

Instituto Politécnico de Setúbal



Escola Superior de Ciências Empresariais

Ativos Biológicos

Aplicação da NCRF 17 numa empresa vitivinícola

Liliana Cristina Galhafa Pedro

Dissertação apresentada para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de

MESTRE EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

Orientadora: Professora Doutora Maria Teresa Venâncio Dores Alves

Setúbal, 2015

Agradecimentos

Em mais uma etapa importante da minha vida não posso deixar de agradecer às pessoas que fizeram com que isto se tornasse realidade.

Quero agradecer aos meus pais, Esmeralda Catarino e Francisco Pedro, pelo esforço que sempre fizeram por mim e para me proporcionar a minha formação, os meus sonhos, é por eles que ganhei todos os dias força para virem a ter em mim o orgulho que tenho neles. Obrigada pelo vosso carinho, apoio, preocupação e pelas palavras de alento que me motivavam todos os dias mesmo longe, são a minha razão de viver.

Um especial agradecimento aos meus tios e primos que me acolheram neste período e me deram conforto para me sentir em casa, obrigada pelo apoio, incentivo e carinho que demonstraram sempre por mim.

Ao meu namorado e família agradeço por terem estado sempre do meu lado demonstrando com o vosso amor, apoio incondicional, compreensão e paciência.

Aos meus amigos e colegas de mestrado que fazem parte da minha vida agradeço pelo apoio, carinho e compreensão pela minha ausência.

A todos os docentes que me acompanharam e fizeram de mim uma pessoa com mais conhecimentos.

E por fim um agradecimento especial e importante à minha coordenadora Dra. Maria Teresa Venâncio Dores Alves pela disponibilidade, apoio, palavras de incentivo que muitas vezes foram decisivas e paciência, pois foi uma pessoa fundamental nesta caminhada.

Resumo

O setor agrícola é um setor muito específico, sendo seu objeto os ativos biológicos e a sua base a transformação dos mesmos. As fases do nascimento, crescimento, produção, entre outras, geram dúvidas no reconhecimento contabilístico destes ativos. O *International Accounting Standards Board* (IASB) em dezembro de 2000 emitiu o primeiro normativo dirigido à atividade agrícola a *International Accounting Standard* (IAS) 41 - Agricultura.

No dia 1 de janeiro de 2010 entrou em vigor o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) que inclui a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 17 - Agricultura. Passou, assim, a existir um normativo para as entidades portuguesas não cotadas em bolsa que desenvolvem esta atividade. A NCRF 17 tem como objetivo o tratamento contabilístico, a apresentação das demonstrações financeiras e as divulgações relativas à atividade agrícola. Introduce novos conceitos e preocupações a ter com o tratamento dos ativos biológicos, como o reconhecimento e mensuração pelo justo valor.

Este estudo tem como objetivo uma reflexão sobre a problemática dos ativos biológicos e sua mensuração; reconhecimento; tratamento contabilístico; apresentação de demonstrações financeiras; e divulgações relativas à atividade agrícola. Segue-se os métodos bibliográfico, documental e de estudo de caso exploratório e descritivo e usa-se a entrevista como técnica para a recolha de dados. Recorre-se, ainda, a relatórios e contas e outros documentos emitidos pela empresa objeto do estudo ou com ela relacionados.

Efetua-se uma revisão de literatura em que se apresenta a contabilidade aplicada ao setor em questão e um levantamento e análise de estudos empíricos sobre o tema. Depois, efetua-se um estudo de caso em que se analisa a aplicação da NCRF 17 numa empresa do Baixo Alentejo. Constatou-se que a empresa elabora e divulga a sua informação sobre ativos biológicos e subsídios governamentais em conformidade com a NCRF 17.

Abstract

The agricultural sector is a very specific sector, being its main object the biological assets and its base their transformation. Births, growth, production, among other phases, generate doubts in the accounting recognition of these assets. The International Accounting Standards Board (IASB) on December 2000 has emitted the first normative directed to the agricultural activity the International Standard Accounting (IAS) 41 - Agriculture.

The Sistema de Normalização Contabilística (SNC) is applied since January the 1st 2010. It includes the Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 17 - Agricultura. From then on a standard for non listed Portuguese entities that develop this activity became to exist. NCRF 17 has as its main objective the accounting treatment, the financial statements presentation and disclosures about the agricultural activity. It introduces new concepts and concerns to have with biological assets treatment, as fair value recognition and measurement. The aim of this study is to perform a reflection on the problematic of biological assets and their measurement; recognition; accounting treatment; presentation of financial statements; and disclosures connected to the agricultural activity. We follow bibliographical, documentary and exploitive and descriptive case study methods and use the interview as a technique for data collection. We have used, as well, annual accounts and other documents emitted or related with the company object of this study. We have developed a literature review in which we present accounting applied to the sector in question and the collection and analysis of empirical studies on the subject. Later, a case study was, also, developed in order to analyse the application of NCRF 17 by a company situated in Baixo Alentejo. We have observed that the company elaborates and discloses its information on biological assets and governmental subsidies in compliance with NCRF 17.

Lista de Siglas

BP – Banco de Portugal

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

DL – Decreto-lei

DRAP - Direções Regionais de Agricultura e Pescas

ED - *Exposure Draft*

IAS - *International Accounting Standard*

IASB - *International Accounting Standards Board*

INE – Instituto Nacional de Estatística

NCRF – Norma contabilística de relato financeiro

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

PAC - Política Agrícola Comum

PIB – Produto Interno Bruto

POC – Plano Oficial de Contabilidade

RCP - Rendibilidade dos Capitais Próprios

RICA - Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas

SAU - Superfície Agrícola Utilizada

SIMA - Sistema de Informação de Mercados Agrícolas

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

TOC - Técnicos Oficiais de Contas

VAB - Valor Acrescentado Bruto

VN- Volume de Negócios

MADRP - Ministério da Agricultura do desenvolvimento Rural e das Pescas

Índice

1. INTRODUÇÃO	1
2. REVISÃO DE LITERATURA	3
2.1. Enquadramento na contabilidade	3
2.1.1. Enquadramento no normativo	4
2.1.2. NCRF 17 – Agricultura	6
2.2. Enquadramento do Setor Agrícola	13
2.2.1. Caracterização do Setor Agrícola.....	13
2.2.2. Estrutura do Setor Agrícola.....	15
2.2.3. Análise Económica e Financeira do Setor.....	19
2.3. Estudos empíricos anteriores.....	21
3. METODOLOGIA	24
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS OBTIDOS	25
4.1. Caracterização da Empresa	25
4.2. Aplicação da NCRF 17.....	30
5. CONCLUSÃO	36
6. Referências.....	38
Apêndice 1 – Protocolo de estudo de caso	40
Apêndice 2 – Entrevista	41

Índice de Tabelas

Tabela 1: Distribuição geográfica das explorações agrícolas.....	15
Tabela 2: Distribuição das empresas agrícolas por distritos das sedes e estabelecimentos.....	16
Tabela 3: Natureza jurídica das empresas agrícolas.....	17
Tabela 4: Indicadores referentes ao Setor Agrícola.....	19
Tabela 5: Comparação entre dados do Setor e da empresa Alentejo, S.A.	26
Tabela 6: Ativos biológicos mensurados ao custo.....	30
Tabela 7: Comparação entre dados dos anos 2013 e 2014 da empresa Alentejo, S.A...	27
Tabela 8: Comparação de dados de ativos biológicos e subsídios governamentais no período de 2013 a 2014 da empresa Alentejo, S.A.	28

Índice de Quadros

Quadro 1: Exemplos de ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos resultantes de processamento após a colheita.....	7
Quadro 2 : Setores acompanhados pelo SIMA	14
Quadro 3: Comparação entre os procedimentos previstos na NCRF 17 e os seguidos na Alentejo, S.A.	34
Quadro 4: Classificação dos ativos biológicos	35

1. INTRODUÇÃO

O setor agrícola é um setor de extrema importância em Portugal, pois a atividade que desenvolve tem um peso significativo na criação de emprego (INE, 2013). A atividade agrícola traduz-se no trabalho que o Homem desenvolve no campo para preparar a terra para o cultivo de espécies vegetais e animais, ou seja, a transformação de ativos biológicos.

Com a implementação do SNC a 1 de janeiro de 2010 entrou em vigor NCRF 17 – Agricultura. Esta norma tem como objetivos o tratamento contabilístico, a apresentação das demonstrações financeiras e as divulgações relativas à atividade agrícola. Introduz novos conceitos e preocupações a ter com o tratamento dos ativos biológicos, tal como o reconhecimento e mensuração pelo justo valor.

A NCRF 17 assenta na IAS 41 Agricultura, emitida pelo IASB em 2000. Esta norma constituiu o primeiro normativo de contabilidade direcionado à atividade agrícola.

A presente dissertação insere-se no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças, tendo como tema a contabilidade agrícola. O principal objetivo deste estudo é efetuar uma reflexão sobre a problemática dos ativos biológicos e sua mensuração; reconhecimento; tratamento contabilístico; apresentação de demonstrações financeiras; e divulgações relativas à atividade agrícola. Analisa-se a NCRF 17 e a sua aplicação numa empresa agrícola do Baixo Alentejo. Segue-se os métodos documental; bibliográfico; e de estudo de caso exploratório e descritivo. Espera-se que a informação divulgada por esta empresa esteja em conformidade com o referido normativo.

O estudo está estruturado da seguinte forma: após esta introdução, no segundo ponto, Revisão de literatura, efetua-se o enquadramento de setor e do normativo contabilístico que regula a atividade agrícola. Apresenta-se, também, alguns estudos empíricos anteriores. No terceiro ponto, Metodologia, indica-se o método de investigação adotado. Descreve-se, ainda, a forma de obtenção dos dados e de tratamento da informação. Depois, no quarto ponto, Análise e Discussão dos Dados Obtidos, apresenta-se

e analisa-se o caso cuja única unidade de análise é uma empresa agrícola situada no Baixo Alentejo. Por fim, no quinto ponto, Conclusões, referem-se algumas conclusões, limitações do estudo e linhas de investigação futura possíveis.

2. REVISÃO DE LITERATURA

A NCRF 17, emitida em 2010, tem como objetivo o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à atividade agrícola. Este normativo é relacionado com a atividade agrícola e integra o SNC.

Os normativos contabilísticos constituem a base da contabilidade e permitem a harmonização dos princípios e conceitos contabilísticos. A contabilidade tem como objetivo fornecer informação de cariz económico e financeiro aos utilizadores internos e aos utilizadores externos da organização. A informação deverá contribuir para reduzir incertezas e ajudar na tomada de decisão pelos seus utilizadores.

Antes da emissão da NCRF 17 pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) já existia a IAS 41 Agricultura emitida pelo IASB, em 2000. O objetivo da NCRF 17 é idêntico ao objetivo da IAS 41. Daí que esta norma tenha como objetivo o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à atividade agrícola.

2.1. Enquadramento na contabilidade

A contabilidade é a ciência que estuda a posição financeira e económica da organização, assentando esse estudo em informação quantitativa e qualitativa.

Segundo Mullis e Orloff (2009: 11) a contabilidade, “frequentemente chamada “linguagem dos negócios”, é usada para medir, registar, comunicar e interpretar os aspectos financeiros das organizações.”

O papel da contabilidade é a prestação de informação de natureza económica e financeira aos seus utilizadores, sendo útil para a sua tomada de decisão e para o bom funcionamento da organização. O sistema de informação contabilístico integra os dados

que são recolhidos, o seu tratamento e por fim a sua transformação em informação, vertida nas demonstrações financeiras.

São dois os principais domínios da contabilidade:

- ✓ **Contabilidade Analítica:** preocupa-se com o cálculo dos custos do processo de produção. Segundo Nabais e Nabais (2011: 23) é a “Contabilidade analítica de exploração, que nos fornece dados sobre os custos dos produtos e das seções e permite apurar os desvios entre o que foi orçamentado e o real.”
- ✓ **Contabilidade Financeira:** debruça-se sobre operações entre a empresa e o exterior que dão origem às rubricas do balanço e da demonstração dos resultados. Segundo Nabais e Nabais (2011: 23) é a “Contabilidade geral ou financeira, que nos fornece dados sobre as rubricas do balanço e da demonstração dos resultados.”

A contabilidade tem um papel importante na vida das empresas porque contribui para o processo de definição de objetivos e para a criação de valor para os acionistas. Isto deve-se ao fornecimento da informação relevante que auxilia no processo de tomada de decisão; na análise da situação económica e financeira da empresa; no apuramento de resultados; e no controlo/aperfeiçoamento das atividades.

Como referido, o normativo contabilístico a que se refere o presente estudo integra o SNC.

2.1.1. Enquadramento no normativo

O SNC foi aprovado através do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho e entrou em vigor a 1 de janeiro de 2010. Este Decreto-Lei veio revogar o Plano Oficial de Contabilidade (POC), normativo aprovado através do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro; e criar a CNC.

Segundo o Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho o SNC veio modernizar a contabilidade. Esta atualização resultou das alterações ocorridas na União Europeia, visando a harmonização contabilística.

O SNC é, então, constituído pelos seguintes elementos fundamentais:

- ✓ **Estrutura Conceptual** – Trata-se de um conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes que, não constituindo uma norma, se assume como um referencial de todo o sistema.
- ✓ **Base de Apresentação de Demonstrações Financeiras** – Regras sobre o que constitui e os princípios essenciais a que devem obedecer as demonstrações financeiras.
- ✓ **Modelos de Demonstrações Financeiras** – Formatos padronizados, mas flexíveis para o balanço, a demonstrações dos resultados (por funções e por naturezas), a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, assim como um modelo orientador para o anexo.
- ✓ **Código de Contas** – estrutura codificada e uniforme de contas.
- ✓ **Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro** – são adaptadas a partir das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC's) adotadas pela União Europeia, sendo que cada uma inclui vários tratamentos técnicos a adotar em matérias de reconhecimento; mensuração; apresentação; e divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.
- ✓ **Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades** – Contempla os tratamentos de reconhecimento; mensuração; apresentação; e divulgação das realidades económicas e financeiras das pequenas entidades¹.

Este normativo assenta nas NCRF, estas preocupam-se com os vários tratamentos técnicos a adotar em matérias de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades. Antes da entrada em vigor do SNC e, ainda, com o POC em vigor já existiam as normas do IASB.

A norma específica que se aplica ao setor agrícola é a NCRF 17. Esta norma assenta na IAS 41, publicada pelo IASB em dezembro de 2000.

¹ São consideradas pequenas entidades se não ultrapassarem 2 dos 3 limites seguintes:

- a) Total do balanço: €1.500.000
- b) Total das vendas líquidas e outros rendimentos: €3.000.000
- c) N.º de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50. (DL n.º 158/2009 de 13 de julho)

2.1.2. NCRF 17 – Agricultura

A IAS 41 foi a primeira norma destinada à atividade agrícola e foi publicada pelo IASB em Dezembro de 2000, sendo seu objetivo “esclarecer o tratamento contabilístico e as divulgações relativas à atividade agrícola” (IAS 41, §1).

Esta norma impõe critérios de reconhecimento; mensuração; e divulgação dos ativos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e reprodução.

A NCRF 17 (assente na IAS 41) entrou em vigor em janeiro de 2010 com o SNC. A norma visa regulamentar a contabilidade da atividade agrícola. Regula, assim, o tratamento contabilístico, a apresentação das demonstrações financeiras e as divulgações relativas à atividade agrícola (NCRF 17, §1).

De acordo com o parágrafo 7 da NCRF 17 a atividade agrícola² cobre diversas atividades como, por exemplo, a criação de gado; a silvicultura; a safra anual ou perene; o cultivo de pomares e de plantações; a floricultura; e a aquacultura (incluindo a criação de peixes).

A norma aplica-se à contabilização do seguinte:

- Ativos biológicos³;
- Produtos agrícolas⁴ no ponto da colheita⁵;
- Subsídios governamentais⁶.

Mas, segundo o parágrafo 3, a “norma não se aplica a

- (a) Terrenos relacionados com a atividade agrícola (ver a NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis ou a NCRF 11 – Propriedades de Investimento); e a
- (b) Ativos intangíveis relacionados com a atividade agrícola (ver a NCRF 6 - Ativos intangíveis).

² “Atividade agrícola é a gestão por uma entidade da transformação biológica de ativos biológicos, em produto agrícola ou em ativos biológicos adicionais, para venda.” (NCRF 17, §6)

³ “Ativo biológico é um animal ou plantas vivos;”

⁴ “Produto agrícola – é o produto colhido dos ativos biológicos da entidade.”

⁵ “Colheita – é a separação do produto agrícola do ativo biológico ou a cessão dos processos de vida de um ativo biológico.”

⁶ “Subsídios governamentais – são definidos na NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do governo e Divulgação de Apoios do Governo” (NCRF 17, §6)

A NCRF 17 refere que esta norma é aplicada aos produtos agrícolas somente até ao momento da colheita. Após a colheita aplica-se a NCRF 18 – Inventários ou outra aplicável. Assim, a NCRF 17 não trata o processamento do produto agrícola após a colheita. Esta norma (§4) apresenta, como exemplo, o caso da transformação da uva em vinho por um vitivicultor que tenha cultivado a vinha e colhido as uvas.

O quadro 1 apresenta exemplos de ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos resultantes de processamento após a colheita.

Quadro 1: Exemplos de ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos resultantes de processamento após a colheita

Ativos Biológicos	Produtos Agrícolas	Produtos resultantes de processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio de lã
Árvores numa plantação florestal	Troncos	Madeiras
Plantas	Algodão, Cana colhida	Fio de Algodão, Roupas, Açúcar
Gado produtor de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsichas, presunto curado
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco curado
Vinha	Uvas	Vinho
Árvores de Fruto	Frutos Colhidos	Frutos processados

Fonte: NCRF 17 (§5)

A NCRF 17 classifica os ativos biológicos como:

- ✓ Ativos biológicos consumíveis: destinam-se à venda como produtos, por exemplo o bovino que se destina à produção de carne (§ 40);

- ✓ Ativos biológicos de produção: destinam-se a várias colheitas como, por exemplo, a vinha e o olival que são objeto do estudo de caso realizado no contexto da presente dissertação;
- ✓ Ativos biológicos maduros e imaturos: os primeiros são os ativos que estão prontos a serem colhidos, no caso de ativos consumíveis; e quando se trata de ativos biológicos de produção, no caso de serem capazes de suportar as colheitas. Quando assim não acontece devem ser considerados como imaturos (§41).

A NCRF 17 também trata do reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos.

Segundo o parágrafo 80 da Estrutura Conceptual do SNC o reconhecimento é o processo de incorporar um elemento no balanço ou na demonstração dos resultados. Este reconhecimento envolve a necessidade de descrição do elemento e de atribuição de uma quantia monetária.

De acordo com a NCRF 17 (§11) o ativo biológico ou produto agrícola deve ser reconhecido quando a entidade controla o ativo como consequência de acontecimentos passados; seja provável que benefícios económicos associados aos ativos fluirão para a entidade; e quando o justo valor ou custo do ativo for fiavelmente mensurado.

Os ativos biológicos são mensurados, à data de balanço, pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, excepto quando o justo valor não for fiável (§13). O produto agrícola colhido dos ativos biológicos deve ser mensurado pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda (§14).

O justo valor é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas (§9).

Os custos estimados no ponto de venda integram comissões pagas a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. Excluem-se os custos de transporte e outros necessários para levar os ativos para o mercado (§15).

A determinação do justo valor do ativo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento de ativos biológicos ou de produto agrícola de acordo com atributos significativos como, por exemplo, a idade ou a qualidade. Uma entidade

seleciona os atributos que correspondam aos usados no mercado como base de atribuição do preço (§16). Caso exista mercado activo⁷ para um ativo biológico ou produto agrícola, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse ativo (§18). Se não existir um mercado ativo a entidade usará um ou mais dos seguintes indicadores para determinar o justo valor: o preço mais recente de transacção no mercado; o preço de mercado de ativos semelhantes com ajustamentos para reflectir diferenças; e referências setoriais.

Caso não existam preços ou valores determinados pelo mercado, a entidade poderá determinar o justo valor usando o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um ativo, descontada uma taxa pré imposto formada no mercado corrente.

Por vezes não é possível que o justo valor seja fiável. Então o valor do ativo biológico será determinado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada, mas quando o justo valor se torna fiável de mensurar faz-se então a mensuração pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda (§31).

A alteração do valor do ativo biológico pode gerar uma perda ou um ganho. Esta alteração deverá ser incluída no resultado líquido do período (§27). A perda pode surgir porque os custos estimados no ponto de venda são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. Pode surgir um ganho quando ocorre, por exemplo, o nascimento de um bezerro (§28).

Nos produtos agrícolas pode surgir uma perda pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. Essa perda deve ser incluída no resultado líquido do período em que ocorra. Pode, também, surgir uma perda ou um ganho em consequência da colheita (§29 e 30).

A norma dispõe sobre a divulgação dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas.

As entidades devem ter em conta os ativos biológicos nas suas demonstrações financeiras, devendo identificá-los por grupos e mencionar a sua quantia escriturada e a sua forma de mensuração.

⁷ “Mercado ativo: é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

- (a) Os itens negociados no mercado são homogéneos;
- (b) Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e
- (c) Os preços estão disponíveis ao público” (NCRF 17, §9).

A divulgação dos ativos biológicos no balanço vem mencionada nos parágrafos 44 a 47. Assim uma entidade deve:

✓ Divulgar:

“a) Uma descrição de cada grupo de ativos biológicos; e

b) As medidas ou estimativas não financeiras usadas na qualificação física de cada um dos grupos de ativos biológicos no fim do período” (§ 44);

✓ Descrever:

“Os métodos e os pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de ativos biológicos” (§ 45);

✓ Divulgar:

“O justo valor menos os custos estimados no ponto de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento da colheita” (§46);

✓ Divulgar:

“a) A existência e quantia escriturada de ativos biológicos cuja posse seja restrita e as quantias escrituradas de ativos biológicos penhorados como garantia de passivos; e

b) A quantia de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de ativos biológicos; e

c) As estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a atividade agrícola” (§47).

Mas, tal como previsto no parágrafo 31, pode não ser possível mensurar o justo valor dos ativos biológicos com fiabilidade. Nesse caso, serão mensurados ao custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas no fim do período. A entidade deve, então, divulgar uma descrição dos ativos biológicos; a explicação do motivo que impede a mensuração com fiabilidade; se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que se encontre o justo valor; o método de depreciação usado; as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; e a quantia escriturada bruta bem como a depreciação acumulada no início e no final do período. A entidade deve divulgar, ainda, o justo valor dos ativos biológicos previamente mensurados

pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas logo que estes se tornem mensuráveis com fiabilidade durante o período corrente (§48 e 49).

Na atividade agrícola o recebimento de subsídios do Governo desempenha um papel fundamental. Tal como os ativos biológicos, também, estes subsídios devem ser divulgados. Segundo o parágrafo 50 da norma a entidade deve divulgar a sua natureza e extensão a serem reconhecidas nas demonstrações financeiras; as condições não cumpridas; e outras contingências ligadas aos subsídios de governo. Devem, igualmente, ser divulgadas as diminuições significativas que se esperam no nível de subsídios do Governo.

Porém, para que os subsídios possam ser divulgados, primeiramente, têm de ser reconhecidos. Ora isso ocorre, apenas, se a entidade estiver a cumprir as condições necessárias e os tiver recebido.

De acordo com a NCRF 17 (§35 a 39) os subsídios governamentais devem ser reconhecidos como rendimento.

- ✓ “Um subsídio do Governo não condicional, que se relacione com um ativo biológico mensurado pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do Governo se torne recebível” (§35).
- ✓ “Se um subsídio do Governo relacionado com um ativo biológico mensurado pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda for condicional, incluindo quando um subsídio do Governo exige que uma entidade não se ocupe em atividade agrícola específica, uma entidade deve reconhecer o subsídio do Governo como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do Governo” (§36).
- ✓ “Os termos e condições de subsídios governamentais variam. Por exemplo, um subsídio do Governo pode exigir que uma entidade cultive num dado local durante cinco anos e exigir que a entidade devolva todo o subsídio se ela cultivar durante menos do que cinco anos. Neste caso, o subsídio do governo não será reconhecido como rendimento até que os cinco anos tenham passado. Porém se o subsídio do

Governo permitir que parte do mesmo seja retida com base na passagem do tempo, a entidade reconhecerá o subsídio do Governo como rendimento numa base proporcional ao tempo” (NCRF 17, §37).

Mas, novamente, se coloca situação prevista no parágrafo 31. Quando o ativo é mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas é aplicada a NCRF 22 aos subsídios governamentais (§38).

A NCRF 17 (§39) prescreve um tratamento distinto do previsto na NCRF 22. Assim ocorre se um subsídio do Governo se relacionar com um ativo biológico mensurado pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda ou um subsídio do Governo exigir que uma entidade não se ocupe de uma atividade agrícola específica. A NCRF 22 aplica-se, somente, a um subsídio do Governo relacionado com um ativo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas” (§39).

2.2. Enquadramento do Setor Agrícola

Segundo Chevalier (1989: 7) a agricultura é “a ciência que descobre e coordena as leis que regem a produção das matérias vegetais e animais praticando a agricultura e a exploração animal ou as duas ao mesmo tempo”

A palavra Agricultura tem origem nas palavras latinas *agricultūra* e *cultūra* que significam a “*arte* de cultivar os campos”.

A agricultura é o trabalho que o Homem desenvolve no campo para preparar a terra para o cultivo de espécies vegetais e animais. O cultivo de espécies vegetais e a pecuária têm como principal objetivo a alimentação.

2.2.1. Caracterização do Setor Agrícola

O desenvolvimento da atividade agrícola gera riqueza. Em Portugal, esta atividade tem um peso de 7% na criação de emprego e constitui a base económica essencial das áreas acentuadamente rurais do país (INE 2013).

A atividade agrícola nos anos 2011 e 2012 representava 1,86% das exportações do país. Em 2011 esta atividade representava 2,36% da produção nacional, tendo-se verificado um ligeiro aumento em 2012 passando essa representação a corresponder a 2,54% da referida produção (PORDATA).

No presente estudo foca-se a região do Baixo Alentejo. Nesta região encontra-se o predomínio do latifúndio (a propriedade agrícola de grande dimensão pertencente a uma só pessoa/empresa). Além de que as culturas são, maioritariamente temporárias, predominando o trigo e o girassol. Atualmente surgem novas culturas devido ao desenvolvimento resultante da expansão do Alqueva. Em relação à pecuária, também, existem duas espécies predominantes: ovinos e suínos.

Para regular a atividade agrícola conta-se com:

- A Política Agrícola Comum (PAC)

A PAC tem como objetivo estabilizar os mercados agrícolas, valorizar os recursos naturais e preservar o ambiente. Pretende garantir os rendimentos dos agricultores de acordo com os seus desempenhos, o aumento da produção e a disponibilização dos produtos de forma fácil e acessível aos consumidores. Com esta política parece pretender-se prevenir eventuais aumentos da produção que possam originar exageros, pois o desajuste entre a procura e a oferta pode ter consequências ambientais indesejáveis.

- O Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA)

A SIMA tem como objetivo auxiliar a sociedade, recolhendo informação sobre os mercados e os produtos. Esta informação inclui cotações/preços dos produtos e informação qualitativa ou quantitativa necessária à caracterização das condições de vazão dos produtos. Os setores acompanhados estão no quadro seguinte:

Quadro 2 : Setores acompanhados pelo SIMA

1. Frutos Frescos	2. Frutos Secos e Secados
3. Hortícolas	4. Flores e Folhagens
5. Azeite e Azeitona	6. Cortiça
7. Cereais	8. Girassol
9. Bovinos	10. Caprinos
11. Ovinos	12. Aves
13. Ovos	14. Leite e Produtos Lácteos

Fonte: Adaptado de Gabinete de Planeamento e Políticas (GPP, 2014).

- A Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas (RICA)

A RICA é uma rede que recolhe informação de dois níveis:

- Estrutural (efetivos, quantidade de trabalho, áreas e quantidades produzidas, etc.);

e

- Económico e financeiro (valor da produção das várias culturas, compras e vendas, custos de produção, juros e subsídios).

Esta rede tem como objetivo a avaliação das explorações agrícolas e a informação que recolhe serve para preparar e acompanhar as medidas de políticas agrícolas e de desenvolvimento rural, permitindo assim avaliar o impacto das medidas da PAC. Em Portugal esta informação é recolhida através de contacto directo de um técnico das Direções Regionais de Agricultura e Pescas (DRAP) e todo o sistema é coordenado a nível central pelo GPP.

Para aderir à RICA é necessário o contacto com a DRAP que abrange a exploração agrícola e o protocolo com o Ministério da Agricultura do desenvolvimento Rural e das pescas (MADRP), agricultores individuais, jovens agricultores e outras entidades (Associações de Produtores, Cooperativas, Centros de Gestão, Gabinetes de Contabilidade).

2.2.2. Estrutura do Setor Agrícola

Na análise do estado do setor agrícola utiliza-se informação baseada no “Recenseamento Agrícola 2009” tendo como base as fontes informativas do Instituto Nacional de Estatística (INE) bem como o Quadro do Setor de 2013, da Central de Balanços do Banco de Portugal.

Em Portugal a atividade agrícola representa 6% do Produto Interno Bruto (PIB) e fornece 7,0% dos empregos (INE, 2013). A tabela 1 apresenta a distribuição das explorações agrícolas nos distritos mais relevantes.

Tabela 1: Distribuição geográfica das explorações agrícolas

	Nº de Explorações	%
Portugal	305 266	100
Trás-os-Montes	61 804	20
Alentejo	31 828	10
Outras regiões	211634	70%

Fonte: Adaptado de Recenseamento agrícola 2009 (INE, 2009)

Segundo o “Recenseamento Agrícola 2009” existem mais de 305 mil explorações agrícolas recenseadas, sendo que a maior parte dessas explorações localiza-se em Trás-os-Montes (20%), região em que se verifica, tal como no Alentejo, a menor taxa de abandono da atividade. Nesta última região estão recenseadas cerca de 32 mil explorações. A maior taxa de abandono da atividade localiza-se na Beira-Litoral (38%).

De acordo com a mesma fonte verifica-se, também, que os produtores nacionais são, maioritariamente, pessoas singulares (97%). Cerca de 2% dos produtores procuram a forma de sociedades comerciais, sendo que cerca de 1% procuram outro tipo de forma de negócio. Constata-se, ainda, que na região do Alentejo cerca de 92% dos produtores são produtores singulares, tomando a forma de sociedade cerca de 7% e cerca de 1% outra forma de enquadramento na atividade.

Tendo em conta o indicador Superfície Agrícola Utilizada (SAU), os agricultores continuam a ser maioritariamente pessoas singulares (68%), cerca de 27% tomam a forma de sociedades e, por fim, cerca de 5% optam por outra forma. Também, de acordo com este indicador no Alentejo os agricultores seguem o exemplo do país em geral, sendo maioritariamente pessoas singulares (60%), depois constituindo sociedades (38%) e outras formas de enquadramento na atividade.

O Quadro do Setor Agrícola de 2013 da Central de Balanços do Banco de Portugal (BP, 2013) permite efetuar a comparação entre o ano de 2012 e o ano de 2013. Verifica-se um aumento líquido de 841 empresas no setor em estudo de um ano para o outro pois enquanto em 2012 existiam 11.413 empresas, em 2013 passou a haver 12.254 empresas. Esta variação deveu-se ao facto de terem entrado no mercado 1.635 empresas e terem cessado atividade 794 empresas. A tabela 2 evidencia a distribuição por distritos das sedes e estabelecimentos das 12.254 empresas.

Tabela 2: Distribuição por distritos das sedes e estabelecimentos das empresas agrícolas

	Sede	Estabelecimento
Lisboa	12%	12%
Santarém	10%	11%

Beja	9%	9%
Outros distritos	69%	68%

Fonte: Adaptado do Quadro de Setor (BP, 2013)

Constata-se que a distribuição das sedes e estabelecimentos por distritos é idêntica, verificando-se que Lisboa, Santarém e Beja foram os distritos em que o crescimento do número de empresas no período teve maior expressão. Assim, o distrito de Beja, integrado na região do Alentejo, estava entre os três principais distritos na atividade agrícola em Portugal no ano 2013. As empresas sedeadas em Beja representavam 8% do volume de negócios do setor agrícola, já as empresas com estabelecimento no mesmo distrito representaram 9% do volume de negócios do setor.

A tabela 3 apresenta a natureza jurídica das empresas do setor.

Tabela 3: Natureza jurídica das empresas agrícolas

Natureza Jurídica	%	Volume de Negócios
		%
Sociedade por Quotas	85	65
Sociedade Anónima	6	30
Cooperativa	1	2
Outras Naturezas	8	3

Fonte: Adaptado do Quadro de Setor (BP, 2013)

Quanto à natureza jurídica das empresas agrícolas situadas no Alentejo e respetiva percentagem de volume de negócios na região, verifica-se que o tipo de natureza jurídica mais utilizado era a sociedade por quotas (85%) que representava 65% do volume de negócios do setor agrícola.

De salientar, ainda, que as empresas cuja natureza jurídica era “sociedade anónima”, embora representassem apenas 6% do total das empresas do setor, representavam 30% do volume de negócios obtido em 2013.

2.2.3. Análise Económica e Financeira do Setor

Seguindo, ainda, o Quadro do Setor Agrícola de 2013 (BP, 2013), relativamente aos anos de 2012 e 2013, apresenta-se a análise económica e financeira do setor assente nos seguintes indicadores:

- ✓ Volume de Negócios;
- ✓ Valor Acrescentado Bruto (VAB);
- ✓ Autonomia Financeira;
- ✓ Solvabilidade Geral;
- ✓ Rendibilidade dos Capitais Próprios (RCP).

A tabela 4 representa os valores dos indicadores em análise.

Tabela 4: Indicadores referentes ao Setor Agrícola

	2012	2013	Varição (%)
Volume de Negócios	€319.175	€299.313	(6,0)
✓ Vendas	€288.907	€267.100	(7,55)
✓ Prestação de Serviços	€30.268	€32.213	6,4
VAB	€80.517	€74.574	(7,4)
Autonomia Financeira	29.34%	30.33%	3,4
Solvabilidade Geral	117.09%	114.99%	(1,8)
Rendibilidade dos Capitais Próprios	2.71%	4.76%	75,6

Fonte: Adaptado do Quadro de Setor (BP, 2013)

De acordo com o artigo 42º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) o volume de negócios refere-se ao valor, com exclusão do imposto, das

transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo. Comparando o volume de negócios de 2012 com o de 2013 verifica-se uma descida de 6%. Esta descida pode ter ficado a dever-se a um mau ano agrícola; a uma redução dos preços ao produtor; e/ou às margens de comercialização terem baixado. No entanto, verifica-se que houve um aumento do valor de prestação de serviços, o que parece indicar que nas empresas agrícolas o peso dos serviços prestados no volume de negócios é superior à produção agrícola.

O VAB “mede o excedente de riqueza criada pela empresa e corresponde, portanto, à contribuição da empresa para a criação de valor, considerando a hipótese de que os preços refletem efetivamente o valor dos bens (Nabais e Nabais, 2004:67). Verifica-se que houve uma redução de 7,4% neste indicador do setor, no ano de 2013 em relação a 2012. Esta variação explica-se por uma quebra global dos rendimentos que não foi acompanhada pela variação no mesmo sentido das despesas.

A autonomia financeira mede o peso dos capitais próprios no financiamento da atividade. Verifica-se que, nos anos em análise, ocorreu uma variação de cerca de 3,4% no valor deste indicador. Este aumento pode estar relacionado com o facto de os subsídios à exploração terem aumentado e o ativo líquido ter diminuído.

A solvabilidade geral tem como objetivo avaliar a capacidade para cumprir os compromissos com terceiros a médio/longo prazo. Nesta análise verifica-se que existiu uma variação negativa de cerca de 1,8% no valor deste indicador. Esta deriva da diminuição dos capitais próprios e dos passivos.

A RCP evidencia o que a empresa ganha com cada unidade monetária de capital. Assim, a análise deste indicador ajuda a controlar a capacidade da empresa em remunerar os seus sócios/acionistas. No período em estudo, observa-se uma variação positiva de 75,6% na RCP. Este acréscimo ficou a dever-se ao aumento do resultado líquido e à diminuição dos capitais próprios.

2.3. Estudos empíricos anteriores

Existem diversos estudos empíricos relacionados com o normativo aplicado na contabilização das operações decorrentes do exercício da atividade agrícola e divulgação de informação sobre as mesmas.

Pires e Rodrigues (2008) analisaram a necessidade de ajustar a IAS 41 ao setor agrícola. Procuraram examinar critérios de mensuração dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas de acordo com a IAS 41. Utilizaram esta norma como ponto de partida para verificar a adaptabilidade das empresas portuguesas e o desenvolvimento do tratamento contabilístico. Verificaram que as estruturas das empresas agrícolas eram consideradas de padrões familiares e que as suas produções tinham como principal fim o consumo próprio. De acordo com os autores, este objetivo estava relacionado com o facto de os proprietários serem pessoas de idade avançada e de nível de instrução reduzido, avessos à mudança seja relacionada com os processos produtivos ou com a gestão administrativa e financeira. Mas no sul do país verificaram que as explorações estavam orientadas para os mercados; era reconhecida a necessidade de normativo em Portugal e introdução de conceitos como ativos biológicos e produtos agrícolas e o seu tratamento contabilístico; e por fim, a introdução da mensuração pelo justo valor.

Fernando e Azevedo (2010) procuraram entender se os Técnicos Oficiais de Contas (TOC) da região centro estavam preparados para compreender e adotar o SNC e o justo valor para a mensuração dos ativos biológicos. Os autores referem que esta preocupação se deve à evolução dos normativos respeitantes à atividade agrícola, com os novos conceitos como o reconhecimento e a mensuração dos ativos biológicos e, ainda, a mensuração pelo justo valor. Constataram que os TOC possuíam bons conhecimentos do SNC mas existia uma preocupação com a atividade agrícola que se deve à falta de informação sobre a NCRF 17. Os TOC, na generalidade, consideravam que o justo valor proporcionava a informação certa e concreta dos ativos biológicos. No entanto, os TOC da região centro consideravam adequado o uso do modelo do custo histórico para situações específicas.

Bosch, Aliberch e Blandón (2011) estudaram as dificuldades decorrentes do uso do justo valor e o custo histórico no setor agrícola; e analisaram a sua fiabilidade na avaliação dos ativos biológicos para a interpretação das informações e tomada de decisões por aqueles que trabalham no setor em Espanha. Entrevistaram estudantes, agricultores e contabilistas. Delinearam dois exercícios escritos, o primeiro trata-se de um exercício de contabilização de ativos biológicos com os dois métodos de estudo (o justo valor e o custo histórico); e o segundo exercício consiste num parecer sobre a viabilidade económica de exemplos de explorações. O estudo revelou que os participantes mais qualificados e com mais experiência atribuíam maior importância ao justo valor. Verificaram, também, que os cálculos utilizados foram muito irregulares; não diagnosticaram um padrão de cálculo para cada questão e consideraram para este facto a complexidade dos cálculos de avaliação. O justo valor foi considerado como sendo uma ferramenta de uso simples, pois é o método mais facilmente utilizado e evita erros.

Gonçalves, Santos e Szuter (2012) investigaram o reconhecimento dos ativos biológicos nas demonstrações financeiras no setor da agro-pecuária e de alimentos brasileiro. Procuraram verificar o nível de divulgação dos ativos biológicos nas demonstrações financeiras das empresas listadas no BM&FBOVESPA. Definiram 21 itens para entender o nível de aplicação dos normativos. Verificaram que 10% das empresas da amostra aplicavam, apenas, 16 dos 21 itens estudados, alguns itens não eram aplicados devido à falta de clareza nos normativos.

Hinke e Stárová (2014) analisaram a aplicação do justo valor em empresas da república checa. Inicialmente abordaram o processo de avaliação dos ativos e dos produtos agrícolas em conformidade com a IAS 41 e depois apresentaram os resultados das pesquisas realizadas no âmbito do projecto SGS 2013-040 intitulado "Um paradigma de desenvolvimento no século 21 e sua influência sobre o comportamento dos agentes económicos". Por fim, compararam os resultados com as soluções contidas no *Exposure Draft (ED) / 2013/8 Agriculture: Bearer Plants* (Proposta de Emendas à IAS 16 e à IAS 41). Usaram uma amostra constituída por 104 empresas agrícolas e recorreram à técnica do questionário para obtenção dos dados. Verificaram que as opiniões da maioria dos inquiridos eram contidas no que concerne à forma de mensuração dos ativos biológicos e produtos agrícolas e não eram incompatíveis com a solução adotada no ED. Constataram, ainda, que os inquiridos consideravam que o justo valor era o método de mensuração dos

ativos mais utilizado mas que este não era totalmente aconselhado devido às transformações que os ativos biológicos sofrem.

3. METODOLOGIA

Na parte teórica desta dissertação adotou-se os métodos documental e bibliográfico. O recurso ao método documental assentou na pesquisa em documentos considerados cientificamente verdadeiros, como tabelas de estatísticas de fontes oficiais; normas contabilísticas; e em Decretos-Lei. Enquanto o método bibliográfico assentou na pesquisa em artigos científicos publicados sobre o tema.

Procurou-se efetuar uma análise do setor agrícola de acordo com a informação disponível e, também, uma análise sobre a contabilidade e sobre os normativos que regulam o tema em questão, a contabilidade agrícola. Efetuou-se, ainda, o levantamento de artigos publicados sobre o tema.

O presente estudo segue, ainda, os métodos exploratório e descritivo no sentido de Silva e Menezes (2001) e Gil (2010).

No estudo empírico que se segue procede-se à análise da aplicação da NCRF 17 numa entidade que se dedica à atividade agrícola e constitui a única unidade objeto de análise. Esta entidade tem como principais culturas a olivicultura e a vitivinicultura. Procurou-se verificar o tratamento contabilístico dos ativos biológicos; dos produtos agrícolas no ponto da colheita; e dos subsídios governamentais de apoio à atividade. A informação analisada refere-se, especialmente, ao ano 2013 por não ter sido possível obter a informação pretendida relativamente ao ano de 2014. No entanto, efetua-se a análise de alguns indicadores chave visando compreender a evolução ocorrida na empresa de 2013 para 2014.

Nesta componente recorreu-se à técnica da entrevista como instrumento para a recolha de dados e, ainda, a fontes primárias como documentos internos (Relatório e Contas) da entidade.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS OBTIDOS

Neste ponto apresenta-se a empresa que constitui a única unidade de análise do estudo de caso e analisa-se os resultados obtidos a partir da entrevista e dos documentos observados.

4.1. Caracterização da Empresa

A empresa Alentejo, S.A. iniciou a sua atividade no final da década de oitenta. Trata-se de uma empresa familiar que começou por comprar uma propriedade no Baixo Alentejo onde existia um olival. Anos mais tarde, a empresa deu início à plantação de vinha e passou a dedicar se, também, a outras culturas com o fim de obter rendimentos. Atualmente a empresa conta com uma vinha de dimensão aproximada de 140 hectares; um olival com uma dimensão aproximada de 50 hectares; e cerca de 90 hectares de outras culturas.

A Alentejo, S.A. é uma sociedade anónima que detém um capital social de €115.000 e cujos produtos são consumidos em Portugal e exportados para países Europeus e Americanos, entre outros. Esta empresa tem sido reconhecida e premiada nacional e internacionalmente devido à excelente qualidade dos seus vinhos e azeites. Possui uma adega para a transformação das uvas em vinho e das azeitonas em azeite. O primeiro azeite a ser engarrafado foi em 2004 e o primeiro vinho foi engarrafado em 1996 tendo sido lançado no mercado em 1998 com uma produção total de 20.000 garrafas.

O mercado nacional tem-se mantido razoavelmente estável, com uma ligeira recuperação a esse nível e, igualmente, ao nível da exportação. A produção tem vindo a crescer de uma forma sustentada tendo atingido, em 2014, cerca de 2 milhões de garrafas. A marca Alentejo, S.A. permite fazer uma distinção bastante forte dos seus vinhos relativamente aos das restantes regiões, o que constitui uma mais-valia pois torna mais fácil o reconhecimento e a aceitação dos seus vinhos bem como implica tradição e qualidade. Para atingir o excelente nível de qualidade da sua colheita conta com o

agradável clima do Alentejo. Os vinhos refletem as características da região são frutados, densos, personalizados e suaves.

A tabela 5 evidencia a posição da empresa Alentejo, S.A. face ao setor de atividade em que se integra.

Tabela 5: Comparação entre dados do Setor e da empresa Alentejo, S.A.

	Setor (2013)	Alentejo, SA (2013)
Volume de Negócios	€299.313	€6.618.027
• Vendas	€267.100	
• Prestação de Serviços	€32. 213	
VAB	€74.574	€2.500.640
Autonomia Financeira	30,33%	80,39%
Solvabilidade Geral	114,99%	410,02%
Rendibilidade dos Capitais Próprios	4,76%	9,90%

Fonte: Adaptado do Quadro de Setor (BP, 2013)

Constata-se, assim, que a Alentejo, S.A. apresenta uma posição privilegiada face à média das empresas do setor no que concerne aos indicadores em estudo. Em 2013 realizou um volume de negócios de €6.618.027 e gerou uma riqueza de €2.500.640, valores muito acima dos verificados em média no setor.

A empresa evidenciava, na mesma data, uma autonomia financeira de 80,9% (2,6 vezes superior à média do setor) existindo, desta forma, grande facilidade na liquidação dos passivos devido ao valor elevado dos capitais próprios. Enquanto o setor, embora liquide facilmente os seus compromissos face a terceiros, evidenciava um valor muito inferior neste rácio.

A análise da solvabilidade geral evidencia, igualmente, uma situação favorável quer ao nível da empresa quer ao nível da média do setor. Mas, mais uma vez, a Alentejo S.A. destaca-se entre as suas congéneres por apresentar uma percentagem mais de três vezes e meia superior.

Quanto à RCP nota-se que a empresa tem uma capacidade de remunerar os seus acionistas superior à média do setor (mais do dobro da RCP da média das empresas do setor).

Com base nos mesmos indicadores chave, referentes ao período de 2013 a 2014, pode-se observar a evolução ocorrida na atividade da Alentejo, S.A. (Tabela 7).

Tabela 7: Comparação entre indicadores dos anos de 2013 e de 2014 da empresa Alentejo, S.A.

	2013	2014	Variação (%)
Volume de Negócios Vendas	€6.618.027,00	€5 968 251,32	-9,82
VAB	€2.500.640	€2 486 728	-0,56
Autonomia Financeira	80,39%	80,48%	0,11
Solvabilidade Geral	410,02%	412,18%	0,53
Rendibilidade dos Capitais Próprios	9,90%	3,61%	-63,54

Fonte: Dados da pesquisa

De 2013 para 2014 verificou-se uma variação negativa na maior parte dos indicadores, com particular expressão para a RCP. Ao nível do volume de negócios essa variação negativa teve algum significado (9,82%). No entanto, verificou-se um aumento do nível de

produção, tendo mesmo sido batido o *record* de garrafas engarrafadas (2 milhões de garrafas). Consequentemente, constatou-se a diminuição do VAB, embora numa percentagem reduzida pois, as vendas não são o único fator a considerar no cálculo deste indicador.

A quebra expressiva na RCP (63,54%) ficou a dever-se à diminuição do resultado líquido que foi, igualmente, consequência da diminuição do volume de negócios e do aumento de alguns custos como, por exemplo, o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas. A diminuição desta rendibilidade deve-se, também, a um ligeiro aumento ocorrido nos capitais próprios no período em análise.

Ao contrário dos indicadores anteriores verificou-se uma variação positiva da solvabilidade geral e da autonomia financeira. De facto, foram aumentos pouco significativos (0,53% e 0,11%, respetivamente) mas existentes, que ficaram a dever-se ao aumento dos capitais próprios.

Os ativos biológicos e os subsídios governamentais, também, evidenciam alterações de 2013 para 2014 (Tabela 8).

Tabela 8: Comparação entre dados de ativos biológicos e de subsídios governamentais no período de 2013 e 2014 da empresa Alentejo, S.A.

	2013	2014	Variação (%)
Ativos Biológicos	€ 551.619,4	€ 951.255,99	72,45%
Subsídios Governamentais	€78.556,21	€ 128.985,05	64,19%

Fonte: Dados da pesquisa

Diagnostica-se um aumento de ambos os elementos constantes da tabela 8. Assim, verifica-se uma variação positiva do montante inscrito em ativos biológicos (72,45%) e em subsídios governamentais (64,19%). Este último teve origem num projeto de financiamento do F.S.E. (PRODER) que teve como objetivo a realização de obras de

ampliação na adega. Consequentemente, ocorreu a passagem dos montantes relacionados de ativos tangíveis em curso para ativos fixos tangíveis. Verificou-se o impacto nas rubricas de Edifícios e Outras Construções, equipamento básico, equipamento de transporte, equipamento administrativo, ativos biológicos e outros ativos fixos maioritariamente derivados da transferência das aquisições em exercícios anteriores.

No exercício de 2014, comparativamente com o exercício de 2013 registou-se, também, um aumento na rubrica de propriedade industrial resultante do investimento em direitos de plantação.

4.2. Aplicação da NCRF 17

Embora a Alentejo, S.A. se dedique à olivicultura e à vitivinicultura, o estudo recai sobre a atividade vitícola por ser a que conta com o maior volume de ocupação agrícola (140 hectares) e se traduz na maior percentagem do volume de negócios da empresa. Procura-se verificar a forma de tratamento contabilístico da vinha e da uva dela colhida.

✓ A Vinha

No final do ano de 2013 os ativos biológicos não correntes estavam valorizados em € 632.668,9. Este montante resumia as plantações de todas as culturas.

O estado da vinha é uma das principais preocupações da organização. A vinha é vigiada ao longo do ano por dois importantes sistemas que permitem tomar decisões com base em informação válida e atualizada. Esta informação permite, assim, a tomada de decisão a cada momento do ciclo da produção. O primeiro sistema consiste no uso de *drones* que sobrevoam a plantação captando imagens de alta definição e, também, em infra-vermelhos que, depois, são sincronizados no programa *GoogleEarth*. Desta forma é obtida uma visão aérea da vinha, podendo-se observar o seu estado. O segundo sistema, denominado “*green-seeker*”, proporciona um rastreio do estado das plantas, dos nutrientes presentes ou em falta e a necessidade da rega.

Os ativos biológicos são mensurados ao custo deduzido das depreciações, em virtude de não ser possível determinar com fiabilidade o respetivo justo valor. A vinha é depreciada de acordo com o Decreto-lei regulamentar 25/2009 de 12 de Janeiro.

A tabela 6 evidencia os valores do ativos biológicos no ano 2013.

Tabela 6: Ativos biológicos mensurados ao custo

Ativo bruto	2013
Ativos biológicos	€ 632.668,9
Depreciações acumuladas	€ 81.049,52
Ativo líquido	€ 551.619,4

Fonte: Dados da pesquisa

Resumo do procedimento contabilístico das depreciações:

Os ativos biológicos são depreciados de acordo com o Decreto-Lei 25/2009. A vinha é depreciada a 5% ao ano, tendo uma vida útil de 20 anos. O registo contabilístico efetuado periodicamente é o seguinte:

64.4 Gastos de depreciação e de amortização – ativos biológicos	378 - Depreciações acumuladas
81 049,52 €	81 049,52 €
(Diagrama de ligação entre as duas contas)	

Assim, periodicamente, debita-se a conta 64.4 Gastos de depreciação e de amortização – ativos biológicos e credita-se a conta 37.8 Depreciações acumuladas pelo montante da depreciação correspondente ao período.

A compra e a plantação da vinha são registadas da seguinte forma:

31.3 Compras - Ativos biológicos	2432 – IVA Dedutível
30.000	1.800
22 - Fornecedores	
31.800	

37.2.2 Ativos biológicos – de produção

plantas

30.000

31.3 Compras – Ativos biológicos

30.000

Desta forma, pelas compras são debitadas as contas 31.3 Compras - Ativos biológicos e 24.32 – IVA Dedutível e creditada a conta 22 – Fornecedores pelo respetivo montante.

✓ Uva

No final do ano não existia ativos biológicos correntes pelo facto de a uva, nessa altura do ano, já ter passado de produto colhido a vinho, passando então a estar registado nos inventários. No final de 2013 havia em inventários €2.299.908.

A empresa Alentejo, S.A. produz vinho utilizando, unicamente, a sua própria matéria-prima, a uva. Daí que não adquira matéria-prima a terceiros. No período apresentou uma produção que rondava os 8.000 kg/ha.

O total da produção de uva é mensurado em função do preço de mercado da Cooperativa Agrícola da Vidigueira à data da sua contabilização com aplicação da NCRF 17. Retirada a uva da videira e efetuada a mensuração respetiva, procede-se ao registo na conta 3722 – Ativos biológicos de produção – plantas e reconhece-se o rendimento na conta 734 - Variações nos inventários da produção – Ativos Biológicos, tal como evidenciado no lançamento abaixo.

734 - Variações nos inventários da
produção – Ativos Biológicos

X

3722 - Ativos biológicos de produção
– plantas

X

Em 31/12, quando a produção já está transformada na sua totalidade em vinho, é efetuado o registo contabilístico respetivo:

634 - Gastos de depreciação e de amortização – ativos fixos intangíveis

X

3722 - Ativos biológicos de produção – plantas

X

Ou seja, debita-se a conta 63.4 - Gastos de depreciação e de amortização – ativos fixos intangíveis por contrapartida do crédito na conta 37.22 Ativos biológicos de produção – plantas.

Mais uma vez, a mensuração tem por base informação sobre o preço médio de transação da Cooperativa Agrícola da Vidigueira devido ao facto de os mercados existentes fazerem referência a uvas de mesa e não a uvas para produção de vinho.

✓ Subsídios Governamentais

Os subsídios governamentais destinam-se a apoiar a atividade agrícola. A Alentejo, S.A. recebe, entre outros, apoios no âmbito do projeto Vitis. Este é um projeto do IFAP que tem por fim a reestruturação e reconversão de vinhas. Este projeto tem o objetivo de aumentar a competitividade dos produtores de vinho. A empresa beneficiou de um ganho de € 78.556,21 provenientes de medidas agro-ambientais.

Estes subsídios têm sido contabilizados da seguinte forma:

75 - Subsídios à exploração

78.556,21

12 – Depósitos à ordem

78.556,21

Assim, debita-se a conta 12 – Depósitos à ordem e credita-se a conta 75 - Subsídios à exploração pelo recebimento do subsídio.

✓ **Comparação de procedimentos entre a NCRF 17 e a Alentejo, S.A.:**

O quadro 3 apresenta alguns exemplos de procedimentos contidos na norma e os procedimentos usados na empresa Alentejo, S.A.

Quadro 3: Comparação entre os procedimentos previstos na NCRF 17 e os seguidos na Alentejo, S.A.

	NCRF 17	Alentejo, S.A.
Tratamento Contabilístico	-	É aplicada a NCRF 17.
Divulgação	Deve ser divulgado Descrição; Valor escriturado.	A entidade divulga os ativos biológicos nas demonstrações financeiras. Nas notas do anexo divulga a descrição, a forma de mensuração e depreciação destes ativos.
Reconhecimento	Os ativos biológicos ou produtos agrícolas devem ser reconhecidos quando a entidade detém o controlo dos mesmos, devendo ter em conta a existência de acontecimentos passados e a expectativa de fluírem para a entidade benefícios económicos associados a esses ativos.	A entidade reconhece os ativos biológicos nas demonstrações financeiras a 31/12 depois de calculadas as depreciações.
Mensuração	Ativos biológicos e produtos agrícolas devem ser mensurados pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de	A entidade mensura os ativos biológicos ao custo deduzido de depreciações, em virtude de não ser possível determinar com

	venda. Mas, por vezes, não existe um mercado ativo para mensurar o justo valor com fiabilidade, então pode-se mensurar por preços de mercado.	fiabilidade o respetivo justo valor. A uva é mensurada ao preço de mercado da Cooperativa Agrícola da Vidigueira.
--	---	--

Fonte: Elaboração própria

O presente estudo refere-se a dois tipos de ativos biológicos cuja classificação é apresentada no quadro 4.

Quadro 4: Classificação dos ativos biológicos

Vinha	Ativos biológicos de produção
Uva	Produto agrícola

Fonte: Elaboração própria

A vinha é classificada como um ativo biológico de produção pois destina-se a várias colheitas. Enquanto a uva, por se tratar do produto recolhido da videira, é considerada produto agrícola.

5. CONCLUSÃO

A atividade agrícola desempenha um papel muito relevante na economia portuguesa. De acordo com o "Recenseamento agrícola de 2009" conta-se com 305.266 explorações agrícolas. O setor gerou, em 2013, 6% do PIB e 7% do emprego (INE, 2013). O presente estudo teve como foco o setor agrícola.

O objetivo desta dissertação consiste em efetuar uma reflexão sobre a problemática dos ativos biológicos e sua mensuração; reconhecimento; tratamento contabilístico; apresentação de demonstrações financeiras; e divulgações relativas à atividade agrícola.

Para o seu desenvolvimento elaborou-se, primeiramente, uma revisão teórica do setor agrícola e da norma contabilística que o regula. A NCRF 17 começou a ser aplicada em janeiro de 2010 com a entrada em vigor do SNC. Assim o estudo baseia-se no SNC, particularmente, na NCRF 17. Depois, efetuou-se a análise do tratamento dos ativos biológicos numa empresa agrícola situada no Baixo Alentejo. Procurou-se entender a conformidade com a NCRF 17 da informação financeira proporcionada pela empresa. Procurou-se, assim, verificar a forma como a empresa mensurava, reconhecia, apresentava nas demonstrações financeiras e divulgava os ativos biológicos.

Constatou-se que a Alentejo, S.A. aplicava o tratamento contabilístico correto de acordo com a NCRF 17. Os ativos biológicos eram divulgados nas demonstrações financeiras e essa divulgação estava de acordo com a NCRF 17 e com a estrutura conceptual. Na divulgação era feita uma descrição do tipo de ativo - "Ativos Biológicos" – e divulgada a quantia escriturada e a forma de mensuração dos ativos.

Também, a divulgação dos subsídios de apoio à exploração estava em conformidade com o normativo. Ou seja, era efetuada a descrição e divulgada a quantia recebida e, tal como os ativos biológicos, essa informação estava incluída nas notas do anexo.

A Alentejo, S.A. reconhece os ativos biológicos nas demonstrações financeiras a 31/12 depois de calculadas as depreciações e mensurados ao custo deduzido de depreciações, em virtude de não ser possível determinar com fiabilidade o respetivo justo

valor. O produto agrícola, a uva, é reconhecido ao preço de mercado da Cooperativa Agrícola da Vidigueira.

Este estudo apresenta limitações relacionadas com o facto de o tema, dadas as suas especificidades, não ser muito explorado e os dados do setor carecerem de maior atualização. Também, apresenta limitações que têm a ver com o método de investigação pois, por se tratar do método do estudo de caso os resultados são válidos, apenas, no contexto do presente estudo.

Uma possível linha de investigação futura poderá consistir no estudo da atividade olivícola da empresa Alentejo, S.A., por comparação com a atividade vitivinícola, particularmente ao nível da preparação e divulgação da informação financeira.

6. Referências

- Aubert-Krier, Jane, (2009) Contabilidade da Empresa, 3ª Edição, Livraria Clássica Editora;
- Bosch, J., Aliberch, A. & Blandón, J., (2011) A Comparative study of difficulties in a accounting preparation and judgment in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation, Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review, p. 109 - 142;
- Código do imposto sobre o valor acrescentado (CIVA), consultado em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/index_iva.htm - consultado a 19 de março de 2015;
- Decreto-lei n.º 158/2009 consultado em SNC – Sistema de Normalização Contabilística (2012), 4ª Edição, Porto Editora;
- Diehl Robert, (1989) Agricultura Geral, 2ª Edição, Clássica Editora;
- Fernandes, G. & Azevedo, G., (2010) Conhecem os Técnicos Oficiais de Contas a mensuração dos ativos biológicos ao justo valor? Análise da região centro de Portugal, Revista Universo Contábil, p. 104-118
- Gonçalves, J., Santos, L. & Szuster, N., (2012) Evidenciação de ativos biológicos nas demonstrações contábeis: uma análise das empresas do sub-setor de agropecuária e alimentos processados da BM&FBOVESPA, VIII Congresso Nacional de Excelência em Gestão;
- Hinke, J. & Stárová, M., (2014) The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic, Procedia Economics and Finance, p.213-220;
- IAS 41 consultada em: ec.europa.eu - consultado a 13 de julho de 2015;
- Martins, C. e Sá Silva, E., (2011), Classe 3 – Inventários e Ativos Biológicos – Abordagem contabilística, fiscal e auditoria, 2ª Edição, Vida Económica;
- Nabais e Nabais, (2011), Pratica Financeira I - Análise Económica & Financeira, 8ª Edição, Lidel – Edições técnicas, Lda.;
- Nabais e Nabais, (2011), Pratica Financeira II - Gestão Financeira, 8ª Edição, Lidel – Edições técnicas, Lda.;

- Norma Contabilística de Relato Financeiro 17 -Agricultura (2012), 4ª Edição, Porto Editora;
- Pires, A. & Rodrigues, F., (2008) Necessidade de adaptar e ajustar a IAS 41 ao setor agrícola português, Revista Universo Contábil, p. 126-240;
- Política Agrícola Comum, consultado em: www.europarl.europa.eu; - Consultado em 25 de março de 2015;
- Quadro do Setor, consultado em: www.bportugal.pt ; Consultado a 17 de março de 2015;
- Recenseamento Agrícola 2009, consultado em: www.ine.pt; - Consultado em 4 de março de 2015;
- RICA, consultado em: www.gpp.pt; - Consultado em 25 de Março;
- SIMA, consultado em: www.gpp.pt; - Consultado em 25 de março de 2015;

Apêndice 1 – Protocolo de estudo de caso

Questões de Pesquisa:

A informação financeira produzida na entidade, relativamente aos ativos biológicos, está em conformidade com a NCRF 17?

Objetivo de estudo:

O tema é o tratamento dos ativos biológicos de acordo com o normativo aplicável. Pretende-se compreender de que forma são registados ao longo do seu ciclo de vida (exemplo, perda de valor com a idade - depreciações) e se tudo isto está de acordo com o normativo destinado com estas matérias.

Assim, o objectivo principal deste estudo é a análise da aplicação da NCRF 17. Procura-se verificar o tratamento contabilístico dos ativos biológicos, a divulgação, o reconhecimento e a mensuração; dos produtos agrícolas no ponto da colheita; e dos subsídios governamentais de apoio à atividade. A informação analisada refere-se ao ano 2013.

A empresa em que o estudo assenta dedica-se a agricultura, tendo como principais culturas a olivicultura e a vitivinicultura.

Procedimentos:

Consulta de documentos internos da entidade, relatório e contas.

Entrevista ao técnico de contabilidade.

Apêndice 2 – Entrevista

- a. A principal preocupação da empresa é com o estado da vinha, como a conseguem manter em bom estado visto que o clima no Alentejo no verão é demasiado seco?
- b. Como procedem à mensuração da vinha?
 - Como é feito o registo contabilístico das suas depreciações?
- c. Em que normativos se baseiam para calcular as depreciações?
- d. E o registo contabilístico de plantação de vinha nova?
- e. Como é que determina o preço da uva?
- f. Qual o procedimento a tomar quando se transforma a uva em vinho?
- g. Como contabiliza isso?
- h. Os subsídios que observa nas demonstrações financeiras são todos derivados de apoios à exploração?

Obrigada