de decisão, mas esta não tem só inerente o JV, mas sim todo o conjunto de regras da norma que suporta o JV.

Na agricultura verificamos algumas questões problemáticas que merecem a nossa atenção, e sendo os TOC conhecedores destes assuntos procuramos saber o que pensam eles sobre esses temas.

No tratamento dos ativos biológicos após colheita os nossos entrevistados repartiram as suas opiniões em três aspetos principais, ou seja, por um lado consideram que após colheita a norma a utilizar é a NCRF 18 - Inventários, que os produtos agrícolas depois da colheita são produtos acabados, sendo o seu fim depois da colheita a venda, e que após a colheita o produto agrícola pode assumir várias situações distintas, logo não tem fundamento continuar a utilizar a NCRF 17. Resultado partilhado também pela maioria dos TOC que responderam ao questionário. Desta forma concluímos que a opinião dos TOC entrevistados se assemelha ao tratamento preconizado na norma, pois todos concordam com a aplicação apenas até ao ponto de colheita (salvo as situações em que os produtos agrícolas depois da colheita serão ativos biológicos). Pensamos que esta problemática poderá ter outro tipo de interpretação em algumas áreas da atividade agrícola, pois as suas especificidades são de tal forma distintas umas das outras que o que para umas poderá ser interpretado como o procedimento mais adequado para outras pode estar longe de conseguir preencher as suas necessidades.

No que se refere aos valores apresentados pelo SIMA e utilizados pelas empresas agrícolas para apurar o JV dos ativos biológicos e produtos agrícolas, os resultados foram direcionados para o negativismo, ou seja, que o SIMA não responde às exigências de mensuração do JV e não representa justamente o JV. A existência de mais mercados ativos agrícolas poderia ser um meio de comparação de valores que contribuiria para uma determinação do JV mais fiável. O SIMA na nossa opinião é um mercado ativo capaz de

atingir os seus fins, e consegue dentro dos seus próprios limites, obter valores ajustados à realidade. O cerne da questão prende-se com o facto dos valores se alterarem nas diferentes áreas geográficas, ou seja, do norte ao sul do país, devido a diversos fatores, nomeadamente ambientais. Assim, uma empresa do sul pode ter o seu JV de acordo com os valores do SIMA e estar ajustado à realidade, e uma empresa do norte ter o seu JV de acordo com os valores do SIMA e estar desajustado da realidade. No nosso entender, uma das formas de combater essas diferenças seriam a existência de sistemas agrícolas por diferentes regiões agrícolas.

Na ausência de mercados ativo, a determinação do JV tem de ter inerente um conjunto de observações, com vista à obtenção de valores fiáveis. Os TOC consideram que sem mercado ativo a determinação do JV é subjetiva, podendo em certas situações estar subavaliado e noutras sobreavaliado, sendo a própria instabilidade económica e as intempéries fatores apontados como causas para estas situações. Somos da opinião que apesar do modelo JV tentar aproximar da realidade, questões subjetivas existiram sempre, e claro que em situações como instabilidade económica e intempéries, a sua objetividade é posta em causa. O JV na ausência de mercado ativo deve ser muito mais que uma pesquisa, deve ser uma ponderação racional do gestor e /ou gerência e do TOC, em função dos valores de mercados semelhantes.

Os ativos biológicos e os produtos agrícolas são reconhecidos e mensurados pelo JV menos os custos estimado no ponto-de-venda, se os bens utilizados na produção forem reconhecidos como gasto influenciam o resultado negativamente, se forem capitalizados só na altura da venda é que aparecerão refletidos nos resultados. Todos os TOC consideram que os bens utilizados na produção devem ser levados a gasto do período. Somos da mesma opinião, exceto quando esses bens utilizados forem de tal forma relevantes que possam ser considerados integrantes do ativo ou produto agrícola, sendo nestes casos capitalizados.

No que se refere ao reconhecimento no nascimento e/ou aquisição de um ativo biológico, as opiniões são divergentes. Dos resultados obtidos concluímos que na sua maioria, tantos os entrevistados como os inquiridos consideram que a aquisição deve ser reconhecida primeiro na conta 31 – Compras e subsequentemente transita para inventários, conta 37 – Ativos biológicos. No que se refere ao nascimento de ativos biológicos, quase todos os

TOC consideram este processo como uma variação da produção. Tendo em consideração as especificidades que envolvem o nascimento de um ativo biológico, também entendemos como sendo uma variação da produção.

Uma outra problemática que mereceu a nossa análise foi a inclusão das variações do JV nos resultados, dando assim origem a resultados não realizados incluídos como um todo no resultado do período. Os TOC defensores da não inclusão salientaram que os resultados não diferenciados podem contribuir para uma imagem desajustada da realidade, e aconselham caso não diferenciem a ter em consideração e a divulgar esses resultados. Os defensores da inclusão alegam que as variações não são tão significativas, pois não concorrem para efeitos fiscais, os resultados devem espelhar toda a atividade da empresa e, devem estar divulgados no relatório de Gestão e/ ou nas demonstrações financeiras. De facto a Estrutura Conceptual menciona a inclusão dos resultados não realizados nos resultados como um todo, e os inquiridos mostraram-se inclinados para a inclusão. Nós consideramos que permitindo a norma a sua inclusão, e se as empresas utilizam o JV, os resultados devem refletir o JV, não esquecendo que o anexo é a peça fundamental para a compreensão da informação apresentada nas DF, devendo ser expressada e explicada no anexo. A não distribuição desses resultados foi salvaguardada pelo artigo 32.º do CSC, logo consideramos que os resultados não vão distorcer a imagem da empresa, uma vez os *stakeholders*, tendo interesses na empresa procuram analisar todas as peças financeiras, logo terão todo o conhecimento sobre todos esses factos.

Por último, procuramos saber o que pensam os TOC sobre os subsídios tendo em consideração o preconizado na NCRF 17 e na NCRF 22. As opiniões dos entrevistados foram opostas, e não conseguimos apurar se de facto concordam com a separação dos subsídios para a agricultura face aos restantes subsídios do governo. Já nos questionários a maioria considera que devem ser diferenciados. Na nossa opinião, depois de uma análise ao tratamento dos subsídios, nomeadamente ao seu reconhecimento, verificamos que não existe relevância significativa para incluir o tratamento dos subsídios para a agricultura em normas distintas. Pensamos que mesmo incluídos numa só norma, sendo a NCRF 17 a única norma acolhedora dos aspetos específicos da atividade agrícola, deveria apenas reger algum aspeto mais característico que merecesse a sua distinção.

6. LIMITAÇÕES DO ESTUDO

O estudo apresentado consistiu num longo processo de aprendizagem que se desenvolveu desde a revisão normativa, passando pelos contributos de outros estudos abordados na revisão da literatura, no aprofundamento do tema na análise e nas próprias conclusões.

Dos aspetos que relevam a fiabilidade do estudo podemos destacar nas técnicas de recolha de dados, a entrevista e o questionário, o qual foram baseadas na revisão da literatura, o que permitiu um controlo sobre os mesmos. Em ambos tivemos os cuidados necessários com a linguagem para serem compreensíveis e objetivos, de forma a não induzir em erros ou a más interpretações.

No que toca às dificuldades e constrangimentos tivemos algumas dúvidas de índole técnica bem como a interação com os entrevistados num primeiro contacto. Também a entrega dos questionários implicou o contacto com os 800 inquiridos e uma explicação prévia do âmbito do estudo.

Como principal limitação do estudo podemos apontar o número reduzido da nossa amostra que não nos permite generalizar, sendo as nossas conclusões apenas para a amostra analisada.

7. POSSÍVEIS DESENVOLVIMENTOS DE ESTUDOS

Apresentamos algumas sugestões para possíveis desenvolvimentos de estudos que poderão ser de manifesto interesse no âmbito do alargamento do tema, designadamente:

- i)** efetuar o presente estudo noutros locais do país, de forma a testar os resultados obtidos;
- ii)** analisar as implicações nos resultados de empresas com características para microentidades com a adoção da NC-ME e com a adoção da NCRF 17;
- iii)** analisar as implicações nos resultados de empresas com características para pequenas entidades com a adoção da NCRF-PE e com a adoção da NCRF 17; e,
- iv)** o desenvolvimento de outros mercados agrícolas em diferentes regiões do país.

Sabemos que o trabalho desenvolvido e as diligências efetuadas não são conclusivas, e o alargamento do estudo poderá contribuir para o enriquecimento da prática contabilística, contudo, espera-se que este trabalho concorra para aproximar o tema da solução mais esperada face as características das empresas Portuguesas, não esquecendo a necessidade permanente de harmonização.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, R. M., Dias, A. I., Albuquerque, F., Carvalho, F., e Pinheiro, P. (2012). *SNC e o Regime da Normalização Contabilística para Microentidades*. ATF - Edições Técnicas.
- Almeida, S. (2012). O Impacto da Adoção do SNC no Setor da Olivicultura. Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e de Administração, Aveiro, Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ramo de Fiscalidade.
- Alves, M., e Antunes, E. (2011). International Accounting Standards in Europe: A Comparative Study. *International Research Journal of Finance and Economics ISSN 1450-2887 61(2011)*, 64-73.
- Azevedo, A. (2011). Construindo a esperança. *Revista TOC n°133*, 3.
- Azevedo, G. M. (2005). O impacto da norma internacional de contabilidade n°41 "Agricultura" no normativo contabilístico português - sector vitivinícola. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Tese de Doutoramento em Gestão, Lisboa.
- Azevedo, G. M. (2004). Conhecimento da IAS 41 versus Dimensão da Empresa. *X Congresso Contabilidade: Relato Financeiro e Responsabilidade Social, 24 a 26 de Novembro*. Lisboa.
- Azevedo, G. M. (2011). Factores influentes na aplicação da IAS 41 "Agricultura" nas empresas vitivinícolas Portuguesas. *REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasilia, V.5, N°3, art.5º*, 86-116.
- Azevedo, G. M. (2008). Subsídios governamentais para Ativos Agrícolas. *Revista de Contabilidade e Finanças*.
- Bosch, J. M., Blandón, J. G., e Monllau, T. (2011). *Fair Value Versus Historical Cost-Based Valuation For Biological assets: predictability of financial information*. Obtido em Setembro de 2012, de <http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/25904>
- Cardoso, C. (2010). Agricultura e activos biológicos no âmbito do Sistema de normalização contabilística. DAAP - Viseu.
- Costa, N. J. (2010). Agricultura: Implicações Contabilísticas e de Auditoria. *Revista de Contabilidade: Revisores e Auditores n°38*, 36-53.
- Coutinho, C. P. (2008). A qualidade da investigação educativa de natureza qualitativa: questões relativas à fidelidade e validade. *Educação Unisinos 12 (1), janeiro/abril 2008*, 5-15.

Cunha, V. (2009). A Harmonização Contabilística.

Decreto-Lei nº36 - A/2011 de 9 de março. (2011). *Aprovação do regime da normalização contabilística para as microentidades*. Diário da República, 1ª Série, nº48.

Decreto-Lei nº47/77, de 7 de fevereiro. (1977). *Criação do Plano Oficial de Contabilidade e a criação da Comissão de Normalização Contabilística*. Diário da República, Série I, nº31.

Decreto-Lei nº158/2009 de 13 de julho. (2009). *Aprova o Sistema de Normalização Contabilística e revoga o Plano Oficial de Contabilidade*. Diário da República, Série I, nº133.

Decreto-Lei nº159/2009 de 13 de julho. (2009). *Visa proceder à adaptação do código de Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas aprovado pelo Decreto-Lei nº442-B/88 de 30 de novembro*. Diário da República, 1ª Série nº133.

Decreto-Lei nº198/2012 de 24 de agosto. (2012). *Alteração das regras de faturação e do regime de bens em circulação*. Diário da República, 1ª Série, nº164.

Decreto-Lei nº381/2007 de 14 de novembro. (2007). *Procede à revisão da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, harmonizada com as Classificações de atividades da União Europeia e das Nações Unidas*. Diário da República, 1ª Série nº219.

Decreto Regulamentar nº 36-A/2011, de 9 de março . (2011). *Aprova os regimes da normalização contabilística para microentidades e para as entidades do sector não lucrativo e transpõe a Directiva n.º 2009/49/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho, e a Directiva n.º 2010/66/UE, do Conselho, de 14 d*. Diário da República, I Série, nº48, 1º Suplemento.

Epstein, B., e Jermakowicz, E. (2009). Wiley IFRS 2009 - Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards. Somerset - New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

europa.eu. (2013). Obtido em 30 de 6 de 2013, de União Europeia: http://europa.eu/pol/agr/index_pt.htm

Europeia, C. (2003). Recomendação 2003/361/CE.

Fernandes, G. (2009). *NIC 41 - Agricultura: Contributos e Constrangimentos para a Imagem Verdadeira e Apropriada na Realidade Portuguesa*. Obtido de <http://ria.ua.pt/bitstream/10773/1831/1/2009001178.pdf>

Fernandes, G., e Azevedo, G. M. (2008). *Conhecimento e Compreensão do SNC com Mensuração ao Justo Valor para a Agricultura*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Aveiro.

- Fontes, A., Rodrigues, L., e Graig, R. (2005). Measuring Convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards. *Accounting Forum*, 29, (pp. 415-436).
- Galvão, A. (1967). Contabilidade Agrícola Global. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa.
- GPP. (2009). SIMA. Obtido em 28 de Setembro de 2012, de Gabinete de Planeamento e Políticas: www.gpp.pt/sima.html
- Guimarães, J. F. (2011). Contabilidade - Os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (POC vs. SNC). *Revista de Contabilidade: Revisores e Auditores*, nº55, 28 - 35.
- Hung, M., e Subramanyam, K. R. (2004). Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany. University of Southern California.
- IASC. (2003). NIC 41. *Jornal Oficial da União Europeia*, pp. 376 - 385.
- INE. (2011). *Anuário Estatístico de Portugal - 2011*. Obtido em 22 de fevereiro de 2013, de http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=134725522&PUBLICACOESstema=55505&PUBLICACOESmodo=2
- Jesus, J. R. (2011). Relações entre Contabilidade e Fiscalidade - problemas contabilísticos. Lisboa: OTOC.
- Jesus, M. G. (2009). O Sistema de Normalização Contabilística no Setor Vitivinícola, O caso da empresa Casa Agrícola Cortes de Cima. Instituto Universitário de Lisboa, Projeto de Mestrado em Contabilidade, Lisboa.
- Lefter, V., e Roman, A. G. (2007). IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting. *Theoretical and Applied Economics*, 15-22.
- Lei nº20/2010 de 23 de agosto. (2010). *Alarga o conceito de pequenas entidades para efeitos da aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Primeira alteração ao Decreto-Lei nº158/2009, de 13 de julho*. Diário da República, 1ª Série nº163.
- Lei nº35/2010, de 2 de setembro. (2010). *Simplificação das Normas e Informações Contabilísticas das Microentidades*.
- Lei nº66-B/2012 de 31 de dezembro. (2012). *Aprova o Orçamento de Estado para 2013*. Diário da República, 1ª Série, nº252.
- Marques, M., e Rodrigues, L. (2008/2009). A manipulação dos resultados induzida pelo planeamento fiscal. O caso das pequenas e médias empresas portuguesas. In C. d. ISEG, C. -C. Contas, & O.

- d. Contas, *Prémio Professor Fernandes Ferreira* (pp. 201 - 238). Lisboa: Ctoc - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Marreiros, J. M., e Marques, M. H. (2010). *Sistema Fiscal Português-Códigos fiscais e outra legislação fundamental*. Lisboa: ÁREAS EDITORA, S.A.
- Medeiros, R. M. (2009). NCRF 17 versus POC: Activos biológicos e produtos agrícolas no ponto de colheita. Instituto Universitário de Lisboa, Projeto de Mestrado em Contabilidade Avançada e Fiscalidade.
- Mellado, V. C. (2008). *Valoración agraria: Teoría y práctica*. Madrid, Espanha: Mundi-Prensa Libros.
- Mendes, C. (2010). Enquadramento Normativo dos Ativos Biológicos e suas problemáticas: uma análise comparativa. *Revista de contabilidade: Revisores e Auditores*, nº49, 32-39.
- Nobes, C., e Parker, R. (2008). *Comparative International Accounting*. England: Pearson Education Limited.
- Pereira, A. C. (2010). O justo valor do activo biológico " A vinha" na região Demarcada do Dão. Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu, Projeto de Mestrado em Finanças Empresariais, Viseu.
- Pinto, C. (2011). Ativos biológicos de produção: harmonização contabilística e fiscal? Lisboa: OTOC.
- Pires, R. A., Santos, A. S., Fernandes, R. A., e Morgado, C. A. (2007). Normalização Contabilística em Portugal: Situação Actual e Futura. *XIV Congreso AECA "Empresa y Sociedad: respondiendo al cambio" 19 a 21 de Septiembre*. Valencia.
- Portaria nº104/2011 de 14 de março. (2011). *Aprova os modelos das demonstrações financeiras para microentidades*. Diário da República, 1ª Série, nº51.
- Portaria nº107/2011 de 14 de março. (2011). *Aprova o código de contas para microentidades*. Diário da República , 1ª Série, nº51.
- Rech, J. I. (2011). Formação do Valor Justo dos ativos biológicos sem mercado ativo: uma análise baseada no valor presente. Universidade de São Paulo, Tese de doutoramento em Ciências Contábeis, São Paulo, Brasil.
- Recomendação da Comissão 2003/361/CE de 6 de Maio de 2003. (2003). *Relativo à definição de micro, pequenas e médias empresas*. Jornal Oficial da União Europeia L124/36.
- Regulamento (CE) nº1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho de 2002. (2002). *Relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade*. Jornal Oficial da Comunidade Europeia L243/2.

- Rodrigues, J. (2005). *Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro*. Lisboa: 2ª edição, Áreas Editora.
- Rodrigues, J. (2009). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto: Porto Editora.
- Santos, A., e Grateron, I. R. (2003). Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores. *Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n°32, 7-22*.
- Silva, A. T. (2011). *Impacto nas Demonstrações Financeiras da Adopção da NCRF 17 - Agricultura, um exemplo de animais vivos*. Obtido em Setembro de 2012, de <http://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/54311/14/TESE.pdf>
- Silva, C. P., e Franco, P. (2011). NCRF 17 Activos Biologicos - Aspectos Contabilisticos e Fiscais. Portugal.
- Silva, F. (1960). *Contabilidade Agrícola*. Porto: 2ª Edição.
- Silva, R. A. (2010). *ASSERTIVA SOBRE A OPINIÃO CIENTÍFICA DO JUSTO VALOR*. Obtido em 22 de março de 2013, de Neopatrimonialismo: <http://neopatrimonialismo.blogspot.com/2010/09/assertiva-sobre-opiniao-cientifica-do.html>
- Teixeira, C., e Silva, A. F. (2009, vol. VII,n°12). The Interpretation of Verbal Probability Expressions Used in the IAS/IFRS: Some Portuguese Evidence. *Polytechnical Studies Review, 057-073*.
- Teixeira, M. (2008/2009). O impacto da cultura na interpretação dos termos e expressões que exprimem probabilidade utilizados no normativo do IASB: o caso dos auditores registados no CMVM. In C. d. ISEG, C. -C. Contas, & O. d. Contas, *Prémio Professor Rogério Fernandes Ferreira* (pp. 163-200). Lisboa: CTOC - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Vasconcelos, S., e Azevedo, G. M. (2012). *Adoção da NCRF 17: Estudo de Caso no Setor leiteiro*. Obtido em janeiro de 2013, de <http://ria.ua.pt/handle/10773/9711>
- Vilelas, J. (2009). *Investigação - O Processo de Construção do Conhecimento*. Lisboa: EDIÇÕES SÍLABO, LDA.
- Waine, D. (2009). NZ IAS 41 neither fair nor value for the agricultural sector. *Chartered Accountants Journal, 88 (4), 54-56*.

Anexo 1

Guião da entrevista

Guião da Entrevista

Objetivos Principais: Conhecer a influência que a dimensão da empresa tem na adoção voluntária de determinada norma, na atividade agrícola; Conhecer a opinião dos preparadores da informação financeira, das empresas agrícolas com várias dimensões, acerca de questões controversas relacionadas com a NCRF 17 e perceber se a dimensão influenciou ou não as várias opiniões.

Grupo	Designação das questões	Objetivos Específicos	Questões Orientadoras
A	Identificação Legitimação da entrevista	> Legitimar a entrevista	1 - Informar o entrevistado sobre os objetivos do estudo.
		> Motivar o entrevistado a participar	2 - Assegurar o caráter confidencial das informações bem como, que as respostas são vistas a nível institucional e não pessoal. 3 - Obter autorização para gravação da entrevista.
		> Obter alguns dados	4 - Dados sobre o CAE, Volume de Negócios, Total de balanço e Número de trabalhadores.
		> Identificar, de entre os normativos Portugueses, qual o adotado.	1 - Qual o normativo que utiliza?
B	Enquadramento Normativo Utilizado	> Conhecer se utiliza o normativo por opção ou por obrigação, e no caso de utilizar um regime contabilístico não obrigatório, os motivos da sua aplicação, bem como avaliar quais as vantagens que essa opção proporciona na atividade agricultura.	2 - O normativo que respondeu em 1, utiliza por opção ou por obrigação? 3 - Se optou por um regime contabilístico não obrigatório o que o levou a adota-lo? 4 - Considera que esse normativo lhe traz vantagens?
		> Obter opinião sobre a atual divisão das entidades para fins de aplicação das normas (Norma para Microentidades, NCRF - PE e NCRF 17).	5 - Concorda com a atual divisão das entidades? O Que propunha?
		> Conhecer outras propostas para fins de aplicação das normas.	Microempresa (VN líquido:500.000€; Total de balanço:500.000€ e Nº médio de empregados: 5) Pequena Empresa (VN líquidas e outros rendimentos:3.000.000€; Total de balanço:1.500.000€ e Nº trabalhadores ≤ 50) Média e Grandes Empresas (VN líquidas e outros rendimentos> 3.000.000€; Total de Balanço> 1.500.000€ e Nº trabalhadores> 50)

Grupo	Designação das questões	Objetivos Específicos	Questões Orientadoras
C	Análise da sensibilidade da NCRF 17	<p>Processamento dos produtos agrícolas após colheita</p> <p>> Obter opinião sobre se a NCRF 17 só deve ser aplicada aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas apenas até ao ponto de colheita, mesmo quando continuam a ser animais e plantas vivos.</p> <p>> Identificar outras propostas de valorização.</p>	<p>1 - A NCRF 17 é aplicada aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas apenas até ao ponto de colheita. Continuando a ser animais e plantas vivos concorda que a partir do ponto de colheita seja utilizada outra norma? Caso não concorde que proposta apontaria para a melhoria da valorização dos animais e plantas vivos.</p>
		<p>Sistema de Informação de Mercados Agrícolas</p> <p>> Obter opinião sobre se o SIMA apresenta o justo valor corretamente.</p>	<p>2 - Os ativos biológicos ou produtos agrícolas devem ser reconhecidos quando o justo valor possa ser fiavelmente mensurado, e para ser fiavelmente mensurado tem que ter um mercado ativo. Considera que o SIMA representa o justo valor corretamente?</p>
		<p>Fiabilidade do Justo Valor</p> <p>> Recolher opinião sobre a fiabilidade do justo valor na ausência de mercado ativo, bem como perceber quais as situações que poderão influenciar a sua fiabilidade.</p>	<p>3 - A NCRF 17 considera que em caso de não haver um mercado ativo, a determinação do justo valor será através do preço mais recente de mercado, ou através do preço de mercado de ativos semelhantes com ajustamentos para refletir diferenças. Tendo em consideração a subjetividade da determinação do justo valor nestes casos, não poderá o justo valor estar sub ou sobre avaliado? Que situações poderão influenciar o justo valor?</p>

Grupo	Designação das questões	Objetivos Específicos	Questões Orientadoras
C	Análise da sensibilidade da NCRF 17	Bens utilizados na produção	<p>4 - O ativo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e a cada data de balanço, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda, ou no caso de produtos agrícolas menos os custos estimados no ponto-de-venda no momento da colheita. Deste modo, como trata os bens adquiridos para utilizar na produção? Acha que deveriam ser capitalizados ou levados a gastos? (p.ex. adubos, ração)</p>
		Tratamento Contabilístico	<p>5 - Em termos de lançamentos contabilísticos como trata o nascimento de um animal ou planta? E a aquisição de ativos biológicos?</p>
		Resultados não realizados incluídos nos resultados	<p>6 - Os ganhos ou perdas no exercício provenientes do reconhecimento inicial ou de alterações no justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda devem ser incluídos no resultado líquido do período do exercício do período em que surja. Contudo, o justo valor pode sofrer alterações para mais ou para menos, sendo reconhecidos nos resultados. O que pensa sobre os resultados não realizados incluídos nos resultados como um todo?</p>
		Subsídios do Governo na atividade agrícola	<p>7 - Os subsídios relacionados com ativos biológicos são tratados pela NCRF 17, concorda que estes sejam diferenciados dos subsídios tratados na NCRF 22?</p>

Anexo 2

Objetivos específicos do questionário e questões orientadoras

Objetivos específicos do questionário e questões orientadoras				
Grupo		Identificação das questões	Designação das questões	Objetivos das questões
A	Enquadramento	A, B, C e D.	Atividade, Localização, Volume de Negócios e Número de trabalhadores.	> Conhecer dados específicos sobre as empresas.
B	Sensibilidade da NCRF 17	1, 2, 3, 4, 5.	Influência da dimensão na adoção voluntária de determinada norma	> Analisar a influência que a dimensão da empresa tem na adoção voluntária de determinada norma, na atividade agrícola.
		15	Influência da adoção da norma nos resultados	> Conhecer se os preparadores da informação financeira consideram que a utilização da NCRF 17 e consequente adoção do Justo Valor conduz a um aumento dos resultados da empresa.
		16	Nível de divulgação com a adoção da NCRF 17	> Perceber se a adoção do SNC, mais especificamente da adoção da NCRF 17, influencia o nível de divulgação de informação.
		6	Processamento dos produtos agrícolas após colheita	> Obter opinião sobre se a NCRF 17 só deve ser aplicada aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas apenas até ao ponto de colheita, mesmo quando continuam a ser animais e plantas vivos. > Identificar outras propostas de valorização.

Objetivos específicos do questionário e questões orientadoras				
Grupo	Identificação das questões	Designação das questões	Objetivos das questões	
B	Sensibilidade da NCRF 17	7 e 8	Sistema de Informação de Mercados Agrícolas	> Obter opinião sobre se o SIMA apresenta o justo valor corretamente.
		9	Fiabilidade do Justo Valor	> Recolher opinião sobre a fiabilidade do justo valor na ausência de mercado ativo, bem como perceber quais as situações que poderão influenciar a sua fiabilidade.
		10	Bens utilizados na produção	> Obter opinião sobre o tratamento contabilístico dos bens adquiridos para utilizar na produção.
		11 e 12	Tratamento Contabilístico	> Obter opinião sobre o tratamento contabilístico da aquisição e do nascimento de um animal e planta vivos.
		13	Resultados não realizados incluídos nos resultados	> Recolher opinião sobre a inclusão dos resultados não realizados nos resultados da empresa como um todo.
		14	Subsídios do Governo na atividade agrícola	> Obter opinião sobre se os subsídios para a agricultura devem ser ou não, diferenciados dos restantes subsídios do Governo.

Anexo 3

Grelha de análise do conteúdo das entrevistas

Questões						
Entrevistado	Identificação				Enquadramento	
	CAE	Volume de negócios	Total de Balanço	Número de trabalhadores	1.1 Qual o normativo que utiliza?	1.2 O normativo que respondeu em 1.1, utiliza por opção ou por obrigação?
Bov1	1410	148.344,40	97.232,05 €	3	NC - ME	Opção, poderia utilizar a NCRF 17.
PA2	1500	413.432,05	607.736,98 €	4	NC - ME	Por opção. Está obrigada aplicar a Norma Geral, mas pode optar pela Norma para as Microentidades.
Avi3	1470	9.528.303,86	13.915.178,47 €	95	NCRF 17	Obrigação.
PA4	1500	385.701,43	670.366,18 €	4	NCRF 17	Utiliza NCRF- 17 por opção
Vit5	1210	250.559,60	479.950,60 €	7	NCRF 17	Por opção. Poderia optar pela Norma Contabilística para Microentidades.
Sui6	1460	1.400.000,00	2.377.000,00 €	15	NCRF - PE	Por opção. Poderia utilizar a NCRF 17.
Avi7	1470	981.273,00 €	636.690,40 €	5	NCRF - PE	Obrigação. Enquadra-se nos requisitos de Norma PE.
Hor8	1191	989.572,00 €	2.698.104,50 €	18	NCRF - PE	Por opção, pois como se enquadra nos requisitos da Norma Contabilística de Relato Financeiro para Pequenas Empresas, poderia optar por utilizar a Norma PE ou a Norma Geral.
Hor9	1191	476.245,00 €	824.000,50 €	4	NC - ME	Por opção.

Questões		
Enquadramento		
Entrevistado	1.3 Se optou por um regime contabilístico não obrigatório o que o levou a adota-lo?	1.4 Considera que esse normativo lhe traz vantagens?
Bov1	Aplicação contabilística mais simples, menor trabalho e menos exigência. A informação exigida fiscalmente também é menor.	É mais vantajoso face à NCRF 17. O tratamento contabilístico é menor e a exigência fiscal também.
PA2	Acarreta alguma simplificação no processo de preparação da informação anual.	Sim. A norma é mais simples.
Avi3	-	Nem traz vantagens nem desvantagens. Apesar da norma não ter em consideração as especificidades da atividade agrícola, é a única que contempla de forma mais adequada esta atividade.
PA4	Utiliza a NCRF- 17 por uma questão de salvaguarda futura. Quando se inicia uma atividade, é muito difícil para uma qualquer entidade prespetivar a sua evolução futura. Em termos fiscais, acarreta mais trabalho, contudo considera-se que quanto mais informação se dá ao fisco menos suscetíveis a inspeções a empresa está.	As suas maiores vantagens são a comparabilidade contabilística a nível Europeu e a informação apresentada no anexo.
Vit5	A agricultura é uma atividade muito específica e a Norma Geral determina todas essas especificidades que estão ligadas à agricultura.	Apesar de ser muito complexo, traz vantagens porque considera que a norma foca os aspetos especiais da agricultura.
Sui6	Torna o preenchimento da informação fiscal mais simples. Em termos de preparação da informação contabilística não necessita da Demonstração de Fluxos de Caixa nem da Demonstração das Alterações no Capital Próprio, é portanto um normativo menos exigente.	Considera.
Avi7	-	Em termos comparativos com a Norma para Microentidades, ao aplicar a Norma PE produz-se mais informação contabilística para os investidores e para a banca. Relativamente à Norma Geral não há grandes diferenças.
Hor8	Menos exigência legal, na apresentação de contas.	Em termos da atividade agrícola em si, não traz vantagens nem desvantagens. Em termos de apresentação de contas, não acarreta tanto trabalho como a Norma Geral, contudo a diferença não é muito significativa.
Hor9	A Norma Contabilística para as Microentidades é mais simples, o que facilita a sua aplicação. As obrigações são menores em termos de prestação de contas, quer a nível contabilístico quer a nível fiscal.	Sim, traz muitas vantagens. No dia-a-dia da atividade, a exigência é menor, o que torna determinados processos menos demorados, menos burocráticos e menos onerosos.

		Questões	
		Enquadramento	Análise da sensibilidade da NCRF 17
Entrevistado	<p>1.5 Concorda com a atual divisão das entidades? O Que propunha?</p> <p>Microempresa (VN líquido:500.000€; Total de balanço:500.000€ e N° médio de empregados: 5)</p> <p>Pequena Empresa (VN líquidas e outros rendimentos:3.000.000€; Total de balanço:1.500.000€ e N° trabalhadores ≤ 50)</p> <p>Média e Grandes Empresas (VN líquidas e outros rendimentos> 3.000.000€; Total de Balanço> 1.500.000€ e N° trabalhadores >50)</p>	<p>2.1 A NCRF 17 é aplicada aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas apenas até ao ponto de colheita. Continuando a ser animais e plantas vivos concorda que a partir do ponto de colheita seja utilizada outra norma? Caso não concorde que proposta apontaria para a melhoria da valorização dos animais e plantas vivos.</p>	
Bov1	<p>Não concorda com a divisão da dimensão das empresas. Considera que os critérios de divisão deveriam ser homogêneos, pois há um limite para efeitos fiscais e há outro critério para efeitos de aplicação do Código das Sociedades Comerciais.</p>	<p>Não aplica a NCRF 17. Não tem muito conhecimento sobre o seu âmbito e aplicação.</p>	
PA2	<p>Tem algumas dúvidas, pois apesar de trazer vantagens na simplificação de processos de preparação de informação, provavelmente se não houvesse divisão haveria um só tratamento uniforme e universal para todas as empresas. Propõe que houvesse um só normativo e cada entidade utilizava de acordo com as suas necessidades. Considera que para os TOC seria uma mais-valia, uma vez que seria menos legislação a conhecer/dominar e a aplicar.</p>	<p>Não aplica a NCRF 17, e existem determinados aspeto que não está em condições de opinar. Está numa fase exploratória da NCRF 17.</p>	
Avi3	<p>Concorda com a divisão das empresas, contudo refere que os limites estabelecidos deveriam ser maiores. Propõe uma redução das três normas para duas normas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Norma Micro/PE com um limite mais alargado; e - Norma Geral para as empresas que ultrapassassem o limite da norma Micro/PE. 	<p>Apesar do ciclo de vida dos ativos biológicos ser muito curto concorda que a partir do ponto de colheita seja aplicada a NCRF 18, uma vez que a partir do ponto de colheita são vendidos como produto acabado.</p>	
PA4	<p>Não concorda. Propunha a existência do SNC e um só Código de Contas e conforme a dimensão da empresa poder-se-ia ter mais ou menos informação. Propunha também a dispensa para todas as empresas da elaboração da Demonstração de Fluxos de Caixa e da Demonstração de Alterações no Capital Próprio.</p>	<p>Na NCRF 17 - Agricultura tudo caminha para inventários.</p>	
Vit5	<p>Concorda, apesar de achar que as Micro e as PE poderiam ter apenas uma Norma. Propunha que houvesse uma alteração neste sentido.</p>	<p>Concorda, pois o ativo pode ser assumir várias situações depois da colheita.</p>	
Sui6	<p>Concorda, tendo em consideração o tecido empresarial português.</p>	<p>Concorda, pois são fases distintas.</p>	
Avi7	<p>Concorda com a divisão, pois a estrutura financeira e de recursos são diferentes. Sendo um critério homogêneo, os recursos de algumas empresas poderiam não ser suficientes para suportar os custos da própria contabilidade.</p>	<p>Concorda, pois o produto depois de colhido é inventário e o seu destino é a venda.</p>	
Hor8	<p>Concorda. Contudo, considera que deveria haver apenas duas divisões, as pequenas e as grandes empresas. Em Portugal não se justifica tal divisão, uma vez que a maioria do tecido empresarial é composto por pequenas e médias empresas.</p>	<p>A atividade agrícola é uma atividade muito específica, regendo-se por características próprias, que não devem estar misturadas. Até ao ponto de colheita temos agricultura depois do ponto de colheita, podemos ter uma atividade completamente distinta.</p>	
Hor9	<p>Concorda. Uma Microentidade não tem capacidade estrutural para suportar determinadas exigências legais que são colocadas às grandes empresas.</p>	<p>Apesar de não utilizar a NCRF 17, concorda que a partir do ponto de colheita seja utilizada outra Norma. Mesmo nas Microentidades deveria estar refletido o ponto de colheita, de forma a diferenciar a agricultura em si da restante atividade da empresa.</p>	

Questões		
Análise da sensibilidade da NCRF 17		
Entrevistado	2.2 Os ativos biológicos ou produtos agrícolas devem ser reconhecidos quando o justo valor possa ser fiavelmente mensurado, e para ser fiavelmente mensurado tem que ter um mercado ativo. Considera que o SIMA representa o justo valor corretamente?	2.3 A NCRF 17 considera que em caso de não haver um mercado ativo, a determinação do justo valor será através do preço mais recente de mercado, ou através do preço de mercado de ativos semelhantes com ajustamentos para refletir diferenças. Tendo em consideração a subjetividade da determinação do justo valor nestes casos, não poderá o justo valor estar sub ou sobre avaliado? Que situações poderão influenciar o justo valor?
Bov1	Apesar de não utilizar o critério do justo valor, conhece o SIMA e considera que nem sempre representa o justo valor corretamente. O SIMA representa mais corretamente o justo valor dos ativos biológicos - plantas porque tem um período de vida maior, ao contrário dos ativos biológicos - animais que o seu valor valoriza e desvaloriza rapidamente.	A instabilidade económica é um fator que pode influenciar a fiabilidade do justo valor, e também do custo histórico. Ambos podem estar subavaliados ou sobreavaliados, no seu reconhecimento inicial.
PA2	Na ausência de outros Sistemas de Informação, para fins de comparação de preços, concorda que sim.	Existem fatores que podem originar alguma imprecisão, contudo fatores negativos num período serão compensados com fatores positivos noutros períodos.
Avi3	Não considera, porque no SIMA não existe um mercado ativo para a galinha reprodutora. Considera que a inexistência de mercado ativo é uma lacuna do SNC, pois segundo a NCRF 17, os ativos biológicos tem de ser mensurados pelo justo valor mas não existe um mercado ativo. Nestes casos, tal como fazemos, temos de adaptar esses valores à realidade.	O justo valor é o valor que as partes contratantes estão interessadas em pagar e receber. Por vezes na avicultura o justo valor está subavaliado, pois o custo de produção é muito superior ao valor da proposta de compra, e nestes casos é preferível destruir o produto do que vendê-lo por um valor irrisório.
PA4	O SIMA apresenta valores ajustados à realidade, mas também apresenta valores desajustados. Contudo, defende que a melhor forma de aplicação do justo valor é de acordo com a informação do SIMA juntamente com a informação do produtor agrícola.	O SIMA vai buscar a informação que está no mercado e não está a ir buscar corretamente. O mercado é muito mutável e a informação do SIMA muito empírica. Um dos fatores que afeta o justo valor é a própria atividade e as suas necessidades. Por exemplo, na pecuária, tem muito mais valor uma vitela do que um vitelo, porque na atividade de pecuária precisamos de vitelas para a produção de leite.
Vit5	Para se determinar o valor de mercado são dados muito complexos e subjetivos, por isso acha que não é um sistema fiável. Considera que os ativos biológicos deveriam ser mensuração ao custo de produção e não de mercado.	O justo valor pode estar subavaliado ou sobreavaliado, dependendo muito do mercado. A título de exemplo, pode-se destacar o valor de mercado de um determinado produto no norte e no sul do mesmo país, que pode ser diferente. Assim sendo, o justo valor tem de ser sempre o preço de mercado, se esse preço está sobreavaliado, então o justo valor também está.
Sui6	Dada a dificuldade de encontrar o justo valor, considera que sim. Todos os meses ou todas as semanas o sistema é atualizado.	O justo valor pode estar subavaliado e sobreavaliado. Contudo, defende que uma forma de aumentar a fiabilidade do justo valor é utilizar a média das cotações do SIMA na mensuração.
Avi7	Não concorda, porque apesar do SIMA expressar o valor do animal em determinado período de vida, para a empresa existem vários fatores que podem influenciar esse valor. Defende que a empresa é que tem de ter capacidade de ver se o animal vale x ou y. O SIMA não é relevante para a mensuração dos ativos biológicos, pois a sua base não é certa. Devendo para o efeito, o valor ser dado pela empresa agrícola tendo em consideração os custos de produção do animal, por exemplo.	A instabilidade económica é um fator que condiciona a fiabilidade da determinação do justo valor, tanto positivamente como negativamente.
Hor8	O SIMA é o único mercado ativo em Portugal, mas por vezes não expressa os valores corretamente, pois determinados ativos biológicos têm cotações diferentes em Valença e no Algarve, por exemplo. Contudo, considera que na maioria das vezes são os valores do SIMA que servem de base para a mensuração, sendo depois ajustados a cada realidade.	O justo valor pode ser influenciado por determinadas situações. No caso da atividade hortícola, na maioria das vezes, está subavaliado, devido às intempéries, pois o que tem valor positivo hoje, amanhã pode ter um valor nulo, por estar totalmente destruído.
Hor9	Pensa que sim, embora na maioria das vezes, o cálculo do custo do ativo não tem por base os valores do SIMA.	Defende que o valor dos ativos biológicos pode estar sob e sobre avaliado, pois considera que existem diversos fatores externos à própria atividade que podem influenciar o seu valor de mercado. Afirma que atualmente, a recessão económica é um fator que influencia o justo valor e o custo negativamente.

Questões		
Análise da sensibilidade da NCRF 17		
Entrevistado	2.4 O ativo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e a cada data de balanço, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda, ou no caso de produtos agrícolas menos os custos estimados no ponto-de-venda no momento da colheita. Deste modo, como trata os bens adquiridos para utilizar na produção? Acha que deveriam ser capitalizados ou levados a gastos? (p.ex. adubos, ração)	2.5 Em termos de lançamentos contabilísticos como trata o nascimento de um animal ou planta? E a aquisição de ativos biológicos?
Bov1	Considera que devem ser levados a gasto do período.	A compra de um animal é registado na 313 e depois transita para a 37. Quando nasce um animal podem acontecer duas situações, a venda ou a recria. Se for para venda ou é reconhecido na 371, se inventário permanente, ou não é reconhecido, e no final do ano apura-se o CMVMC. Em ambas as situações por contrapartida da 734. Se for para recria acontece o mesmo procedimento, exceto na rubrica que será para a 372 mas quando atingir a idade adulta transita para a 433.
PA2	Os bens utilizados na produção devem ser levados a gasto.	Atualmente, o nascimento de um animal é registado debitando a conta 37 e creditando a conta 734. O registo na 37, será na 371 se os animais forem para venda ou na 372 se os animais forem para produção. Os animais de produção quando atingem a idade adulta são reconhecidos na 43. A aquisição de ativos biológicos é registada da 31.
Avi3	Os bens utilizados na produção são levados a gasto, porque não se justifica capitalizá-los num período de 15 meses.	A galinha reprodutora está registada na 372, e quando nasce o pinto do dia, é contabilizado a débito pela 3451 por contrapartida da 734. Quando compram ativos biológicos, são registados diretamente na conta 372.
PA4	Deve ser incorporado no próprio bem.	A aquisição de animais de produção compreende o registo em inventários, na conta 372. Do processo produtivo resultam animais e leite, que serão para venda, sendo registados na conta 371 por contrapartida da 734.
Vit5	Na sua opinião tudo que está relacionado com a produção devia ser capitalizado.	Considera que a aquisição deve ser registada primeiro na 313, sendo no final de cada exercício, transitados para a 371 ou 372, conforme sejam consumíveis ou de produção. Sendo apurado o valor do inventário final destas rubricas por contrapartida da 613. Sempre que as uvas são colhidas é reconhecido um rendimento na conta 774 através do aumento da conta 371.
Sui6	Devem ser capitalizados.	No ciclo produtivo só existem suínos reprodutores que nascem na própria exploração. Estão registados na 372. Os animais nascidos na exploração são lançados para a 371 por contrapartida de 734. Ao fim de 3 a 4 meses, a maioria são vendidos sendo alguns transitados para ativos biológicos de produção, 372 por contrapartida da 371. Nesta passagem normalmente usamos a conta de 387, para evidenciar a reclassificação dos ativos biológicos.
Avi7	Devem ser levados a gasto, ou seja, gasto decorrente da própria atividade.	Não tem ativos biológicos de produção. A aquisição de ativos biológicos é efetuada na conta 312. Como utiliza o inventário intermitente, no final do exercício transitam para a 32.
Hor8	Devem ser levados a gasto do exercício.	O nascimento de uma planta é reconhecido como uma variação positiva da produção. A aquisição de ativos biológicos é registada numa 317 e no final do exercício transita para a 37.
Hor9	Considera que todos os bens adquiridos para utilizar na produção são gasto do período, nunca devendo ser capitalizados.	Defende que o nascimento de uma planta deve ser contabilizado como um aumento da produção, e que a aquisição deverá ser registada como uma compra, na conta 31 e no final do exercício para a 37.

Questões		
Análise da sensibilidade da NCRF 17		
Entrevistado	2.6 Os ganhos ou perdas no exercício provenientes do reconhecimento inicial ou de alterações no justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda devem ser incluídos no resultado líquido do período do exercício do período em que surja. Contudo, o justo valor pode sofrer alterações para mais ou para menos, sendo reconhecidos nos resultados. O que pensa sobre os resultados não realizados incluídos nos resultados como um todo?	2.7 Os subsídios relacionados com ativos biológicos são tratados pela NCRF 17, concorda que estes sejam diferenciados dos subsídios tratados na NCRF 22?
Bov1	Os resultados não realizados deveriam estar separados dos resultados realizados.	Os subsídios apresentados na NCRF 17 têm o intuito de valorizar o ativo; Os subsídios da NCRF 22 são os subsídios em geral. Desta forma defende que deverão estar separados.
PA2	Para conhecer a real situação da entidade, nas situações em que no resultado estão incluídos resultados não realizados, deverá ter-se uma análise pormenorizada do mesmo.	Concorda totalmente com a forma que estão a ser tratados os subsídios.
Avi3	As variações do justo valor na avicultura não são significativas, deste modo os resultados não realizados devem estar incluídos nos resultados como um todo. Os ganhos e as perdas resultantes das alterações do justo valor devem ser divulgados no relatório de gestão e nas notas às demonstrações financeiras.	Considera que os subsídios deveriam ter todos o mesmo tratamento. Sendo importante definir concretamente o momento do seu reconhecimento como regra geral, ou no momento da sua atribuição ou no momento em que são efetivamente recebidos.
PA4	As variações do justo valor não concorrem para efeitos fiscais. Aplicando o modelo do custo no reconhecimento inicial e subsequente, quando transitos os ativos biológicos - inventários para ativos fixos tangíveis há uma preocupação, de praticar esses valores por baixo, por causa de questões de IRC.	Não concorda. Todos os subsídios deveriam ser tratados na mesma norma, até porque os subsídios da norma 17 e os da NCRF 22, todos eles concorrem para a formação do resultado e são tributados em sede de IRS e IRC.
Vit5	Os ganhos ou as perdas resultantes do justo valor deverão ser diferidos. O resultado líquido já deveria espelhar estas situações. Quando temos um resultado líquido, não sabemos se temos resultados realizados ou por realizar, mas se houver algum diferimento já se vai refletir no resultado líquido.	Concorda. Os subsídios devem estar na norma separadamente dos restantes subsídios. A agricultura é uma atividade diferente das outras por causa das intempéries e por isso acha que devem ser tratados numa só norma.
Sui6	Os resultados devem espelhar toda a atividade da empresa, logo todos os resultados realizados ou não realizados devem estar incluídos no resultado do período.	Considera que os subsídios estão bem tratados.
Avi7	Deve haver uma distinção entre resultados realizados e não realizados, pois não considera correto incluir as variações do justo valor nos resultados. Quem executa a contabilidade tem de ter esses pormenores em consideração e divulgar essa diferença, mesmo através de uma nota interna. Os resultados influenciados pelo justo valor, positivamente ou negativamente, devem estar salvaguardados.	Concorda, principalmente devido às diferenças existentes entre a atividade agrícola e as outras atividades.
Hor8	Os resultados não realizados não deveriam estar incluídos no resultado como um todo, porque se os valores não forem analisados, perante o resultado podemos ter uma imagem desajustada da realidade, podendo favorecer ou desfavorecer a empresa.	Os subsídios deveriam ter todos a mesma base, a mesma norma.
Hor9	Considera que quando existem resultados não realizados, estes devem estar registados no resultado como um todo mas a empresa deve ter em consideração esses valores no anexo às demonstrações financeiras e no relatório de gestão.	Discorda, afirmando que comparando o tratamento da NCRF 17 e da NCRF 22, não existem aspetos significativos para estarem a ser tratados em duas normas.

Anexo 4

Transcrição da Entrevista a PA4

Transcrição da Entrevista a PA4

Q – Questões do entrevistador

R – Respostas do entrevistado

A - Identificação

Q.A1 – CAE da entidade que é responsável?

R – 1500.

Q.A2 – Volume de Negócios da entidade que é responsável?

R – 385.701,43 €.

Q.A3 – Total de Balanço da entidade que é responsável?

R – 670.366,18 €.

Q.A4 – Número de trabalhadores da entidade que é responsável?

R – 4.

B - Enquadramento

Q.B1 - Qual o normativo que utiliza?

R - O normativo que utilizo é o SNC e utilizamos a NCRF 17 - Agricultura.

Contudo, gostava de fazer um parêntesis no que diz respeito à contabilidade agrícola.

A contabilidade Agrícola é muitas das vezes executada por vontade dos empresários estritamente por questões fiscais. Se não fosse fiscalmente obrigatório elaborar e apresentar contas à AT, o agricultor não tinha contabilidade. Nós como responsáveis pela contabilidade temos que cumprir a lei, então fazemos cumprir a lei de acordo com o SNC que é o que esta em vigor, porque tratar uma contabilidade agrícola não é mais nem menos do que tratar uma outra contabilidade, simplesmente tem algumas características próprias.

Q.B2 - O normativo que respondeu em 1, utiliza por opção ou por obrigação?

R – Por opção.

Q.B3 - Se optou por um regime contabilístico não obrigatório o que o levou a adotá-lo?

R - Optei pela norma geral por uma questão de salva guarda futura, porque uma empresa quando começa não sabe qual a evolução que possa ter.

No que se refere aos procedimentos burocráticos, ao preencher a declaração anual simplificada, usando a norma geral tem-se mais quadros e conseqüentemente mais trabalho. Normalmente, os contabilistas tem a tendência de ir pela norma micro apenas porque há menos quadros, menos informação a prestar. Contudo, quanto mais informação se presta ao fisco menos suscetíveis a inspeções a empresa está.

Q.B4 - Considera que esse normativo lhe traz vantagens?

R - Sim. A sua maior vantagem, em relação ao SNC e à sua aplicação, é realmente quando olhamos para um balanço de empresas de Portugal e de Espanha, p.e., e olhamos para uma imagem muito semelhante, ou seja, a comparabilidade da informação a nível Europeu. A grande vantagem da informação contabilística não é propriamente fazer o balanço ou fazer a demonstração de resultados, a grande questão das empresas na aplicação deste normativo é a informação que se dá no anexo ao balanço e á demonstração de resultados, isto é que é fundamental.

Q.B5 - Concorda com a atual divisão das entidades? O Que propunha?

R – Não concordo, esta divisão não faz qualquer sentido.

Criaram para as microentidades um código de contas, uma informação mais simplificada ou menos detalhada e para as outras entidades criaram informação mais detalhada, com muita mais informação, nomeadamente informação sobre os capitais próprios e fluxos de caixa, que por sinal, entendo que deviam simplificar isto para todas e não só para um grupo específico de empresas.

Deveria haver o SNC, um código de contas e consoante a empresa poderia adaptar-se tendo mais informação ou menos informação.

C – Análise da sensibilidade da NCRF 17

Q.C1 - A NCRF 17 é aplicada aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas apenas até ao ponto de colheita. Continuando a ser animais e plantas vivos concorda que a partir do ponto de colheita seja utilizada outra norma? Caso não concorde que proposta apontaria para a melhoria da valorização dos animais e plantas vivos.

R - Isto é uma matéria muito complicada e complexa. Mas na norma 17, em termos da sua aplicação tudo caminha para inventário.

Por exemplo, nasceu uma vitela. Essa vitela vai no futuro crescer e vai chegar a vaca que vai produzir leite. Isto em bom rigor deveria ir a ativos tangíveis em curso, investimentos em curso e entrar nessa conta quando nasceu e todos anos ser atualizada em função do preço do SIMA, que é uma base de dados a nível nacional para quem quer consultar os preços de referência. Contudo a norma dita que tem de ir para a 37, logo, no fundo como já referi tudo caminha para inventários, devendo portanto no ponto de colheita utilizar outra norma.

Q.C2 - Os ativos biológicos ou produtos agrícolas devem ser reconhecidos quando o justo valor possa ser fiavelmente mensurado, e para ser fiavelmente mensurado tem que ter um mercado ativo. Considera que o SIMA representa o justo valor corretamente?

R - No SIMA existem valores completamente desajustados da realidade, porque o verdadeiro preço é aquele que nós negociamos. Pese embora o justo valor muitas vezes possa ser o que o bem interessa, o que não devia acontecer. Entendo que deveria estar estipulado em função da lei, e não deveríamos andar a achar o justo valor.

E a melhor forma de aplicação do justo valor é de acordo com a informação do SIMA juntamente com a informação do produtor agrícola.

Q.C3 - A NCRF 17 considera que em caso de não haver um mercado ativo, a determinação do justo valor será através do preço mais recente de mercado, ou através do preço de mercado de ativos semelhantes com ajustamentos para refletir diferenças. Tendo em consideração a subjetividade da determinação do justo valor nestes casos, não poderá o justo valor estar sub ou sobre avaliado? Que situações poderão influenciar o justo valor?

R - Sim, o SIMA vai buscar a informação que está no mercado e não a está a ir buscar corretamente. O mercado é muito mutável e a informação do SIMA muito empírica.

Um dos fatores que afeta o justo valor é a própria atividade e as suas necessidades.

Por exemplo, na pecuária, para o justo valor estar subavaliado ou sobreavaliado, basta comparar uma vitela dum vitelo para um produtor de leite, a vitela não a vendo por menos de 100€ ou de 150€, porque de facto ela faz-me falta para o futuro, para a produção de leite mas, se calhar o vitelo vendo-o porque 20€ ou 30€. Logo, o tipo de atividade e as suas necessidades influenciam o valor de determinado bem, se preciso de vitelas elas valem mais.

Q.C4 - O ativo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e a cada data de balanço, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto-de-venda, ou no caso de produtos agrícolas menos os custos estimados no ponto-de-venda no momento da colheita. Deste modo, como trata os bens adquiridos para utilizar na produção? Acha que deveriam ser capitalizados ou levados a gastos? (p.ex. adubos, ração)

R - Entendo que deva haver normas muito rigorosas quando se está a falar de Justo Valor. A questão do justo valor não é atual, mas está-se a levantar essa questão por causa dos ativos biológicos e do SNC.

Quando estamos a falar no âmbito de uma compra, e se essa compra tem inerente um gasto acessório, até que ele chegue à empresa deve ser incorporado no âmbito do bem que estamos a adquirir. Vejamos um exemplo, quando digo: “comprei determinado bem e agora vou transporta-lo do Porto para cá” pode-se contabilizar como gastos mas eu fui ao Porto, porque fui lá buscar esse bem, portanto se eu não fosse ao Porto eu não teria esse gasto. Portanto os bens utilizados na produção devem ser incorporados no próprio bem, capitalizados.

Q.C5 - Em termos de lançamentos contabilísticos como trata o nascimento de um animal ou planta? E a aquisição de ativos biológicos?

R - Na exploração eu faço a produção de animais para vender e produção de animais para produzir leite. O objetivo dos animais é a criação e a venda em leilão, eu não mando isto a um ativo, isto vai a inventário ativo biológico, na conta 372. Além disso, os animais registados a 372 como ativos biológicos estão registados ficha a ficha, brinco a brinco,

como uma ficha de imobilizado. Quando forem alienados ou abatidos, é feito o abate da contabilidade.

Do processo produtivo resultam animais e o leite, que são para venda, e são registados na conta 371 por contrapartida da 734.

Q.C6 - Os ganhos ou perdas no exercício provenientes do reconhecimento inicial ou de alterações no justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda devem ser incluídos no resultado líquido do período do exercício do período em que surja. Contudo, o justo valor pode sofrer alterações para mais ou para menos, sendo reconhecidos nos resultados. O que pensa sobre os resultados não realizados incluídos nos resultados como um todo?

R - Em primeiro lugar estas variações não concorrem para efeitos fiscais. Os contabilistas têm um trabalho acrescido, por causa da imagem “bonita” do balanço e depois não concorrem para efeitos fiscais, acho que deviam concorrer de forma favorável ou desfavorável ao fisco. Ao aplicar o modelo do custo no reconhecimento inicial e subsequente, quando transito os ativos biológicos – inventários para ativos fixos tangíveis há uma preocupação de praticar esses valores por baixo, por causa de questões de IRC.

Q.C7 - Os subsídios relacionados com ativos biológicos são tratados pela NCRF 17, concorda que estes sejam diferenciados dos subsídios tratados na NCRF 22?

R - Não concordo. Todos os subsídios deveriam ser tratados na mesma norma, até porque os subsídios da NCRF 17 e os da NCRF 22, todos eles concorrem para a formação do resultado e são tributados em sede de IRS e IRC. Desta forma, entendo que deveria haver uma só norma a tratar estes aspetos dos subsídios, não devendo existir esta diferenciação.

Anexo 5

Inquérito por questionário

Inquérito por questionário

Tema: Ativos biológicos: Efeito da dimensão da empresa na opção normativa

Chamo-me Daniela Cunha e no âmbito da minha dissertação de mestrado em Contabilidade no ramo de Fiscalidade da Universidade de Aveiro encontro-me a realizar uma investigação sobre o tratamento dos ativos biológicos, nas diferentes dimensões das empresas agrícolas. Os principais objetivos são analisar a influência das diferentes dimensões das empresas na adoção voluntária de determinada norma, conhecer se os preparadores da informação financeira consideram que a utilização da NCRF 17 - Agricultura conduz a um aumento dos resultados da empresa e perceber se adoção da NCRF 17 influencia o nível de divulgação de informação. Neste sentido, solicito a sua colaboração para o preenchimento do presente questionário. Caso, não seja responsável por nenhuma atividade agrícola, apenas assinale aqui e não necessita de responder ao questionário.

As respostas serão absolutamente confidenciais e anónimas.

Sempre que em alguma questão, se enquadrar em mais do que uma opção, por favor assinale todas as opções em que se enquadra.

1 - Enquadramento

A - Atividade do setor agrícola da(s) empresa(s) da(s) qual(ais) é responsável?

Viticultura	<input type="checkbox"/>	<input type="text" value="Qual?"/>
Avicultura	<input type="checkbox"/>	
Silvicultura	<input type="checkbox"/>	
Suicultura	<input type="checkbox"/>	
Outra	<input type="checkbox"/>	

B - Local onde a(s) empresa(s) desenvolve(m) a atividade?

Distrito de Braga	<input type="checkbox"/>	<input type="text" value="Qual?"/>
Distrito de Viana do Castelo	<input type="checkbox"/>	
Distrito do Porto	<input type="checkbox"/>	
Outro	<input type="checkbox"/>	

C - Volume de negócios da(s) empresa(s) da(s) qual(ais) é responsável?

0 – 2.000.000	<input type="checkbox"/>
2.000.001 - 10.000.000	<input type="checkbox"/>
> 10.000.000	<input type="checkbox"/>

D - Número de trabalhadores da(s) empresa(s) da(s) qual(ais) é responsável ?

0 - 10	<input type="checkbox"/>
11 - 50	<input type="checkbox"/>
> 50	<input type="checkbox"/>

2 - Análise da sensibilidade da NCRF 17

Pode responder mesmo que não aplique a NCRF 17 desde que conheça o seu conteúdo

1 - Qual o normativo que utiliza no tratamento contabilístico dos Ativos biológicos?

NCRF-Geral (NCRF - 17)

NCRF - PE

Norma Microentidades

Outro

Qual?

2 - Caso na questão anterior não tenha selecionado a opção "NCRF - Geral (NCRF 17)", conhece o tratamento aí preconizado?

Sim

Não

3 - O normativo utilizado foi selecionado por opção ou por obrigação?

Opção

Obrigação

4 - Caso tenha optado por um normativo diferente do enquadramento previsto, o que o levou a adotar?

Maior facilidade de aplicação

Necessidade de utilização

Melhor enquadramento

Outro

Qual?

5 - Concorda com a atual divisão das entidades, para efeitos contabilísticos, em Portugal?

Microempresa(VN:500.000€; Total de balanço:500.000€ e N° trabalhadores ≤ 5)

Pequena empresa(VN:1.000.000€; Total de balanço:500.000€ e N° trabalhadores ≤ 20)

Média e Grandes empresas(VN >1.000.000€; total de Balanço >500.000€ e N° trabalhadores >20)

Sim

Não

Caso não concorde o que propõe:

6 - Concorda que a partir do ponto de colheita deixe de ser aplicada a NCRF 17 e passe a ser aplicada outra norma?

Concordo

Discordo

Nem concordo
nem discordo

Se indicou "Discordo" explicita:

7 - O SIMA (Sistema de Informação de Mercados Agrícolas) responde às exigências de mensuração do justo valor dos ativos biológicos e produtos agrícolas da(s) empresa(s) da(s) qual(ais) é responsável?

Sim

Não

Porquê?

8 - Considera que os valores apresentados no SIMA representam adequadamente o justo valor?

Sim
 Não Porquê?

9 - Dos seguintes fatores selecione por grau de influência, os que podem afetar a determinação e a fiabilidade do justo valor:

	Influencia Pouco		Indiferente		Influencia Muito
	1	2	3	4	5
Intempéries	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Recessão da economia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Crescimento da economia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Oferta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Procura	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Outro (indique): <input style="width: 350px; height: 25px;" type="text"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

10 - Em termos contabilísticos qual o tratamento utilizado na contabilização dos materiais utilizados na produção (p. ex. adubos, ração)?

Capitalizados
 Gastos do período

11 - Em termos de lançamentos contabilísticos como trata o nascimento de um animal ou planta?

Alterações ao JV
 Variação de Produção
 Outra Qual?

12 - A aquisição de ativos biológicos deve ser refletida na conta 31 - Compras, antes de ser refletida na 37- Ativos biológicos?

Sim Não

13 - Concorda que o capital não realizado resultante das variações de justo valor, afete diretamente o resultado do período?

Concordo Discordo Nem concordo nem discordo

Se indicou "Discordo" explicita:

14 - Concorda que os Subsídios relacionados com a agricultura sejam diferenciados dos Subsídios tratados na NCRF 22?

Concordo Discordo Nem concordo nem discordo

Se indicou "Discordo" explicita:

15 - Considera que a adoção da NCRF 17 e consequente mensuração ao justo valor dos ativos biológicos e produtos agrícolas conduz a um aumento dos resultados das empresas?

Sim

Não

16 - Com a adoção da NCRF 17, a divulgação sobre os ativos biológicos e produtos agrícolas alterou em termos de:

	Inferior		Indiferente		Superior
	1	2	3	4	5
Qualidade da divulgação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Quantidade de divulgação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Obrigado pela sua colaboração!