

Filipa Machado Loio Andrade Talina

Reconhecimento e Mensuração dos Ativos Biológicos

O caso das Escolas Superiores Agrárias
Portuguesas

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Faculdade de Economia

Setembro de 2017





FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Filipa Machado Loio Andrade Talina

Reconhecimento e Mensuração dos Ativos Biológicos

O caso das Escolas Superiores Agrárias Portuguesas

Tese de Mestrado em Contabilidade e Finanças, apresentada à

Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, para a

obtenção de Grau de Mestre

Orientação: Prof. Doutora Susana Margarida Faustino Jorge

Coimbra, setembro de 2017

Agradecimentos

Esta dissertação é o final de um ciclo académico recheado de boas memórias, conquistas, algumas tristezas e muitos ensinamentos, tanto pessoais como profissionais. No entanto esta caminhada não se faz sozinha, e, por isso, aqui deixo o meu agradecimento a todos que de certa forma me acompanharam neste percurso.

À minha orientadora, Professora Susana Jorge, por estar sempre disponível para ajudar, por todos os conselhos e por todas as palavras de alento e motivação naqueles momentos mais precisos.

Às entidades que se disponibilizaram para me ajudar, especialmente ao Instituto Politécnico de Bragança e ao Instituto Politécnico de Coimbra por me terem recebido.

A todos os meus amigos que a Faculdade de Economia trouxe para a minha vida, que estiveram sempre presentes em todas as etapas desta vida académica. Agradeço por todos os momentos de partilha, desde horas de conversa a horas de estudo.

Um agradecimento especial às minhas amigas de sempre Adriana, Diana e Diana, por estarem sempre lá quando é preciso, por serem companheiras de uma vida, desde o quinto ano a partilharmos bons e maus momentos. Obrigada por todo o apoio e motivação, sempre.

À minha família, por serem o pilar da minha vida, pelo carinho, pelo apoio sempre que preciso, porque sem vocês nada disto seria possível, obrigada por estarem sempre lá.

Um agradecimento ainda mais especial aos meus pais e irmã, porque sem vocês não era o que sou hoje, por todo o apoio incondicional, por estarem sempre disponíveis para quando preciso e por sempre acreditarem em mim.

Obrigada a todos!

Resumo

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) tem vindo a desenvolver esforços com vista à harmonização da contabilidade para o setor público a nível mundial, através da emissão de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), de forma a melhorar as práticas de reporte financeiro público, tornando-o mais transparente, comparável e mais informativo para os diversos utilizadores, nomeadamente para os cidadãos, aumentando a qualidade da democracia.

A União Europeia (UE) tem manifestado o apoio a esta iniciativa, iniciando o desenvolvimento das *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS), a partir das IPSAS, e que irão servir de orientação para os Estados Membros adaptarem a sua contabilidade do setor público, Portugal embarcou nesta tendência e, particularmente após a crise financeira de 2008, envidou esforços para adaptar este conjunto de normas às administrações públicas portuguesas, sendo criado o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), que entrará em vigor a 1 de janeiro de 2018.

O SNC-AP, entre muitas mudanças, introduz uma norma dedicada à Agricultura, constituindo esta uma inovação na administração pública, com a introdução do conceito de ativos biológicos mensurados pelo justo valor.

Neste contexto, esta investigação estuda as consequências da adoção daquela Norma nas entidades públicas, nomeadamente nas Escolas Superiores Agrárias (ESA), pois são estas que têm maior probabilidade de deter ativos biológicos. Com recurso a questionários e dois estudos de caso, incluindo realização de entrevistas semiestruturadas e análise de documentos, foi possível perceber qual o panorama atual destas entidades no que concerne ao reconhecimento e mensuração dos recursos biológicos, bem como analisar as consequências da implementação daquela Norma nas mesmas.

Na maioria das Escolas foi referido que os animais e plantas que estas detêm são para uso pedagógico e investigacional dos alunos. Atualmente, quando estes são reconhecidos nas suas contas, são reconhecidos como existências ou imobilizados.

No contexto do SNC-AP, levanta-se a questão se estes ativos deveriam ser reconhecidos como equipamentos biológicos, fora da alçada da *NCP 11 – Agricultura*, dados os propósitos com que são detidos.

Este estudo conclui que, na maioria das ESA, os animais e plantas vivos devem ser efetivamente reconhecidos como equipamentos biológicos, sendo mensurados como tal de acordo com a *NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis*. Unicamente na Escola Superior Agrária de Coimbra e na Escola Superior Agrária de Bragança foi possível identificar ativos, que apesar de serem usados nas atividades letivas, o principal objetivo é a produção para venda, sendo este valor significativo para as contas das ESA, cumprindo assim o conceito de ativos biológicos no âmbito da *NCP 11* e devendo, portanto, ser reconhecidos e mensurados como tal.

Palavras-chave: IPSAS, SNC-AP, Escolas Superiores Agrárias, Ativos Biológicos, Equipamentos Biológicos

Abstract

The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) has been working to harmonize accounting for the global public sector through the issuance of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), in order to improve reporting practices making it more transparent, comparable and more informative for the various users, particularly for citizens, enhancing the quality of democracy.

The European Union (EU) has expressed support for this initiative by initiating the development of the European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) from IPSAS, which will guide Member States to adapt their public sector accounting. Portugal embarked on this trend and, particularly after the financial crisis of 2008, made efforts to adapt this set of rules to Portuguese public administrations, and created the Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP), which will enter into force on 1 of January 2018.

The SNC-AP, among many changes, introduces a standard dedicated to agriculture, constituting an innovation in public administration, with the introduction of the concept of biological assets measured at fair value.

In this context, this research studies the consequences of adopting this Standard in public entities, namely in the Higher Agrarian Schools, since these are the ones that are most likely to hold biological assets. Using questionnaires and two case studies, including semi-structured interviews and document analysis, it was possible to perceive the current situation of these entities regarding the recognition and measurement of biological resources, as well as to analyse the consequences of the implementation of that Standard in themselves.

In most of the Schools it was mentioned that the animals and plants they hold are for the pedagogical and investigative use of the students. Currently, when these are recognized in their accounts, they are recognized as inventories or fixed assets.

In the context of the SNC-AP, the question arises as to whether these assets should be recognized as biological equipment, outside the purview of NCP 11 - Agriculture, given the purposes with which they are held.

This study concludes that in most Schools, live animals and plants should be effectively recognized as biological equipment and measured as such in accordance with NCP 5 - Property, Plant and Equipment. Only in the Agrarian Higher School of Coimbra and in the Agrarian Higher School of Bragança was it possible to identify assets, which, despite being used in school activities, the main objective is production for sale, this being a significant value for the entities accounts, thus fulfilling the concept of biological assets within the scope of NCP 11 and should therefore be recognized and measured as such.

Key words: IPSAS, SNC-AP, Higher Agrarian Schools, Biological Assets, Biological Equipments

Lista de Siglas

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

ARC – *Accounting Regulatory Committee*

CEE – Comunidade Económica Europeia

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

EFRAG – *European Financial Reporting Advisory Group*

EPSAS - *European Public Sector Accounting Standards*

ESA – Escola Superior Agrária

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

IAS – *International Accounting Standard*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IASC – *International Accounting Standards Committee*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standard*

IPB – Instituto Politécnico de Bragança

IPBeja – Instituto Politécnico de Beja

IPC – Instituto Politécnico de Coimbra

IPCB – Instituto Politécnico de Castelo Branco

IPP – Instituto Politécnico de Portalegre

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

IPV – Instituto Politécnico de Viseu

IPVC – Instituto Politécnico de Viana do Castelo

NCP – Norma de Contabilidade Pública

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NIC – Norma Internacional de Contabilidade

PCM – Plano de Contas Multidimensional

POC – E – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCIES – Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Ensino Superior Público

POCISS – Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições de Solidariedade Social

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

POCSM – o Plano Oficial de Contabilidade para Serviços Municipalizados

POCSS – Plano Oficial de Contabilidade para os Serviços de Saúde

SIMA - Sistema de Informação de Mercados Agrícolas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

UE – União Europeia

UEv – Universidade de Évora

UTAD – Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro

Lista de Quadros

Quadro 1 - Quadro resumo: Classe 3 - Existências	28
Quadro 2 - Quadro resumo: Classe 4 - Imobilizados.....	30
Quadro 3 - Quadro resumo: NCP 11 - Agricultura	33
Quadro 4 - Quadro resumo: NCP 10 - Inventários	35
Quadro 5 - Quadro resumo: NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis	37
Quadro 6 - Quadro comparativo dos requisitos de divulgação das diferentes normas.....	38
Quadro 7 - Quadro comparativo: POCP <i>versus</i> SNC-AP.....	43
Quadro 8 – Quadro comparativo entre questões de investigação, questionários e entrevistas	50
Quadro 9 - Breve história das Escolas Superiores Agrárias	54
Quadro 10 - Ativos detidos pelas entidades analisadas	58
Quadro 11 - Práticas atuais de reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos (normativo em vigor - POC-E)	63
Quadro 12 - Práticas futuras de reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos (normativo SNC-AP).....	69

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Contabilização do valor a reconhecer das árvores da estufa.....	77
Tabela 2 - Impacto no balanço inicial do SNC-AP - IPB.....	78
Tabela 3 - Impacto no balanço inicial do SNC-AP - IPC.....	83

Índice

Agradecimentos.....	iii
Resumo	v
Abstract	vii
Lista de Siglas.....	ix
Lista de Quadros.....	xi
Lista de Tabelas	xi
1. Introdução	1
2. Enquadramento concetual, normativos internacionais e revisão de literatura	7
2.1. Da harmonização contabilística às IPSAS.....	7
2.2. Atividade agrícola e a sua contabilidade – setor privado <i>versus</i> setor público	11
2.3. Principais conceitos: ativos biológicos <i>versus</i> equipamentos biológicos.....	13
2.4. Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos.....	15
2.5. Estudos académicos sobre a temática.....	19
3. Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos nos normativos nacionais	23
3.1. Breve abordagem à reforma recente da contabilidade pública em Portugal	23
3.2. Tratamento contabilístico dos ativos biológicos no POCP	25
3.3. Tratamento contabilístico dos ativos biológicos no SNC-AP	30
3.4. Análise Comparativa	39
4. Estudo Empírico	45
4.1. Metodologia.....	45
4.2. Recolha e análise da informação	46
4.3. Enquadramento do universo em estudo	51
4.4. Caracterização dos casos	56
4.5. Apresentação e análise dos resultados	58

4.5.1. Ativos biológicos detidos pelas escolas agrárias	58
4.5.2. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos – práticas atuais.....	62
4.5.3. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos – a introdução do SNC-AP	66
4.5.4 Impacto nas demonstrações financeiras	74
5. Conclusão	85
6. Referências Bibliográficas	89
7. Anexos	93

1. Introdução

A crescente globalização e interligação entres os diversos países, nomeadamente devido ao aumento de empresas multinacionais, entre outros fatores, levou à necessidade de criação de normas internacionais de contabilidade, de forma a aumentar a comparabilidade das demonstrações financeiras das empresas de todo o mundo. Assim, foram criadas as *International Accounting Standards* (IAS) e as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), sendo estas normas aplicáveis às práticas contabilísticas do setor privado. Estas normas visam unificar as diferentes demonstrações financeiras das empresas de cada país, para aumentar a comparabilidade das mesmas.

No mesmo sentido, para que possa existir comparação entre os resultados alcançados pelos diferentes organismos públicos e governos, torna-se necessário a existência de um sistema baseado em normas gerais para o setor público, que seja aceite a nível mundial. Simultaneamente a estes fatores, a obrigação de relato de informação financeira a organismos internacionais e uma maior preocupação dos diferentes governos em governar segundo critérios de *accountability*, levou à necessidade de uma harmonização contabilística internacional na área das administrações públicas (Santos & Alves, 2015).

Assim, surgiram as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) baseadas nas IFRS, que têm sido desenvolvidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). Segundo a Comissão Europeia (2013) *apud* Jones & Caruana, (2016), o conjunto de normas IPSAS é atualmente o único conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente. As IPSAS baseiam-se nas normas internacionais de relato financeiro, que são amplamente aplicadas ao setor privado.

A adaptação das IPSAS para Portugal foi realizada através da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), designadamente pelo seu Comité de Normalização Contabilística Pública, que elaborou o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), o qual entrará em vigor a 1 de janeiro de 2018.

Atualmente, as práticas contabilísticas das entidades públicas regem-se através do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e planos setoriais deste derivados, sendo que para as Escolas Superiores Agrárias (ESA) o plano setorial aplicável é o Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-E).

No que concerne aos recursos biológicos, nem o POCP nem o POC-E contêm quaisquer instruções particularmente aplicáveis a este tipo de ativos, apresentando porém instruções para contabilização de existências, onde se podem enquadrar os ativos biológicos, e para a contabilização de imobilizados, onde podemos enquadrar os ativos detidos por longo prazo. Relativamente ao SNC-AP, existe já uma norma dirigida para este tipo de ativos, trazendo, assim, algumas inovações face aos atuais normativos.

No âmbito do POCP, as existências fazem parte do ativo circulante e incluem, de acordo com as notas explicativas deste mesmo plano¹: mercadorias (bens adquiridos para venda sem transformação); produtos acabados e intermédios (bens provenientes da atividade produtiva da entidade, com destino à venda); subprodutos (bens de natureza secundária provenientes da atividade produtiva); desperdícios, resíduos e refugos (bens de natureza secundária derivados da atividade produtiva, que não sejam subprodutos); produtos e trabalhos em curso (bens que se encontram em fabricação ou produção, mas que não estão em condições de ser armazenados ou vendidos); matérias-primas (bens que se destinam a ser incorporados materialmente nos produtos finais); matérias subsidiárias (bens destinados à produção, que não são incorporados materialmente nos produtos finais); e embalagens de consumo (bens envolventes ou recipientes de mercadorias ou produtos, indispensáveis ao seu acondicionamento e transação). Contudo, a classe dos imobilizados, de acordo com as notas explicativas do POCP¹, inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade, quer sejam bens do Estado afetos à entidade, incluindo os bens de domínio público, quer estejam em regime de locação financeira.

¹ DL nº232/97 de 3 de Setembro

No contexto do SNC-AP, é possível distinguir inventários e ativos biológicos. Os inventários são ativos na forma de materiais ou consumíveis a aplicar no processo de produção ou na prestação de serviços, detidos para venda ou distribuição no decurso normal das operações, ou no processo de produção para venda ou distribuição (NCP 10, §7) e devem ser contabilizados segundo as regras da *NCP 10 – Inventários*; correspondem às existências do POCP. Os ativos biológicos são animais ou plantas vivos (NCP 11, §7), cultivados no âmbito da atividade agrícola, e que devem ser contabilizados segundo as regras de *NCP 11 – Agricultura*; não têm correspondência direta no POCP.

Neste contexto, o tema principal desta dissertação prende-se com o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos nas entidades públicas em Portugal, nomeadamente nas Escolas Superiores Agrárias. A seleção destas entidades deve-se pelo facto de, a nível do setor público, serem as que possivelmente detêm mais recursos deste tipo e, por isso, se poderá melhor analisar as alterações expectáveis do SNC-AP a nível do reconhecimento e mensuração dos mesmos, e as respetivas implicações a nível das demonstrações financeiras.

Este tema torna-se relevante, primeiramente porque a introdução do SNC-AP na contabilidade pública em Portugal traz várias inovações nas práticas contabilísticas, dado que segue as orientações expostas nas normas internacionais, divulgando informações úteis e confiáveis para os diversos utilizadores dessa mesma informação. Por outro lado, esta investigação justifica-se pela crescente necessidade dos organismos públicos prestarem cada vez mais informação, e com mais qualidade, sobre o seu desempenho e posição financeira. A nível das Escolas Agrárias, esta investigação torna-se relevante, pois como, até ao momento, não existiam instruções para a contabilização dos ativos biológicos, é do interesse das mesmas saber como se vão adaptar ao novo normativo.

Considerando as alterações do normativo contabilístico referidas anteriormente, o objetivo deste estudo é comparar o tratamento contabilístico dos ativos biológicos em contexto POCP (incluindo nos planos setoriais) e no SNC-AP, de forma a evidenciar diferenças quer no reconhecimento quer na mensuração. Adicionalmente, discutir-se-á até que ponto no contexto do setor público e em particular nas Escolas Superiores Agrárias, os

animais e plantas vivos serão sobretudo «equipamentos» biológicos, tendo, portanto, que ser enquadrados nos normativos como Ativos Fixos Tangíveis (AFT).

A análise será concretizada através de um estudo empírico desenvolvido, como referido, no contexto das Escolas Superiores Agrárias, que analisará os procedimentos e práticas de registo atuais aferidos junto dos responsáveis pela contabilidade dessas entidades, bem como procurará mostrar quais as diferenças substanciais, comparando as demonstrações financeiras anteriores com as que serão preparadas em SNC-AP.

As questões de investigação a que esta dissertação procurará responder são as seguintes:

1. Existirão verdadeiros ativos biológicos as entidades públicas?
2. Quais os atuais procedimentos na prática para o reconhecimento e mensuração dos animais e plantas vivos nas entidades em análise?
3. À luz do novo normativo, qual o reconhecimento e mensuração mais adequados dos animais e plantas vivos nas entidades do setor público, tomando como referência as entidades em análise?
4. Tomando como referência as entidades em análise, quais as consequências, nas suas demonstrações financeiras decorrentes da aplicação do normativo SNC-AP, no que concerne ao reconhecimento, mensuração e divulgação de animais e plantas vivos?

Com vista à concretização do objetivo definido, no sentido de responder às questões de investigação, o estudo empírico, envolverá para além de inquéritos por questionário a todas as Escolas Superiores Agrárias do país, dois estudos de caso: na Escola Superior Agrária de Coimbra e na Escola Superior Agrária de Bragança. Nestes, a recolha de informação foi efetuada através da análise de documentos e entrevistas semiestruturadas com os responsáveis da contabilidade, para as quais foi contruído um guião de acordo com as perguntas de investigação definidas.

Neste sentido, a investigação insere-se num paradigma qualitativo. Segundo Vieira *et al.* (2012), nas últimas décadas tem-se assistido a uma crescente condução deste tipo de investigação na investigação contabilística, o que constitui um sólido indicativo da sua legitimidade e credibilidade.

Esta dissertação encontra-se dividida em três partes principais. Na primeira é apresentado o enquadramento concetual e a revisão de literatura, tendo em conta o objetivo desta investigação.

Na segunda parte procede-se a uma análise comparativa no que concerne ao reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos no âmbito do POCP e do SNC-AP, apresentando, em termos teóricos, as principais alterações esperadas nas práticas contabilísticas à luz do novo normativo.

Por último, tendo em conta as respostas obtidas nos questionários e nos dois estudos de caso, procura-se demonstrar as alterações que, na prática, trará a introdução do novo normativo nomeadamente nas Escolas Superiores Agrárias de Portugal, concluindo sobre as principais alterações nas demonstrações financeiras das mesmas.

2. Enquadramento concetual, normativos internacionais e revisão de literatura

2.1. Da harmonização contabilística às IPSAS

Segundo Sallabery & Vendruscolo (2012), o início da contabilidade remonta ao período mesolítico (10.000 a 5.000 a.C.), na antiga Mesopotâmia, relatando as ideias, opiniões e reflexões decorrentes de um conjunto de fenómenos históricos vividos em cada época e região. Decorrente de todos os acontecimentos históricos, a linguagem contabilística não era homogénea em termos internacionais, pois cada país tinha as suas próprias práticas contabilísticas (Sallabery & Vendruscolo, 2012). Este facto fez com que a heterogeneidade das práticas contabilísticas de cada país aumentasse, construindo cada um as suas normas, mais adaptadas à sua realidade particular, resultando em relatos financeiros diferentes e não comparáveis.

Tendo em conta que os relatos financeiros são um meio importante através dos quais as entidades económicas transmitem informações, financeiras e outras, sobre as suas operações para análise dos seus investidores e outras partes interessadas, e num mundo cada vez mais global, é importante que haja homogeneidade e comparabilidade entre as mesmas, mesmo sendo referentes a mercados diferentes (Herbohn & Herbohn, 2006).

Neste contexto, e numa era mais recente, foi formado em 1973 o Comité Internacional de Normas Contabilísticas (IASC), cujos trabalhos em prol da harmonização internacional em contabilidade, começaram a desenvolver-se criando as primeiras normas internacionais de contabilidade. Em 2001, o IASC foi substituído pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), melhorando o seu estatuto de comité para conselho internacional. O IASB herdou um conjunto de 34 normas internacionais de contabilidade (*IAS – International Accounting Standards*) do seu antecessor IASC e comprometeu-se a melhorar e completar essas normas existentes. Em março de 2004, o IASB emitiu 17 IAS alteradas e desenvolveu seis novas IFRS (Herbohn & Herbohn, 2006).

No contexto europeu, em julho de 2003, a Comissão Europeia aprovou formalmente o requisito para o início do uso das IFRS a partir de 2005, primeiramente nas empresas cotadas nas bolsas europeias. Estas normas internacionais são uma forma de harmonização que é especificamente relevante no contexto atual caracterizado como de

globalização, tornando as demonstrações financeiras mais comparáveis (Bisogno & Cuadrado-Ballesteros).

As Normas Internacionais de Relato Financeiro (*IFRS- International Financial Reporting Standards*) são orientações de práticas contabilísticas e fornecem a estrutura adequada para os reportes financeiros das empresas, com vista a avaliar adequadamente a situação financeira destas, quer individualmente quer enquanto grupos económicos. As IFRS visam harmonizar as diferentes demonstrações financeiras das empresas de cada país, para promover e facilitar a comparabilidade das mesmas (Orbán *et al.*, 2015). Estas normas não são só importantes a nível macroeconómico e do meio externo das empresas em geral, mas também têm relevância, principalmente para a própria empresa, para os seus gestores e acionistas, devido às informações contabilísticas e financeiras produzidas com base nestas normas. São vários os autores que defendem a utilidade das IFRS a nível interno das empresas; por exemplo Argilés *et al.* (2011), argumentam que a utilização da informação financeira preparada com base nas IFRS pelos gestores permite-lhes prever como maior facilidade os ganhos e fluxos de caixa futuros, antecipar problemas financeiros, ajustar inventários, negociar financiamentos, ajustar os recursos, avaliar os relatórios financeiros e aumentar ou reduzir a produção.

A importância da harmonização internacional da contabilidade, que se tornou inegável no setor empresarial, nomeadamente com a adoção generalizadas das IFRS, também chegou ao contexto do setor público, onde nas últimas duas décadas se têm desenvolvido também Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (*IPSAS – International Public Sector Accounting Standards*). Importa assim perceber qual a razão para o surgimento das tais normas contabilísticas para as administrações públicas e como tem sido a sua aplicabilidade, primeiramente de forma geral, e posteriormente no território nacional.

A referência inicial às normas contabilísticas para o setor empresarial emitidas pelo IASB foi necessária, pois as IPSAS têm sido, na sua maioria, desenvolvidas tendo por base as normas IAS/IFRS, adaptando-as ao setor público e às suas especificidades. Por sua vez, as próprias IPSAS, se não forem adotadas diretamente, poderão ser a base para a emissão das normas para o setor público de cada país, como foi o caso ocorrido em Portugal.

Sucintamente, a *International Federation of Accountants* (IFAC), organização internacional representante da profissão de contabilista, possui comités técnicos que emitem orientações sobre os padrões de contabilidade nas diversas áreas, entre os quais o IPSASB, que desenvolve os pronunciamentos, orientações e normas para o setor público. Estas normas têm sido baseadas nas normas emitidas pelo IASB, para o setor privado, as IFRS e IAS. As IPSAS representam um conjunto de normas com orientações para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de transações que ocorrem nas entidades, fornecendo orientações para o tratamento contabilístico das diversas transações, contudo as normas contabilísticas dos diferentes países baseiam-se nestas normas para a elaboração das próprias normas (Sallabery & Vendruscolo, 2012).

Apesar de serem derivadas delas, é possível identificar algumas diferenças entre as IPSAS e as IFRS, como por exemplo, segundo a Deloitte (2013) *apud* Santos & Alves (2015): as bases contabilísticas, pois os governos têm demonstrações financeiras em base de caixa, o que não acontece no privado; diferenças no reconhecimento e mensuração, pois os ativos por vezes têm diferentes finalidades entre o setor público e o privado, por exemplo no setor público existe fornecimento de serviços de forma gratuita ou por um montante inferior à recuperação do custo; e diferenças na apresentação e divulgação, pois a finalidade das informações prestadas nas demonstrações financeiras são diferentes do setor público para o setor privado.

Atualmente colocam-se novas exigências ao nível da contabilidade pública e da prestação de contas das entidades públicas, que justificam a normalização internacional da contabilidade para o setor (Santos & Alves, 2015):

- O ambiente de globalização e de crise financeira, que obriga a uma constante avaliação das performances financeiras e económicas dos países; este argumento também defendido por Jones & Caruana (2016), que explicam que a União Europeia (UE) teve interesse na aplicação das IPSAS para os seus Estados membros como consequência da crise económica entretanto ultrapassada; e
- A necessidade de reporte de informação aos organismos supervisores da União Europeia e mundiais, reforçada pelos pedidos de ajuda financeira de alguns países.

A estrutura conceitual do IPSASB (IPSASB, 2014:30) refere que as IPSAS são desenvolvidas para serem aplicadas em países com diferentes sistemas políticos, formas de governo e organizações institucionais e administrativas, visando a prestação de serviços aos constituintes. Porém, a adoção de um normativo contabilístico único, a nível mundial, não será um processo fácil, pois o ordenamento jurídico predominante em cada um dos países, assim como questões políticas e culturais, podem influenciar e dificultar o processo de convergência (Santos & Alves, 2015).

A implementação das IPSAS, na opinião de Bisogno & Cuadrado Ballesteros (2017), permite que os governos sejam mais responsáveis; impulsionam a democracia, conseguindo um bom equilíbrio entre liberdade e igualdade, graças a um controlo financeiro adequado. Com efeito, contrariamente ao setor privado, um dos principais utilizadores da informação produzida pelos governos e de todas as administrações públicas são os próprios cidadãos e contribuintes, permitindo a estes avaliarem o desempenho do governo e a posição financeira do seu país, estimulando a participação ativa dos cidadãos na política do seu país. Neste sentido, os referidos autores afirmam que a implementação das IPSAS é útil de forma a melhorar as práticas de contabilidade pública e aumentar a transparência e a qualidade da democracia.

A Contabilidade Pública tem ganho novos enfoques voltados para o planeamento e para a transparência na alocação e aplicação dos recursos públicos, para além da perspetiva tradicional de mostrar a execução do orçamento com rigor e coerência legal. Ou seja, a Contabilidade Pública serve atualmente como instrumento de planeamento, de modo a auxiliar na tomada de decisões por parte dos gestores públicos, dos credores, dos cidadãos e outras partes interessadas. Através das demonstrações financeiras, o reporte financeiro público torna-se instrumento de transparência, vinculado à prestação de contas e direcionado para a eficácia no controlo dos recursos públicos por parte da sociedade (Santos & Almeida, 2012).

Embora a utilidade das IPSAS na contabilidade pública tenha sido questionada e haja divergências relativamente à implementação das IPSAS em todo o mundo (Bellanca, 2014), os resultados obtidos no estudo empírico realizado por Bisogno & Cuadrado-Ballesteros (2017) sugerem que é essencial apoiar a produção de normas de contabilidade harmonizadas internacionalmente. Outros benefícios das IPSAS são a redução da incerteza

para os utilizadores das demonstrações orçamentais e financeiras e também a redução do risco político (Bellanca, 2014).

Assim, na perspetiva da transparência informativa e da comparabilidade da informação, considera-se como desejável a implementação célere das IPSAS. No entanto, reconhece-se que o processo de transição de normativos será, obviamente, complexo e terá custos, por exemplo, relacionados com a formação dos profissionais e com todo o processo de mudança ao nível organizacional e ao nível das mentalidades (Santos & Alves, 2015).

Existem, atualmente, 40 IPSAS que visam melhorar as práticas de contabilidade pública e, bem assim, aumentar a transparência e a qualidade da democracia. Entre estas normas, encontra-se a *IPSAS 27 – Agriculture*, direcionada ao setor agrícola e a todas as suas particularidades. Dado o tema geral desta dissertação, será esta norma a mais visada daqui por diante.

2.2. Atividade agrícola e a sua contabilidade – setor privado *versus* setor público

Antes de iniciarmos a análise da IPSAS 27, importa perceber um pouco mais deste setor tão específico, e das suas particularidades. Segundo Bohusova *et al.*, (2012), as áreas rurais representam 91% da área dos 28 membros da União Europeia e são a casa para mais de 56% dos seus habitantes. De acordo com a Comissão Europeia (2013), havia 10,8 milhões de explorações agrícolas comerciais na UE-28 em 2013, entre as quais 4,9 milhões de pequenas explorações. A mão-de-obra agrícola total na UE-28 representou o equivalente a 5,2% de todo o emprego em 2013. A agricultura continua a ser uma atividade orientada para a família na maioria dos Estados membros; cerca de 76,5% da mão-de-obra agrícola total representava os proprietários da exploração ou os membros da família. O IASB (2008) *apud* Bohusova *et al.* (2012), por sua vez, afirma que a maioria das empresas envolvidas na atividade agrícola representam unidades comerciais pequenas e independentes geralmente consideradas como não tendo necessidade de preparar um reporte financeiro muito sofisticado.

Na maioria dos países, a contabilização das atividades agrícolas recebe, tradicionalmente, pouca atenção por parte dos investigadores, profissionais e normalizadores (Herbohn & Herbohn, 2006). Em comparação com outros ramos económicos, a atividade agrícola é caracterizada por atividades específicas que exigem práticas e regras contabilísticas apropriadas. As normas contabilísticas em geral não fornecem as soluções adequadas para o tratamento das atividades agrícolas, nem mesmo para a preparação de demonstrações financeiras e a divulgação de informação financeira do ramo (Sedlacek, 2010).

São vários os autores que salientam as especificidades da atividade agrícola, entre eles, Ignat *et al.* (2014), Orbán *et al.* (2015) e Gabriel & Stefea (2013), referindo como exemplos de atividades agrícolas: a criação de gado ou aves de capoeira, criação de cavalos, cultivo de vinhas, pomares ou plantações, floricultura, piscicultura, entre outras. A atividade agrícola é diferente de outras atividades empresariais e, ao contrário destas, mostra uma enorme dependência das condições climáticas. Assim, a agricultura precisa de uma especial atenção no que concerne aos princípios e práticas contabilísticas. Um outro traço característico da agricultura é o facto de uma parte dos meios de produção ser obtida diretamente do processo de produção. Isso leva a uma série de particularidades ligadas ao reconhecimento e mensuração dos ativos característicos das atividades agrícolas, por exemplo, o reconhecimento do nascimento de crias ou o registo de uma perda em plantas quando há uma intempérie.

No início do ano de 2001, os especialistas internacionais que conceberam as normas de contabilidade, concluíram que a agricultura não podia mais ser excluída da área de aplicação das IFRS. Foi nesta altura que surgiu a IAS 41 - *Agriculture* (Ignat *et al.*, 2014). Como já referido anteriormente, as IPSAS têm por base as IAS/IFRS, o que implica que, antes da análise da IPSAS 27, teremos de analisar a IAS 41, pois esta foi inicialmente aplicada ao setor agrícola empresarial privado e podemos dizer que a norma internacional para a contabilidade pública é bastante idêntica a esta.

A IAS 41 foi primeiramente aplicada nos períodos anuais com início em 1 de janeiro de 2003, tendo como objetivo orientar as práticas e abordagens contabilísticas das matérias relacionadas com a atividade agrícola. Esta Norma define atividade agrícola como “a transformação biológica de ativos biológicos, como plantas e animais vivos, em produtos

agrícolas” (§5). Segundo Herbohn & Herbohn (2006), esta Norma é, sem dúvida, ambiciosa e muito abrangente. O seu objetivo é amplo, com aplicabilidade a muitos tipos de ativos biológicos utilizados por uma ampla gama de atividades agrícolas.

O lançamento da IAS 41 pelo IASB alterou a problemática da contabilidade agrícola de uma questão nacional, tratada pelos países individualmente, para uma questão global e internacional. Esta Norma trouxe várias novidades para as práticas contabilísticas na atividade agrícola que até então eram quase inexistentes, entre as quais a mais evidente e referida em toda a literatura, é a introdução do conceito de *justo valor* para a mensuração dos ativos biológicos. Este critério de mensuração tem provocado vários tipos de reações, quer por parte de investigadores académicos, quer por parte de contabilistas e profissionais, conduzindo assim a uma discussão acesa em toda a literatura.

Por um lado, há autores (Ignat *et al.*, 2014; Gabriel & Stefea, 2013; Sedlacek, 2010) que defendem que, devido às especificidades da atividade agrícola e incertezas trazidas pelos riscos que ela enfrenta, tanto climatéricos como outros, a mensuração pelo justo valor é a mais adequada e que permite uma valorização mais aproximada da realidade deste setor. Por outro lado, esta Norma foi criticada por ser muito académica e pela introdução de métodos inadequados de mensuração para ativos biológicos (Gabriel & Stefea, 2013; Herbohn & Herbohn, 2006).

Herbohn & Herbohn (2006), levantam a questão: se a mensuração através do justo valor reflete, de facto, a natureza do investimento no setor agrícola. Já Gabriel & Stefea (2013) referem que o critério de mensuração definido, i.e., o justo valor, fornece a oportunidade das entidades agrícolas manipularem os seus resultados.

Voltando à IPSAS 27, baseada na norma acima referida, esta também refere como critério de mensuração mais adequado para os ativos das atividades agrícolas, nomeadamente os ativos biológicos, o justo valor.

2.3. Principais conceitos: ativos biológicos versus equipamentos biológicos

A IPSAS 27 define «ativo biológico» como sendo um animal ou planta vivo (§9). Estes ativos biológicos representam os ativos fundamentais das atividades agrícolas, detidos pela sua capacidade de transformação (Ignat *et al.*, 2014).

Os ativos biológicos incluem, por exemplo, ovinos, suínos, bovinos, aves de capoeira, peixes, vacas leiteiras, árvores ou plantas. A diversidade no tratamento contabilístico da atividade agrícola baseia-se na natureza especial dessa atividade, que cria incertezas ou conflitos ao aplicar os critérios contabilísticos ditos tradicionais, devido à transformação biológica e à dificuldade da sua mensuração pelo modelo tradicional baseado no custo histórico (Bohusova *et al.*, 2012).

Embora os ativos biológicos representem animais ou plantas vivos, os produtos colhidos desses ativos são designados «produtos agrícolas», como sejam leite, lã, carne, frutas ou cereais (Lefter & Roman, 2007), como também podemos verificar na definição presente no §9 da IPSAS 27.

Já «atividade agrícola» é definida, no §9 da IPSAS 27, como gestão, por uma entidade, da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos, para: venda; distribuição gratuita ou com retribuição simbólica; conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais para venda, ou para distribuição gratuita ou com retribuição simbólica.

No entanto, muitas entidades, nomeadamente públicas, detêm animais e plantas vivos cujo principal objetivo não é a atividade agrícola, mas sim a prestação de serviços públicos. Por exemplo, as autarquias detêm jardins públicos cujo objetivo é proporcionar lazer e qualidade de vida aos munícipes, os hospitais e outras entidades detêm plantas cujo objetivo é meramente decorativo, a polícia possui cães com o intuito de colaborar na sua atividade de segurança, ou ainda, as escolas agrárias que detêm plantas e animais com o objetivo de apoio ao ensino e, por vezes, até com objetivos culturais, dado que são património nacional. Por isto, nestes casos, muitas vezes, a classificação deste tipo de recursos no âmbito dos normativos contabilísticos é dúbia, dado que, por vezes, são usados com objetivos de produção e venda ou distribuição gratuita, mas também com o objetivo de prestação de um serviço público.

Tal como indicado no âmbito da IPSAS 27, esta não se aplica a ativos biológicos detidos para fornecimento ou prestação de serviços (§3, alínea c)), pelo que, nos casos em que os recursos biológicos são detidos com diversos propósitos, é exigido julgamento profissional para analisar o enquadramento normativo mais correto a aplicar.

No §4 da IPSAS 27 é referido que os ativos biológicos são usados em muitas atividades realizadas por entidades públicas. Quando os ativos biológicos forem usados para pesquisa, educação, transporte, entretenimento, segurança e ordem públicas, ou em quaisquer outras atividades que não sejam atividades agrícolas como definido no §9, não devem ser contabilizados de acordo com esta Norma. Quando esses ativos biológicos satisfizerem a definição de ativo (ativos detidos por uma entidade com o objetivo de gerar benefícios económicos futuros ou com potencial para prestação de serviço), devem ser consideradas outras IPSAS na determinação da contabilização mais apropriada (nomeadamente, a *IPSAS 12 — Inventories* e a *IPSAS 17 — Property, Plant and Equipment*).

Portanto, e por exemplo, os cães detidos pela polícia, os animais das escolas agrárias que não são para venda, ou as árvores e plantas dos jardins públicos devem ser reconhecidas no âmbito da IPSAS 17 como equipamento biológico, seguindo os critérios de reconhecimento e mensuração desta mesma Norma. De acordo com esta Norma, os Ativos Fixos Tangíveis (AFT), devem ser inicialmente mensurados pelo seu custo (§26), ou pelo justo valor à data de aquisição “quando o ativo for adquirido através de uma transação sem contraprestação” (§26). A IPSAS 17 indica expressamente que as entidades devem escolher como política contabilística para os seus AFT, após reconhecimento inicial, o modelo do custo (§43) ou o modelo da revalorização (§44) e devem aplicar essa política a toda uma classe de AFT (§42). No caso de adoção do modelo do custo, os AFT devem constar na demonstração da posição financeira (i.e. Balanço) pelo seu custo, deduzido de quaisquer depreciações acumuladas e perdas por imparidades acumuladas (§43).

2.4. Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos

De acordo com o §13 da IPSAS 27, uma entidade só deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando: a entidade controla o ativo como resultado de acontecimentos passados; é provável que surjam benefícios económicos futuros ou ter potencial de prestação de serviço associado ao ativo irá fluir para a entidade, e o justo valor ou o custo de aquisição/produção possam ser mensurados fiavelmente.

Portanto, o reconhecimento implica o cumprimento dos requisitos da definição de ativos e a mensuração fiável do valor do recurso em questão.

A mensuração dos ativos biológicos no reconhecimento inicial e em cada data de relato deve ser feita pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, exceto quando o justo valor não possa ser mensurado fiavelmente (IPSAS 27, §16). Portanto, a distinção entre mensuração no reconhecimento inicial e mensuração subsequente é praticamente irrelevante (Lefter & Roman, 2007).

Como referido, a atividade agrícola contém vários riscos, entre eles, o meteorológico e o natural, muito difíceis de serem totalmente controlados pelos humanos. Além das condições climáticas, outro fator específico é o risco de infecção de animais e plantas por pragas e doenças; é por isso que a natureza do setor agrícola requer o desenvolvimento de um sistema de mensuração especial. A razão da opção pela mensuração ao justo valor é que cada transformação biológica contribui para as alterações dos benefícios económicos futuros esperados dos ativos biológicos, pelo que o benefício económico exato está ligado a todas as fases, sendo este o critério mais adequado para determinar o resultado da atividade agrícola (Orbán *et al.*, 2015).

Um estudo realizado por Argilés *et al.* (2011), revelou que os fluxos de caixa das explorações agrícolas não são menos previsíveis com avaliação pelo justo valor do que com o custo histórico. Consequentemente, não há diferença na relevância das informações contabilísticas utilizando um ou outro critério. Adicionalmente, a maioria dos testes realizados no estudo daqueles autores, revela maior poder preditivo de resultados futuros para o critério do justo valor.

O uso do justo valor também evita as complexidades incontornáveis do cálculo dos custos de produção no setor agrícola. Portanto, quando há preços de mercado confiáveis, a mensuração pelo justo valor parece ser um critério simples e útil para ser generalizado na contabilidade no setor agrícola. Considerando as particularidades da atividade deste setor, não se pode esperar que o custo histórico seja mais confiável e relevante do que o justo valor (Argilés *et al.*, 2011). A evidência empírica revelada por Argilés *et al.* (2011) e Gabriel Stefea (2013), sugere que o conteúdo da informação é menos significativo com uma contabilidade pelo custo histórico do que usando o justo valor, particularmente porque a transformação biológica, que altera a substância dos ativos biológicos, é difícil de lidar com um modelo de contabilidade baseado no custo histórico.

A introdução do justo valor representa uma importante mudança relativamente ao modelo tradicional de mensuração, baseado no custo histórico, aplicado em larga escala no setor agrícola (Ignat *et al.*, 2014).

Para determinar o correto valor do justo valor a ser usado, a IPSAS 27 define vários tipos de abordagem:

1) O justo valor corresponde ao preço praticado no mercado ativo. Um mercado ativo é um mercado onde as seguintes condições são cumpridas: os produtos comercializados são homogêneos; a informação encontra-se disponível a qualquer momento a compradores e vendedores; os preços estão disponíveis ao público (Ignat *et al.*, 2014).

2) Caso o justo valor não possa ser calculado fiavelmente, o reconhecimento inicial deve ser realizado ao preço de venda atual ou ao custo de produção (§34 IPSAS 27).

O uso deste critério de mensuração leva a avaliar e relatar a alteração, ao longo de todo o período de crescimento, de uma plantação ou de um grupo de animais, até o momento da colheita ou matança (Ignat *et al.*, 2014). As modificações do justo valor em ativos biológicos influenciam diretamente as perspectivas de geração de benefícios futuros previstos pela entidade com aqueles ativos (Ignat *et al.*, 2014). Estas modificações resultam de aumentos ou diminuições no justo valor dos ativos biológicos, que são reconhecidos como o crescimento dos ativos ou pela perda dos mesmos e não apenas como valor de colheita ou venda. As mudanças no justo valor são causadas pelas mudanças qualitativas ou quantitativas nos ativos biológicos, e devido às consequentes mudanças nos preços (Bohusova *et al.*, 2012).

A introdução do critério de mensuração do justo valor nos ativos biológicos criou nos últimos anos um intenso debate. Os maiores grupos e organizações contabilísticas por todo o mundo, tais como IASB, o *USA Financial Accounting Standards Board* (FASB), o *Accounting Regulatory Committee* (ARC) e o *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) da UE, têm procurado a convergência das normas internacionais de contabilidade baseadas em preços de mercado (Argilés *et al.*, 2011). No entanto, na literatura as opiniões sobre este critério divergem bastante, como a seguir se apresenta.

Alguns estudos (Ignat *et al.*, 2014; Gabriel & Stefea, 2013) defendem que os benefícios associados à mensuração dos ativos biológicos através do justo valor prendem-se com o facto da generalização deste modelo ser melhor para pequenas empresas agrícolas familiares, que não têm recursos e capacidades para calcular os seus custos. Outros autores defendem que o justo valor permite uma divulgação mais completa, o que é compatível com uma maior transparência. O justo valor implica um critério de mensuração mais consistente, bem como uma fonte de informação mais confiável e comparável (Gabriel & Stefea, 2013).

Herbohn & Herbohn (2006) explicam que os defensores do justo valor argumentam que este é fácil de entender para os utilizadores do relato financeiro, particularmente quando há mercados ativos para os ativos biológicos em questão. Além disso, o justo valor é considerado mais relevante e representa mais fielmente a realidade da transformação biológica. Em contrapartida, os opositores ao uso do justo valor concentraram-se nas dificuldades práticas de avaliar os ativos biológicos para os quais não existem mercados ativos. Estes opositores referem que existe uma elevada subjetividade na mensuração do justo valor, o que leva a uma incerteza quanto à realização final do rendimento, particularmente no caso dos ativos biológicos com longos ciclos de produção, como florestas e vinhas, existindo, assim, maior volatilidade no resultado devido a essas incertezas.

Contundo, há ainda outros autores, como Bohusova *et al.*, (2012), que argumentam que a mensuração pelo justo valor é demasiado académica, e torna-se num método inadequado para a mensuração de ativos biológicos.

Não obstante, a conveniência do uso do justo valor na mensuração dos ativos da agricultura resultar de um equilíbrio entre as suas vantagens e desvantagens. Para Argilés *et al.* (2011) a objetividade é a principal vantagem de usar o justo valor para ativos biológicos, em relação ao custo histórico. Mas não há uma concordância na literatura sobre se a volatilidade em ganhos e perdas, relevância e rentabilidade são melhoradas ou pioradas com o uso do justo valor. Porém, Ignat *et al.* (2014) concluem que o justo valor é aquele que reflete, de forma mais precisa, os resultados na agricultura.

2.5. Estudos académicos sobre a temática

Após uma revisão da literatura nacional e internacional constatámos que são muito escassos os estudos sobre os recursos biológicos no setor público. Este facto salienta a contribuição desta dissertação para a literatura em geral sobre esta temática.

Tal como já foi referido nesta investigação, a IPSAS 27 baseia-se bastante na IAS 41, o que leva a procurar também estudos práticos sobre o tema e em concreto sobre a aplicação desta norma no setor privado, tanto em empresas, como no setor da economia de forma geral (e.g. pecuária, vinícola, etc.). Assim, apresentamos os seguintes estudos efetuados a nível nacional.

Dos primeiros estudos a serem realizados a nível nacional e dos que têm maior relevância, é a tese de doutoramento realizada por Azevedo (2005), que estuda o impacto da adoção da Norma Internacional de Contabilidade (NIC) 41 (IAS 41) a nível nacional, particularmente o impacto da adoção desta norma no setor vitivinícola português, “analisando, quer os fatores que podem levar as empresas a adotar a NIC, quer os fatores que podem estar na origem do adiamento da sua adoção” (Azevedo, 2005:5).

Esta investigação seguiu uma metodologia com uma abordagem exploratória e em parte qualitativa. Posteriormente desenvolveu-se com recurso a inquéritos enviados a empresas do setor vitivinícola português. Os resultados obtidos foram analisados através de técnicas estatísticas, nomeadamente recorrendo a regressões. A autora salienta que a utilização do justo valor tem sido a base de muitas controvérsias por ser um tema pouco consensual. Na sua opinião, a norma parece-lhe adequada ao diferenciar o tratamento contabilístico para ativos biológicos durante o período de crescimento, e para a mensuração inicial de produtos agrícolas no ponto de colheita, “fornecendo informação numa base de valorização consistente ao justo valor até ao ponto de transferência entre estes dois tipos de classes de ativos [ativos biológicos e produtos agrícolas]” (Azevedo, 2005:100).

No caso do setor analisado, o setor vitivinícola, as videiras e os terrenos onde estão plantadas podem ser contabilizados juntamente como um grupo de ativos (incluindo plantas e terreno), ou separadamente, em ambos os casos de acordo com o critério de mensuração ao justo valor. Segundo a autora, “as empresas devem ser encorajadas a

divulgar separadamente as componentes físicas e de preços das alterações do justo valor de ativos biológicos” (Azevedo, 2005:127). Do estudo empírico a autora conclui ainda que, com a introdução deste critério de mensuração, as empresas acreditam que existirão ajustamentos positivos na valorização dos seus ativos biológicos.

O estudo realizado por Cordeiro (2010) centra-se essencialmente sobre as alterações e diferenças nos conceitos, reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos e produtos agrícolas, resultantes da introdução do novo normativo SNC no setor agrícola, comparando com o então normativo em vigor Plano Oficial de Contas (POC).

Com recurso a um caso prático, o estudo apresentado pretendeu evidenciar os procedimentos à luz do novo normativo para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos detidos pela empresa estudada, calculando os valores contabilísticos dos mesmos. O autor concluiu que o principal foco de dúvida na norma do SNC relativa a agricultura (NCRF 17) centra-se no uso do justo valor como método de mensuração no reconhecimento destes ativos. Este estudo sugere a adição do conceito de «processo de maturação do ativo» ao conceito de transformação biológica já introduzido pela Norma.

A investigação realizada por Ramos (2011) teve como principal objetivo perceber os principais desafios lançados pelo SNC às empresas do setor agrícola e as respetivas implicações contabilísticas. Com recursos a dois casos práticos em duas empresas deste setor que iniciaram a aplicação do novo normativo nos seus ativos biológicos, concluiu que a transição entre normativos não foi tarefa fácil, "levantando questões complexas na contabilidade e na fiscalidade" (Ramos, 2011:46), nomeadamente a incapacidade de mensurar com a fiabilidade o justo valor de muitos ativos biológicos, relativamente à fiscalidade, temos a questão das depreciações puderem não ser aceites fiscalmente.

Em suma, a incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor de alguns ativos biológicos foi um dos problemas encontrados neste estudo, pois por vezes não existem preços de mercado para alguns ativos. Outra conclusão a que se chegou foi a de que a implementação desta norma introduziu vários conceitos importantes na contabilidade, tais como: justo valor, ativos biológicos consumíveis e de produção.

Em conformidade com os estudos anteriormente apresentados, o estudo realizado por Pascoal (2013) teve como principal objetivo compreender as alterações

introduzidas pelas IAS 41, e conseqüentemente pela NCRF 17 – Agricultura, analisando como estas contribuem para uma melhor compreensão do reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos, não só de uma forma genérica, mas também concretamente numa empresa de agropecuária.

Através da realização de um estudo de caso a uma empresa do setor agropecuário, este estudo pôde concluir que a empresa em causa avaliava os seus ativos biológicos “com base na cotação de mercado e o seu reconhecimento e mensuração com base no justo valor, com algumas limitações no que diz respeito a mensuração dos ganhos e perdas de justo valor à data do balanço” (Pascoal, 2013:52). De uma forma mais abrangente, também este autor concluiu que a grande problemática se centra na aplicação do justo valor como método de mensuração destes ativos, admitindo, porém, que este permite uma imagem mais verdadeira e apropriada da empresa.

Em geral, os estudos apresentados abordam a problemática dos ativos biológicos num contexto de transição de normativos, tal como esta dissertação faz no contexto do setor público – mudança do POCP para SNC-AP. Porém, o presente estudo, além de, como referido ser inédito no setor público, aborda o setor do ensino agrário que comporta simultaneamente animais e plantas, inovando também com a apresentação de uma simulação sobre o novo cenário de reconhecimento e mensuração desses ativos.

3. Reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos nos normativos nacionais

3.1. Breve abordagem à reforma recente da contabilidade pública em Portugal

Portugal tem acompanhado as tendências da harmonização internacional em contabilidade há uns anos, adaptando, no contexto empresarial, o normativo existente – o Plano Oficial de Contabilidade (POC) – às IAS/IFRS, aprovando o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em 2009, entretanto já revisto em 2015. No contexto das administrações públicas, esta harmonização aconteceu apenas em 2015, como a seguir explicaremos, no sentido de se perceber como evoluiu o conceito de contabilidade pública e a introdução das normas internacionais, designadamente a aproximação às IPSAS.

É do conhecimento geral que a contabilidade pública portuguesa tem sido alvo de enormes reformas, no sentido da harmonização internacional e europeia da contabilidade pública. Posteriormente à entrada de Portugal para a então Comunidade Económica Europeia (CEE), em 1986, começaram os estímulos para a reforma da contabilidade pública, que só se veio a realizar a partir de 1990, ano a partir do qual se verificou um processo de transformação radical da contabilidade pública portuguesa, com o intuito de a aproximar à contabilidade empresarial, no âmbito da tendência da chamada “Nova Gestão Pública”. Esta reforma começou com publicação de diversos diplomas legais, nomeadamente a Lei das Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/90, de 20 de fevereiro) e a Lei de Enquadramento Orçamental (Lei nº 6/91, de 20 de fevereiro), culminando com a publicação do Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de julho, que aprovou o novo Regime da Administração Financeira do Estado. Este novo regime pretendia um maior controlo sobre a despesa, exigindo condições de eficiência, eficácia e economia e conformidade legal e orçamental para a aprovação da despesa, e definiu regimes de contabilidade para os organismos do setor público administrativo incluídos no âmbito do Orçamento do Estado.

Com esta reforma, que ficou conhecida como a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), assistiu-se à criação de vários planos setoriais de contabilidade para os principais subsectores de serviços públicos, nomeadamente o Plano Oficial de Contabilidade para os Serviços de Saúde (POCSS), o Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições de Solidariedade Social (POCISS), o Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Ensino Superior Público (POCIES) e o Plano Oficial de Contabilidade para Serviços Municipalizados (POCSM). Neste contexto, existiam ainda organismos autónomos

que aplicavam diretamente o Plano Oficial de Contabilidade (POC) das empresas, outras entidades com autonomia administrativa que continuavam a aplicar apenas a contabilidade orçamental unigráfica, em regime de caixa, e outros organismos que não cumpriam a lei (Santos & Alves, 2015).

Era notória a diversidade contabilística existente, que não permitia a uniformização nem a comparação da informação e impossibilitava a informação financeira consolidada para todo o setor público, pelo que se mostrava urgente a criação de uma estrutura base para toda a contabilidade pública. A resposta para este problema veio em 1997, com a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro, que marca o início do processo de normalização contabilística na contabilidade pública em Portugal. O POCP é inspirado no POC e constitui um conjunto de princípios, regras e critérios, que visam a integração e a consolidação de contas do setor público administrativo. Este normativo veio colmatar as lacunas então existentes na contabilidade pública, exigindo que todos os organismos da administração central, regional e local implementassem, de imediato, um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, em regime de acréscimo e usando o método digráfico (Santos & Alves, 2015).

A criação do POCP visou contribuir para uma melhor tomada de decisão pelo gestor público, através do fornecimento de mais e melhor informação financeira, económica e de gestão das entidades públicas. Posteriormente, assistiu-se à publicação de planos setoriais (que revogaram os anteriores)² e ao desenvolvimento de processos de modernização e reforma do modelo de gestão pública, reforçando os objetivos de melhorar a eficácia e a eficiência de toda a Administração Pública (Santos & Alves, 2015).

Atualmente, o normativo da contabilidade pública encontra-se desatualizado, fragmentado e inconsistente, devido, por um lado, ao avanço do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) no setor empresarial, no sentido da aproximação com as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) e, por outro, devido à manutenção de um sistema contabilístico público baseado no POC, entretanto revogado (Santos & Alves, 2015). Adicionalmente, a mais recente crise financeira mundial, no âmbito da qual Portugal

² Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro; Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro; Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro; Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro; Portaria n.º 474/2010, de 15 de junho

foi particularmente atingido, potenciou as pressões internacionais existentes para que a harmonização contabilística internacional no setor público se efetue de forma célere, facilitando a comparabilidade da informação. As IPSAS emitidas pelo IPSASB constituem a base do sistema de normalização contabilística internacional para o setor público.

O Memorando de Políticas Económicas e Financeiras (Governo de Portugal, 2011), assinado em 2011, com a conhecida *Troika*, indica que Portugal deve iniciar a transição para as IPSAS, tendo o Decreto-Lei nº 134/2012, de 29 de junho, conferido competências legais à Comissão de Normalização Contabilística (CNC) para iniciar o processo de integração destas normas internacionais no quadro normativo português, nomeadamente através do Comité de Normalização Contabilística Pública

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC - AP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, pretende resolver os atuais problemas do POCP e planos setoriais e propõe um sistema contabilístico (abrangendo os subsistemas de contabilidade orçamental, financeira e de gestão) mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional, já que se baseia nas IPSAS. É de aplicação obrigatória para todas as entidades das administrações públicas e ainda entidades reclassificadas no âmbito do Orçamento do Estado, e.g. hospitais Entidades Públicas Empresariais (EPE).

O SNC-AP estava inicialmente programado para ser implementado a partir de 1 de janeiro de 2017, tendo a implementação sido adiada, segundo o Decreto-Lei nº 85/2016, de 21 de dezembro, passando, assim, a data oficial para entrar em vigor a ser 1 de janeiro de 2018.

3.2. Tratamento contabilístico dos ativos biológicos no POCP

No atual normativo, ainda em vigor para as administrações públicas, o POCP, não existe um tratamento específico para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos. No caso particular das Escolas Superiores Agrárias (ESA), que aplicam o POC-E, um dos planos setoriais do POCP, também não especifica um tratamento contabilístico para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos.

No caso das ESA que detêm este tipo de ativos, conseqüentemente têm de os reconhecer nas suas contas, caso o façam. Assim, tendo em conta que este tipo de ativos é usado para as atividades letivas das mesmas, ou podem ser detidos com o objetivo de serem vendidos, estes podem ser reconhecidos como imobilizado ou como existências, respetivamente.

No âmbito do POCP, as existências fazem parte do ativo circulante e incluem mercadorias (bens adquiridos para venda sem transformação); produtos acabados e intermédios (bens provenientes da atividade produtiva da entidade com destino à venda); subprodutos (bens de natureza secundária provenientes da atividade produtiva); desperdícios, resíduos e refugos (bens de natureza secundária derivados da atividade produtiva, que não sejam subprodutos); produtos e trabalhos em curso (bens que se encontram em fabricação ou produção, mas que não estão em condições de ser armazenados ou vendidos); matérias-primas (bens que se destinam a ser incorporados materialmente nos produtos finais); matérias subsidiárias (bens destinados à produção que não são incorporados materialmente nos produtos finais); e embalagens de consumo (bens envolventes ou recipientes de mercadorias ou produtos, indispensáveis o seu acondicionamento e transação).

Segundo o preconizado no POCP, as existências são, regra geral, valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, preconizando-se, portanto, o critério do custo histórico. O custo de aquisição corresponde à soma do preço de compra com os gastos suportados, direta ou indiretamente, para colocar o ativo no seu estado atual (ponto 4.1.2). Por outro lado, o custo de produção engloba todos os custos necessariamente suportados para o produzir e colocar o ativo no estado em que se encontra, nomeadamente, os custos das matérias-primas e outros materiais diretos consumidos, o custo com a mão-de-obra direta, os custos industriais variáveis e os custos industriais fixos, imputáveis segundo a capacidade normal dos meios de produção (ponto 4.1.3). Os custos de distribuição, de administração geral e financeiros não concorrem para o custo de produção.

Nas situações em que, à data do balanço, haja obsolescência, deterioração física parcial ou quebra de preços das existências ou que o seu custo de aquisição ou custo de produção seja superior ao preço de mercado, o critério utilizado na sua valorização deve ser o preço de mercado (ponto 4.2.4 e 4.2.3, respetivamente). No caso de bens adquiridos

para a produção, o preço de mercado consiste no custo de reposição, ou seja, o custo que a entidade teria de suportar para substituir o bem nas mesmas condições, qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização (ponto 4.2.7); por outro lado, nos bens adquiridos para venda, o preço de mercado consiste no valor realizável líquido, ou seja, preço esperado de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e venda (ponto 4.2.8). As diferenças decorrentes da aplicação do critério preço de mercado devem ser expressas pela provisão para depreciação de existências³, as quais serão reduzidas ou anuladas quando os motivos que as originaram deixarem de existir (ponto 4.2.9).

Quando as existências são subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos, o critério de valorimetria a adotar é o valor realizável líquido, salvo situações em que exista um critério mais adequado (ponto 4.2.5).

No caso de uma existência dever ser valorizada segundo o custo de produção, mas que, por exemplo, a sua determinação implica encargos excessivos face a relevância do correspondente benefício, a entidade poderá aplicar como critério valorimétrico o valor realizável líquido deduzido da margem de comercialização média aplicável, desde que tal aconteça em circunstâncias excecionais e devidamente justificadas (ponto 4.2.12).

No momento de venda, troca ou distribuição, são admitidos como métodos de custeio das saídas o método do custo específico, o método do custo médio ponderado, o FIFO (*first in, first out*), o LIFO (*last in, first out*) e o método do custo padrão (ponto 4.2.10). Contudo, só é possível utilizar o método do custo padrão se este for apurado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados; caso contrário, deverá haver um ajustamento que considere os desvios verificados (ponto 4.2.11).

O POCP exige que seja divulgada, no anexo às demonstrações financeiras, informação sobre os critérios valorimétricos utilizados relativamente às várias rubricas do balanço e da demonstração dos resultados, nas quais se incluem as existências, bem como métodos de cálculo respeitantes aos ajustamentos de valor, designadamente provisões (ponto 8.2.3), a indicação, por categoria de bens, das diferenças, materialmente relevantes, entre os custos de elementos do ativo circulante, calculados de acordo com os critérios

³ Atualmente, em SNC-AP é o equivalente a perdas por imparidade em inventários.

valorimétricos adotados, e as quantias correspondentes aos respectivos preços de mercado (ponto 8.2.19) e justificações para as circunstâncias especiais que explicam a atribuição, a elementos do ativo circulante, de um valor inferior ao mais baixo do custo ou do mercado (ponto 8.2.20).

No que diz respeito exclusivamente a matéria relacionada com as existências, é ainda exigido a divulgação, no anexo às demonstrações financeiras, de informações sobre os valores globais das existências que se encontram fora da entidade, nomeadamente, consignadas, em trânsito ou à guarda de terceiros (ponto 8.2.22), de informações sobre os movimentos da conta de provisões para depreciações de existências, evidenciando o saldo inicial, os aumentos e reduções do saldo e o saldo final (ponto 8.2.31), da demonstração do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, sobressaindo os movimentos das contas de existências iniciais, compras, regularizações de existências e existências finais, relativamente a mercadorias e a matérias-primas subsidiárias e de consumo (ponto 8.2.33), e da demonstração da variação de produção ressaltando os movimentos das contas das existências finais, regularizações de existências e existências iniciais, relativamente aos produtos acabados e intermédios; subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos; e produtos e trabalhos em curso (ponto 8.2.34).

Seguidamente, apresentamos um quadro resumo da contabilização das existências de acordo com o POCP.

Quadro 1 - Quadro resumo: Classe 3 - Existências

Existências	Critério de Valorização	Mensuração Subsequente	Critério de venda, troca ou distribuição	Divulgação
-Mercadorias; -Produtos Acabados e Intermédios; -Subprodutos; -Desperdícios, Resíduos e Refugos; -Produtos e Trabalhos em Curso; -Matérias-Primas; -Matérias Subsidiárias; -Embalagens de Consumo.	Custo de Aquisição Custo de Produção	-Quando há obsolescência, deterioração física parcial ou quebra de preços das existências ou que o seu custo de aquisição ou custo de produção das existências seja superior ao preço de mercado, o critério utilizado na sua valorização deve ser o preço de mercado; -As diferenças decorrentes da aplicação do critério preço de mercado devem ser expressas pela provisão para depreciação de existências.	Método do Custo Específico Método do Custo Médio Ponderado FIFO (<i>first in, first out</i>) LIFO (<i>last in, first out</i>) Método do Custo Padrão	No anexo às demonstrações financeiras as entidades devem indicar os critérios valorimétricos utilizados.

Relativamente aos imobilizados, de acordo com as notas explicativas do Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de setembro, esta classe inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade, quer sejam bens do Estado afetos à entidade, incluindo os bens de domínio público, quer estejam em regime de locação financeira, como por exemplo, investimentos financeiros, imobilizações corpóreas, terrenos e recursos naturais, equipamento básico, entre outros.

De acordo com o ponto 4 Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de setembro, o ativo imobilizado, deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção, quando os respetivos elementos tiverem uma vida útil limitada ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas. Considera-se como custo de aquisição de um ativo a soma do respetivo preço de compra com os gastos suportados direta ou indiretamente para o colocar no seu estado atual (ponto 4.1.2). Contudo, considera-se como custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais diretos consumidos, da mão-de-obra direta, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra (ponto 4.1.3). Na impossibilidade de valorização dos bens, estes deverão ser identificados em anexo e justificada aquela impossibilidade (nota 8.2.14).

Os ativos do imobilizado que à data do balanço, tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objeto de amortização correspondente à diferença se for de prever que a redução desse valor seja permanente. Aquela amortização extraordinária não deve ser mantida se deixarem de existir os motivos que a originaram (ponto 4.1.10).

As imobilizações devem adotar como método de custeio de saída, um dos seguintes métodos: método do custo específico; método do custo médio ponderado; FIFO (*first in, first out*); LIFO (*last in, first out*); método do custo padrão (ponto 4.2.10). As entidades devem divulgar nos anexos às demonstrações financeiras os critérios valorimétricos utilizados em cada rubrica do balanço.

No Quadro 2 é apresentado um breve resumo da contabilização dos imobilizados no âmbito do POCP.

Quadro 2 - Quadro resumo: Classe 4 - Imobilizados

Imobilizações	Critério de Valorização	Mensuração Subsequente	Desreconhecimento (Venda, troca, distribuição)	Divulgação
-Investimentos Financeiros;	Custo de Aquisição	A cada data do balanço, os ativos que tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objeto de amortização correspondente à diferença se for de prever que a redução desse valor seja permanente.	Método do Custo Específico	No anexo às demonstrações financeiras as entidades devem indicar os critérios valorimétricos utilizados.
-Investimentos em Imóveis;	Custo de Produção		Método do Custo Médio Ponderado	
-Depósitos em Instituições Financeiras;			FIFO (<i>firs in, first out</i>)	
-Fundos;			LIFO (<i>last in, first out</i>)	
-Imobilizações Corpóreas;			Método do Custo Padrão	
-Imobilizações Incorpóreas;				
-Imobilizações em Curso;				
-Bens de Domínio Público;				
-Provisões para Investimentos Financeiros.				

3.3. Tratamento contabilístico dos ativos biológicos no SNC-AP

No contexto do SNC-AP é possível distinguir inventários, ativos biológicos e ativos fixos tangíveis. Os inventários são ativos na forma de materiais ou consumíveis a aplicar no processo de produção ou na prestação de serviços, detidos para venda ou distribuição no decurso normal das operações, ou no processo de produção para venda ou distribuição (NCP 10, §7) e devem ser contabilizados segundo as regras da *NCP 10 - Inventários*. Os ativos biológicos são animais ou plantas vivos (NCP 11, §7) e devem ser contabilizados segundo as regras da *NCP 11 - Agricultura*. Os ativos fixos tangíveis são bens com substância física que são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens e serviços para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; e se espera sejam usados durante mais de um período de relato (NCP 5, §9), e devem ser contabilizados segundo as regras da NCP 5 – *Ativos Fixos Tangíveis*.

No que diz respeito à NCP 11, o seu objetivo é prescrever o tratamento contabilístico relativo à atividade agrícola (§1), ou seja, a gestão da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda, distribuição gratuita ou com retribuição simbólica, ou conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais para venda ou para distribuição gratuita ou com retribuição simbólica (§7).

A NCP 11 deve ser aplicada na contabilização de todos os ativos biológicos ou produtos agrícolas no ponto de colheita, relacionados com a atividade agrícola. Os ativos

biológicos que não estão relacionados com a atividade agrícola, mas com atividades como o entretenimento, a pesquisa, a educação, o transporte, a segurança e a ordem pública, não devem ser contabilizados de acordo com esta norma (§4), entrando, portanto no âmbito da NCP 5. Relativamente aos produtos agrícolas, esta norma só se aplica no ponto de colheita; após este, os produtos agrícolas colhidos dos ativos biológicos da entidade são contabilizados de acordo com a NCP 10 ou outra norma relevante (§5).

Uma entidade só deve reconhecer um ativo biológico ou um produto agrícola se controlar o ativo em resultado de acontecimentos passados, se for provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associado a esse ativo e se o justo valor ou o custo desse ativo puderem ser mensurados com fiabilidade (§10).

Um ativo biológico deve ser mensurado, regra geral, no reconhecimento inicial e em cada data de relato, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda (§13), ou seja, ou custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação desse ativo, excluindo gastos financeiros e impostos sobre o rendimento (§7). Nos casos em que uma organização adquira um ativo biológico através de uma transação sem contraprestação, esse ativo deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data de relato, de acordo com a mensuração referida anteriormente (§14). Por outro lado, o produto agrícola colhido do ativo biológico de uma entidade deve ser mensurado pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda **no momento da colheita** (§15). Este será o valor a “transportar” para a NCP 10, na qual o produto agrícola pós-colheita é mensurado ao custo (correspondente ao referido valor no momento da colheita).

A determinação do justo valor pode ser efetuada em dois níveis. Num primeiro nível, o justo valor é obtido com base no preço cotado no mercado ativo para o produto agrícola ou para o ativo biológico, caso este mercado exista. Se uma entidade tiver acesso a diferentes mercados ativos, deve usar o que seja mais relevante, por exemplo o de maior proximidade geográfica à entidade em causa (§18). O segundo nível é utilizado quando não existe mercado ativo. Nestes casos o justo valor é determinado pelo uso de uma ou mais opções que se seguem (§19): o preço da transação de mercado mais recente, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas, o preço de mercado para ativos semelhantes, ou através de referências setoriais.

Em casos como o dos ativos biológicos fixados à terra, por exemplo, árvores numa plantação florestal, em que pode não existir mercado autónomo, só sendo possível encontrar um mercado ativo quando se considera uma combinação de ativos (§22), será vantajoso, para uma determinação mais fiável do justo valor de um ativo biológico ou de um produto agrícola, agrupar esses mesmos ativos, de acordo com os atributos comuns mais relevantes (§16).

Em algumas circunstâncias, o custo pode-se aproximar do justo valor, nomeadamente, quando não houve grande transformação biológica desde a ocorrência do custo inicial ou quando não se espera que o impacto da transformação biológica no preço seja material (§22). Todavia, quando existe a impossibilidade de determinar fiavelmente o justo valor de um ativo biológico, este deve ser mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. Quando o justo valor desse ativo biológico se torne mensurável com fiabilidade, uma entidade deve passar a mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda (§26).

A norma não admite que um ativo biológico, anteriormente mensurado ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, passe a ser mensurado ao custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo a entidade, nesta situação, manter o critério inicial até à alienação do ativo (§27). No entanto, é admitido que o justo valor dos produtos agrícolas no ponto da colheita pode ser sempre mensurado com fiabilidade, pelo que a entidade deve mensurar estes ativos sempre pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda (§28).

Com a aplicação do critério de mensuração justo valor menos os custos estimados no ponto de venda ou de colheita podem surgir ganhos ou perdas desse mesmo justo valor, que devem ser incluídos nos resultados do período em que ocorrem (§23 e §25). É possível considerar uma perda de justo valor no reconhecimento inicial, decorrente, por exemplo, da dedução dos custos estimados no ponto de venda (que ultrapassam o justo valor inicial), e um ganho de justo valor no reconhecimento inicial, decorrente, por exemplo, do nascimento de uma nova cria numa manada (§24).

De forma sucinta, no Quadro 3, apresentamos como são contabilizados os ativos biológicos no âmbito da NCP 11.

Quadro 3 - Quadro resumo: NCP 11 - Agricultura

Aplicação	Reconhecimento Inicial	Mensuração Subsequente
Ativos biológicos	Inicialmente o ativo deve ser reconhecido pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda.	A cada data do balanço o ativo deve ser mensurado pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda.
Produtos agrícolas no ponto de colheita		No momento da colheita, o produto agrícola colhido do ativo biológico deve ser mensurado pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda.

O objetivo da NCP 10 é prescrever o tratamento contabilístico para os inventários. Esta norma fornece orientação para a determinação do custo e o seu subsequente reconhecimento e prescreve que fórmulas de custeio devem ser usadas para atribuir custos aos inventários (§1).

A NCP 10 deve ser aplicada na contabilização de todos os inventários, **exceto** trabalhos em curso de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados, instrumentos financeiros, **ativos biológicos relativos à atividade agrícola e à produção agrícola após o ponto de colheita** e trabalhos em curso de serviços a prestar sem retribuição direta dos destinatários ou com uma retribuição simbólica (§2).

Um ativo é considerado um inventário e deve ser reconhecido como tal quando se trata de produtos acabados ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade, onde podemos incluir os produtos agrícolas, de materiais consumíveis aguardando o seu uso no processo de produção, ou de um bem comprado e detido para venda, incluindo os que se referem a terrenos ou propriedades detidas para venda, desde que a entidade tenha como objeto a atividade imobiliária (§9). São ainda reconhecidos como inventários os bens comprados ou produzidos por uma entidade para distribuir a terceiros gratuitamente ou por um valor simbólico (§10).

Segundo o §13 da NCP 10, os inventários são mensurados, regra geral, pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido. O custo dos inventários é o somatório de todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e condição atuais (§16). No custo de compra está incluído o preço de compra, deduzido dos descontos comerciais e abatimentos, direitos de importação e impostos não recuperáveis pela entidade, e

adicionado de custos de transporte, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, de materiais e de consumíveis (§17). Por fim, os outros custos dizem respeito a custos específicos, suportados para colocar os inventários no seu local e condição atuais, nunca podendo ser reconhecidos como custo, quantias anormais de materiais desperdiçados, custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processo de produção, e custos de venda, sendo estes últimos reconhecidos como gastos no período em que ocorrem (§22 e §23).

O valor realizável líquido corresponde ao preço de venda estimado no decurso normal da atividade da entidade, deduzido dos custos estimados de acabamento e dos custos estimados necessários para realizar a venda, troca ou distribuição (§7). A avaliação do valor realizável líquido deve ser efetuada em cada período de relato (§39), a fim de verificar se o seu valor difere da quantia escriturada no balanço. Esta diferença pode resultar de situações como a danificação dos inventários, obsolescência total ou parcial ou diminuição dos seus preços de venda (§35). Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução do valor dos inventários deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido, a quantia da redução deve ser revertida, estando, contudo, limitada à redução original, de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido revisto (§39).

Os inventários que consistem na produção agrícola que uma entidade colheu dos seus ativos biológicos são mensurados inicialmente pelo seu justo valor menos os custos de vender no ponto de colheita, ou seja, pelo valor que são mensurados no momento da colheita, segundo as regras da NCP 11 (§27). Este justo valor passará, no âmbito da NCP 10, a constar como custo histórico, ou seja, custo de entrada no armazém, como matéria-prima ou produto acabado.

Na situação de os inventários serem detidos para distribuir sem contrapartida ou com uma contrapartida simbólica, os benefícios económicos ou potencial de serviço desses inventários não está diretamente relacionado com a sua capacidade de gerar influxos de caixa líquidos para a entidade, pelo que os inventários devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o custo de reposição corrente (§15 e §40). O custo de reposição corrente consiste no custo que a entidade suportaria para adquirir o ativo à data de relato.

Nos §§30 a 34 da NCP 10 prescrevem-se quais devem ser as fórmulas de custeio a aplicar aos inventários. Para bens que não sejam geralmente intermutáveis ou para bens ou serviços produzidos e desenvolvidos para projetos específicos, será utilizado o custo específico, ou seja, a atribuição dos custos deve ter origem na identificação específica dos seus custos individuais. Para bens que não seja possível identificar o custo específico, o critério a utilizar é o custo médio ponderado, em que o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no início de um período de relato e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante esse período. A norma admite a utilização de outras fórmulas de custeio, desde que devidamente fundamentado e atendendo a circunstâncias específicas da entidade.

Quando os inventários são vendidos, trocados ou distribuídos, a sua quantia escriturada deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respetivo rendimento é reconhecido ou, para o caso deste não existir, no período em que os bens forem distribuídos ou o respetivo serviço for prestado (§41).

Seguidamente apresentamos um breve resumo da contabilização dos inventários no âmbito do SNC-AP.

Quadro 4 - Quadro resumo: NCP 10 - Inventários

Aplicação	Reconhecimento Inicial	Mensuração Subsequente
Inventários, incluindo os produtos agrícolas	<p>Inicialmente o ativo deve ser reconhecido pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido.</p> <p>Os produtos agrícolas devem ser reconhecidos inicialmente pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, no momento da colheita, este passará a constar como custo de entrada em armazém.</p>	<p>-Método do custo específico;</p> <p>-Método do custo médio ponderado;</p> <p>-Podem ser usadas outras fórmulas de custeio desde que devidamente justificadas.</p>

Para aplicação da NCP 11 há que ter informação de um mercado ativo de produtos agrícolas, sendo que em Portugal a nível do setor agrícola existe um mercado com a valorização oficial tanto de animais como plantas, ao qual as entidades podem recorrer para obter valores de referência para mensurar os seus ativos. Esse mercado é o *SIMA – Sistema de Informação de Mercados Agrícolas*, criado pelo Decreto-Lei nº 91/85, de 1 de

abril, na dependência do Gabinete de Planeamento e Políticas do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, e tem como principal objetivo o acompanhamento dos mercados agrícolas, recolhendo para o efeito as cotações/preços dos produtos e a informação qualitativa ou quantitativa (quantidades, *stocks*, etc) necessária à caracterização das condições de escoamento dos produtos (Ramos, 2011).

Este sistema atua em dois mercados: os de produção e os abastecedores e grossistas, e tenta acompanhar vários sectores, nomeadamente: Frutos Frescos, Frutos Secos e Secados, Hortícolas, Flores e Folhagens, Azeite e Azeitona, Cortiça, Cereais, Girassol, Bovinos, Ovinos, Caprinos, Suínos, Aves e Ovos e Leite e Lacticínios⁴.

O SIMA tem como objetivo o acompanhamento do mercado de produtos agrícolas, recolhendo dados que permitam: informar os decisores políticos, que têm a missão de acompanhar as políticas de mercado (nacionais ou comunitárias); e informar o próprio mercado e os seus agentes, prestando um serviço público de ajuda à transparência do mercado⁴.

Este sistema oferece cotações oficiais que servem de referência para a determinação do justo valor deste tipo de ativos, mas são insuficientes na medida em que não abrangem todos os ativos biológicos e produtos agrícolas, não disponibilizando, por exemplo, a cotação de árvores.

Quando um ativo biológico for usado para pesquisa ou educação a NCP 11 remete-nos para a NCP 10 ou para a NCP 5, onde a contabilização seja mais apropriada (§4). Contudo, os ativos ao serem detidos por uma entidade com essa finalidade e ao serem detidos durante vários períodos de relato torna-se mais adequada a sua contabilização segundo as instruções da NCP 5. Assim, os ativos biológicos detidos com a finalidade de investigação e educação, são os chamados equipamentos biológicos enquadrados nesta norma (NCP 5).

Segundo o §10 estes ativos devem ser reconhecidos inicialmente pelo seu custo, que inclui: o seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não dedutíveis ou reembolsáveis sobre a compra, após dedução de descontos comerciais e abatimentos; quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas

⁴ <http://www.gpp.pt/index.php/sima/precos-de-produtos-agricolas>

condições necessárias para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão; e a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e da restauração do local em que está localizado, e que a entidade é obrigada a suportar quando o bem é adquirido, ou em resultado de ter usado o bem durante um determinado período para fins que não sejam produzir inventários durante esse período.

Na mensuração subsequente, após o reconhecimento como ativo, um bem do ativo fixo tangível deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (§33). No caso dos equipamentos biológicos o mais adequado na mensuração subsequente é o registo do ativo pelo seu custo menos quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

De forma resumida, no Quadro 5, apresentamos a contabilização para os ativos fixos tangíveis à luz do novo normativo.

Quadro 5 - Quadro resumo: NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis

Aplicação	Reconhecimento Inicial	Mensuração Subsequente
Ativos Fixos Tangíveis, incluindo os equipamentos biológicos.	Inicialmente o ativo deve ser reconhecido pelo seu custo.	Deve ser mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

No modelo de notas explicativas às demonstrações financeiras, constante da *NCP 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras*, é exigido que a entidade divulgue, no anexo, uma série de informação relativa aos ativos biológicos.

No que concerne aos ativos biológicos, a entidade deve divulgar o ganho ou perda global dos ativos biológicos e produtos agrícolas do período (nota 11.1) e deve descrever, quantitativa e narrativamente, os ativos biológicos que distinga entre ativos biológicos consumíveis e ativos biológicos de produção duradoura, e entre ativos biológicos detidos para venda e ativos biológicos detidos para distribuição gratuita ou com retribuição simbólica (ponto 11.2). É ainda exigida a divulgação dos métodos e pressupostos utilizados na determinação do justo valor utilizado para o reconhecimento dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas e, ainda, a divulgação do justo valor menos os custos estimados no

ponto de venda dos produtos agrícolas colhidos durante o período (ponto 11.4 e ponto 11.5).

Nos ativos biológicos em que o justo valor não puder ser mensurado com fiabilidade é imposta a divulgação da descrição desses ativos biológicos, uma explicação das razões para o justo valor não poder ser mensurado com fiabilidade e informação sobre os métodos e pressupostos utilizados no cálculo da imparidade (ponto 11.8). Nas situações em que o justo valor se tornou fiavelmente mensurado durante o período de relato, a entidade deve descrever os ativos em que tal aconteceu e apresentar uma explicação para o justo valor se ter tornado fiavelmente mensurado e quais os efeitos da alteração da política contabilística (ponto 11.10).

Relativamente aos inventários, é exigida a divulgação de informação sobre as políticas contabilísticas adotadas na mensuração de inventários, a quantia total registada de inventários e a quantia escriturada por classificações apropriadas à entidade, a quantia de inventários registada pelo justo valor menos custos de vender, a quantia da reversão de qualquer redução que seja reconhecida na demonstração dos resultados do período e as circunstâncias ou acontecimentos que levaram a essa reversão, a quantia de inventários reconhecida como gasto durante o período e a quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos (nota 10.1).

Nos anexos às demonstrações financeiras as entidades devem divulgar para os equipamentos biológicos, as bases de mensuração utilizadas, as vidas úteis e respetivas taxas de depreciação, a existência para cada classe de ativos (nota 5.1 e 5.2).

De forma a melhor comparar as formas de divulgação das diferentes normas apresentamos o Quadro 6.

Quadro 6 - Quadro comparativo dos requisitos de divulgação das diferentes normas

NCP 11 (Ativo Biológico e Produto Agrícola na Colheita)	NCP 10 (Produto Agrícola pós Colheita)	NCP 5 (Equipamentos Biológicos)
-Ganho ou perda global do período; -Descrever as distinções efetuadas entre ativos biológicos; -Métodos utilizados na determinação do justo valor; -Justo valor menos os custos estimados no ponto de venda dos produtos agrícolas colhidos durante o período;	-Quais as políticas contabilísticas adotadas na mensuração de inventários; -Quantia total de inventários registados; -Quantia escriturada por classificações apropriadas à entidade;	-Bases do critério de mensuração utilizados; -Vidas úteis de cada ativo; -Taxas de depreciação de cada ativo;

-Divulgar os ativos biológicos em que não foi possível a determinação fiável do justo valor, e os pressupostos utilizados na determinação do mesmo;	-Quantia da reversão de qualquer redução que seja reconhecida na demonstração dos resultados do período e as circunstâncias ou acontecimentos que levaram a essa reversão;	-A existência para cada classe de ativo.
-Quando o justo valor se tornou fiavelmente mensurado durante o período de relato, a entidade deve descrever os ativos em que tal aconteceu e apresentar uma explicação para o justo valor se ter tornado fiavelmente mensurado e quais os efeitos da alteração da política contabilística.	-Quantia de inventários reconhecida como gasto durante o período.	

3.4. Análise Comparativa

Com a revogação do POCP e dos planos setoriais e com a publicação do SNC-AP e a sua aplicação obrigatória, para todas as entidades públicas, a partir de 1 de janeiro de 2018, o tratamento contabilístico dos ativos biológicos vem sofrer alterações consideráveis, uma vez que no anterior normativo não existiam orientações específicas para o reconhecimento e mensuração deste tipo de ativos.

Desde logo, uma das principais alterações prende-se com a linguagem contabilística. Os critérios valorimétricos do POCP passam a ser os critérios de mensuração do SNC-AP, as provisões para depreciações de existências serão as perdas por imparidade em inventários, e os ativos até então designados por existências, passam a ser designados por inventários. Além disso, estes passam a incluir uma componente particular e individualizada, que são os inventários relacionados com a atividade agrícola, como o caso dos ativos biológicos que, devido às suas características particulares merecem um tratamento contabilístico diferenciado, abordado na NCP 11 ou na NCP 5 mediante o objetivo com que são detidos.

No POCP, um ativo é considerado uma existência se se inserir numa das categorias já mencionadas anteriormente, e só reconhecido se for possível a sua valorização. No SNC-AP, os critérios de reconhecimento são muito mais rigorosos. Primeiramente é necessário que o item cumpra a definição de ativo para que este seja reconhecido, e a mensuração seja obtida de forma fiável, é de salientar que este novo normativo se torna mais rigoroso pois apresenta uma estrutura concetual, que o anterior normativo, POCP, não tinha (§88 e § 89 da estrutura concetual). Em segundo lugar, deve cumprir os requisitos da cada norma, para que esta lhe possa ser aplicada.

No caso da NCP 10, esta apenas se aplica a produtos acabados ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade, a materiais consumíveis aguardando o seu uso no processo de produção, a bens comprados e detidos para venda, a bens comprados ou produzidos por uma entidade para distribuir a terceiros gratuitamente ou por um valor simbólico, e a bens particulares de entidades públicas, como munições, reservas estratégicas, reservas de moeda não colocada em circulação e produtos de serviços postais detidos para venda. Já a NCP 11 tem uma aplicação ainda mais restrita, só sendo aplicada na contabilização de todos os ativos biológicos ou produtos agrícolas no ponto de colheita, relacionados com a atividade agrícola, não incluindo os que estão relacionados com atividades como a pesquisa, a educação, o transporte, o entretenimento, a segurança e a ordem pública.

Relativamente à mensuração, o critério valorimétrico padrão adotado no POCP é o custo de aquisição ou o custo de produção, admitindo-se, contudo, a utilização do preço de mercado, quando este for inferior ao custo de aquisição ou o custo de produção. Particularmente, nem os produtos agrícolas nem os ativos biológicos tinham instruções específicas de reconhecimento e mensuração neste normativo. No SNC-AP, os inventários serão mensurados pela menor quantia entre o custo e o valor realizável líquido, ou em situações concretas, o valor de reposição corrente, no caso dos produtos agrícolas o seu custo inicial é o justo valor após o ponto de colheita, e os ativos biológicos pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda.

Apesar de diferentes terminologias, a quantia escriturada dos inventários em POCP e, futuramente, em SNC-AP, é, na sua essência, semelhante, uma vez que podemos considerar que o critério do custo, previsto no SNC-AP, corresponde ao custo de aquisição ou ao custo de produção, e que o valor realizável líquido corresponde ao preço de mercado. Em ambos os planos contabilísticos, o critério a utilizar efetivamente é o menor dos dois valores possíveis.

Atendendo à definição de cada critério, esta semelhança torna-se mais notória. Comparemos, para esse efeito, as definições de custo de aquisição e custo de produção com a definição de custo de SNC-AP. O POCP admite que o custo de aquisição corresponde à soma do preço de compra com os gastos suportados, direta ou indiretamente, para colocar o ativo no seu estado atual, e que o custo de produção engloba todos os custos

necessariamente suportados para o produzir e colocar o ativo no estado em que se encontra. Por seu lado, o SNC-AP articula o custo de aquisição e o custo de produção em apenas um critério, o custo. Este resulta do somatório de todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e condição atuais. Daqui se conclui que o SNC-AP vem englobar, num só critério, os critérios previstos no POCP e especificar que custos podem ser incluídos no custo dos inventários, quais os que nunca são incluídos e quais os que podem ser ou não incluídos, consoante a situação concreta.

Analisando as definições de preço de mercado e de valor realizável líquido também é possível encontrar correspondências entre elas. Em POCP, para os bens adquiridos para venda, o preço de mercado consiste no valor realizável líquido, ou seja, preço esperado de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e venda, enquanto no SNC-AP, o valor realizável líquido corresponde ao preço de venda estimado no decurso normal da atividade da entidade, deduzido dos custos estimados de acabamento e dos custos estimados necessários para realizar a venda, troca ou distribuição. É fácil constatar que ambos os conceitos incidem na mesma operação, a diferença entre o preço esperado de venda e os custos estimados de acabamento e venda.

As diferenças encontram-se na aplicação do preço de mercado para os bens adquiridos para a produção, que consiste no custo de reposição, ou seja, o custo que a entidade teria de suportar para substituir o bem nas mesmas condições, qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização, situação esta que não está prevista na NCP 10 do SNC-AP. Em sentido inverso, o SNC-AP prevê o típico caso de distribuição de inventários sem contrapartida ou com uma contrapartida simbólica, em que os inventários devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o custo de reposição corrente, uma vez que os benefícios económicos ou potencial de serviço desses inventários não está diretamente relacionado com a sua capacidade de gerar fluxos de caixa líquidos.

No tratamento contabilístico dos ativos relacionados com a atividade agrícola (ativos biológicos e produtos agrícolas deles extraídos) as alterações são consideráveis. No atual POCP não é reconhecida a existência de tais ativos, logo, não existe nenhuma orientação específica para a contabilização dos mesmos. Os ativos que apresentam as características para poderem ser classificados como ativos relacionados com a atividade

agrícola, no contexto do SNC-AP, são, atualmente, mensurados segundo as regras das existências ou, então, segundo as regras do imobilizado, para os ativos biológicos de produção. Com a aplicação do SNC-AP, os ativos relacionados com a atividade agrícola serão mensurados ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda ou de colheita, sempre que este seja possível de mensurar fiavelmente, prevendo-se que o valor contabilístico destes ativos se altere.

Os justos valores, como referido, podem ser obtidos através do SIMA, ainda que se antecipe que, nas administrações públicas portuguesas e dado o propósito da sua detenção, não sejam muitas as entidades públicas que detenham recursos efetivamente classificados como ativos biológicos no âmbito da NCP 11.

No que diz respeito às fórmulas de custeio de venda, troca ou distribuição dos inventários, o FIFO, o LIFO e o custo padrão, previsto no POCP, não serão contemplados diretamente no âmbito do SNC-AP, dado que apenas considera o custo específico e o custo médio ponderado, já previstos no POCP, outros critérios de mensuração podem vir a ser usados se devidamente justificados. As entidades públicas que utilizem um dos três critérios referenciados, terão de alterar essa política contabilística, podendo, contudo, continuar a sua utilização, tal como previsto na NCP 10, desde que devidamente fundamentada e atendendo a circunstâncias específicas da entidade.

Para finalizar, o SNC-AP vem exigir às entidades públicas que divulguem informação mais detalhada e mais justificadas, relativamente aos critérios contabilísticos usados e aos ativos controlados e às obrigações assumidas, com o objetivo de maior transparência de informação.

Quadro 7 - Quadro comparativo: POCP versus SNC-AP

	POCP		SNC-AP		
	Classe 3 (Existências)	Classe 4 (Imobilizados)	NCP 11 (Ativo Biológico e Produto Agrícola na Colheita)	NCP 10 (Produto Agrícola pós Colheita)	NCP 5 (Equipamentos Biológicos)
Reconhecimento	Custo de Aquisição	Custo de Aquisição	Inicialmente o ativo deve ser reconhecido pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda.	Inicialmente o ativo deve ser reconhecido pela quantia mais baixa entre o custo e o valor realizável líquido.	Inicialmente o ativo deve ser reconhecido pelo seu custo.
	Custo de Produção	Custo de Produção		Os produtos agrícolas devem ser reconhecidos inicialmente pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, no momento da colheita, este passará a constar como custo de entrada em armazém.	
Mensuração	-Quando há obsolescência, deterioração física parcial ou quebra de preços das existências ou que o seu custo de aquisição ou custo de produção das existências seja superior ao preço de mercado, o critério utilizado na sua valorização deve ser o preço de mercado;	A cada data do balanço, os ativos que tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objeto de amortização correspondente à diferença se for de prever que a redução desse valor seja permanente.	A cada data do balanço o ativo deve ser mensurado pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda.	-Método do custo específico; -Método do custo médio ponderado; -Podem ser usadas outras fórmulas de custeio desde que devidamente justificadas.	Deve ser mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.
	-As diferenças decorrentes da aplicação do critério preço de mercado devem ser expressas pela provisão para depreciação de existências.		No momento da colheita, o produto agrícola colhido do ativo biológico deve ser mensurado pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda.		

	POCP		SNC-AP		
	Classe 3 (Existências)	Classe 4 (Imobilizados)	NCP 11 (Ativo Biológico e Produto Agrícola na Colheita)	NCP 10 (Produto Agrícola pós Colheita)	NCP 5 (Equipamentos Biológicos)
Divulgação	No anexo às demonstrações financeiras as entidades devem indicar os critérios valorimétricos utilizados.	No anexo às demonstrações financeiras as entidades devem indicar os critérios valorimétricos utilizados.	<ul style="list-style-type: none"> -Ganho ou perda global do período; -Descrever as distinções efetuadas entre ativos biológicos; -Métodos utilizados na determinação do justo valor; -Justo valor menos os custos estimados no ponto de venda dos produtos agrícolas colhidos durante o período; -Divulgar os ativos biológicos em que não foi possível a determinação fiável do justo valor, e os pressupostos utilizados na determinação do mesmo; -Quando o justo valor se tornou fiavelmente mensurado durante o período de relato, a entidade deve descrever os ativos em que tal aconteceu e apresentar uma explicação para o justo valor se ter tornado fiavelmente mensurado e quais os efeitos da alteração da política contabilística. 	<ul style="list-style-type: none"> -Quais as políticas contabilísticas adotadas na mensuração de inventários; -Quantia total de inventários registados; -Quantia escriturada por classificações apropriadas à entidade; -Quantia da reversão de qualquer redução que seja reconhecida na demonstração dos resultados do período e as circunstâncias ou acontecimentos que levaram a essa reversão; -Quantia de inventários reconhecida como gasto durante o período. 	<ul style="list-style-type: none"> -Bases do critério de mensuração utilizados; -Vidas úteis de cada ativo; -Taxas de depreciação de cada ativo; -A existência para cada classe de ativo.

4. Estudo Empírico

4.1. Metodologia

A presente dissertação procede a uma comparação do tratamento contabilístico dos ativos biológicos em contexto POCP, mais concretamente no âmbito do POC-E, com o preconizado no SNC-AP, de forma a evidenciar diferenças, quer no reconhecimento quer na mensuração. No estudo empírico, para além de se evidenciarem as alterações que o SNC-AP trará às práticas atuais de reconhecimento e mensuração dos referidos ativos, pretende-se, também, averiguar se os recursos biológicos detidos pelas Escolas Superiores Agrárias, o universo em análise, devem efetivamente ser reconhecidos como ativos biológicos conforme a NCP 11, ou são antes equipamentos biológicos, enquadrados como AFT de acordo com a NCP 5.

Para concretização dos objetivos definidos (veja-se a Introdução), para além de termos aplicado um questionário de questões abertas a todas as entidades de ensino superior agrário do país, selecionámos duas a título de estudos de caso, a fim de completarmos e aprofundarmos a nossa análise.

Podemos afirmar que esta investigação não segue só um tipo de abordagem, mas sim é o resultado da combinação de dois tipos: investigação positivista e investigação crítica. Assim, é uma investigação positivista, pois a sua principal preocupação é descrever a realidade, assumindo que pode ser “descrita através de propriedades que podem ser medidas, sendo estas independentes do investigador e dos seus instrumentos de medida” (Vieira *et al.*, 2012). Com efeito, nesta dissertação procedemos a um levantamento das práticas atuais de reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos nas ESA. Por outro lado, pretende-se analisar a introdução do novo normativo, de forma a melhor prever e controlar os fenómenos (Vieira *et al.*, 2012).

Esta investigação para além de ser positivista também tem uma vertente crítica, na medida em que ao analisar essas mesmas práticas e perceber se são as mais corretas, o investigador sugere aquelas que deverão ser aplicadas e a forma mais adequada de o fazer.

De acordo com o tipo de investigação interpretativa, a metodologia seguida é uma metodologia qualitativa, envolvendo um estudo empírico da realidade. O resultado desta investigação produz uma descrição, usualmente narrativa, de situações concretas (Vieira *et al.*, 2012). Inicialmente, este tipo de metodologia surgiu e foi concebido no âmbito das

ciências sociais e dos seus estudos aos fenómenos sociais. Sabe-se que a contabilidade é uma ciência em constante transformação, pois tem o poder de adaptação ao ambiente em que atua; por isso, está enquadrada como ciência social (Santos & Almeida, 2012).

Segundo Vieira, *et al.* (2012), na investigação qualitativa existe uma maior preocupação com a análise e a explicação dos fenómenos em profundidade e uma ênfase menor na identificação de padrões, tendências e correlações dos mesmos a um nível de análise mais geral, apesar de neste trabalho, termos identificado práticas numa análise geral a todas as escolas agrárias. Embora este tipo de investigação recorra, por vezes, a dados quantitativos, as análises estatísticas não se encontram entre os seus métodos fundamentais porque a generalização estatística não proporciona explicações para os casos específicos.

A metodologia qualitativa permite analisar, compreender e interpretar as práticas contabilísticas, atendendo a um contexto organizacional no qual este tipo de práticas são aplicadas. Este tipo de abordagem, normalmente, torna-se mais rica e detalhada que a investigação quantitativa. Para um investigador qualitativo, o processo de análise dos elementos recolhidos não se baseia no domínio da técnica estatística, mas sim na sua capacidade em analisar a evidência seguindo procedimentos mais ou menos estabelecidos e em articulá-la com a teoria adotada no estudo (Vieira *et al.*, 2012). Tal como foi realizado nesta investigação, pois não foram recolhidos dados para serem analisados segundo técnicas estatísticas, mas sim para percebê-los e articulá-los de acordo com os objetivos em estudo.

Assim, para melhor compreender as práticas contabilísticas atuais das entidades em estudo foram utilizados vários métodos de recolha de dados – questionários, entrevistas e análise documental; como método de análise de dados foi utilizado a análise de conteúdos. A utilização de mais do que um método num mesmo estudo pode ser muito relevante uma vez que permite a triangularização da informação (Vieira *et al.*, 2012).

4.2. Recolha e análise da informação

Os métodos de recolha de dados são técnicas de pesquisa que permitem análises específicas de acordo com a metodologia seguida pelo estudo em causa (Vieira *et al.*, 2012).

Na presente investigação, numa primeira fase, foram enviados questionários a todas as entidades que incluem o ensino agrário no país, num total de 12.

O questionário, apresentado no Anexo I, consiste em seis questões abertas, contruídas a partir do guião da entrevista, procurando direcionar as respostas para as questões de investigação estabelecidas. Optou-se por questões abertas pois são as que permitem obter uma maior descrição nas respostas obtidas, podendo o inquirido explicar-se melhor e clarificar a sua resposta, pois este tema não é fácil de se questionar em respostas curtas ou fechadas.

O recurso a questionários garante uma mais fácil abrangência de um universo extenso e sobretudo disperso geograficamente, como o em análise, além de assegurar comparabilidade e consistência das questões colocadas (Vieira *et al.*, 2012). Porém, o facto de serem questionários respondidos por escrito (via link do *google docs* enviado por e-mail), e com questões abertas, limitou a explicação de certos assuntos por parte dos inquiridos, o que suscitou algumas dúvidas aquando da análise dos mesmos. Por isso, houve necessidade de contactar posteriormente com a maioria das escolas inquiridas via telefone (processo de *follow-up*), de forma a esclarecer algumas dúvidas e clarificar algumas respostas. Os questionários acima referidos foram enviados nos meses de abril e maio do presente ano. Os telefonemas estes foram efetuados durante o mês de junho.

De forma a complementar a informação obtida nos questionários e tendo em conta que, como ficou claro no capítulo 2, existe pouca literatura sobre o tema em causa, recorreu-se à realização de dois estudos de caso. Normalmente os estudos de caso são usados onde o conhecimento existente é insuficiente para apoiar o estabelecimento de questões causais e quando o fenómeno não pode ser estudado fora do contexto onde naturalmente ocorre (Vieira *et al.*, 2012). É defendido que os estudos de caso são particularmente apropriados em áreas onde a teoria ainda não é muito desenvolvida (Ryan *et al.*, 2002).

O estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno no seu ambiente real, quando as fronteiras entre o fenómeno e o seu contexto não são evidentes, e na qual se utilizam múltiplas fontes de evidência (Yin, 2003). Os estudos de caso tornaram-se cada vez mais comuns na investigação em contabilidade, e estão cada vez a

ganhar mais aceitação como método de pesquisa apropriado, dado oferecem a possibilidade de perceber a natureza da contabilidade (Ryan *et al.*, 2002).

São vários os tipos de estudos de caso que podemos identificar, apesar de a sua distinção não ser muito clara, são eles estudos de caso: descritivos, ilustrativos, experimentais, exploratórios e explanatórios. Corroborando com as definições dadas por Vieira *et al.* (2012) Ryan *et al.* (2002) e Yan (2003), o estudo de caso mais apropriado para esta investigação é o estudo de caso descritivo, pois estes estudos descrevem os sistemas de contabilidade, técnicas e procedimentos usados na prática. Um determinado número de entidades é selecionado com o objetivo de descrever diversos sistemas e práticas de contabilidade, ou com o objetivo de descrever uma dada técnica que foi adotada por diversas empresas. É útil na exploração do uso de técnicas e práticas contabilísticas tradicionais ou mais modernas. Os estudos de caso desta investigação procuram explorar as práticas atuais e futuras no que concerne ao reconhecimento, mensuração e divulgação dos recursos biológicos.

As entidades escolhidas para os estudos de caso foram a Escola Superior Agrária do Instituto Politécnico de Bragança e a Escola Superior Agrária do Instituto Politécnico de Coimbra, porque para além de terem sido as primeiras a entrarem oficialmente em funcionamento, são das escolas mais relevantes a nível do ensino agrário nacional, tal como verificámos ao longo da nossa investigação em diversos sites e literatura.

Os estudos de caso basearam-se na realização de entrevistas semiestruturadas, onde, conforme Vieira *et al.* (2012), se procurou desencadear um processo de geração de informação, com o objetivo de compreender em profundidade determinado fenómeno, neste caso contabilístico, tendo por base as experiências dos entrevistados. Estas entrevistas foram preparadas tendo em conta as questões de investigação, construindo um guião de entrevista (Anexo II) da forma mais simples e clara, para obter as respostas mais concretas ao pretendido. Os entrevistados foram escolhidos tendo em conta o objetivo desta dissertação, pelo que se procurou alguém dentro da divisão financeira/contabilística das Escolas Superiores Agrárias, preferencialmente os dirigentes dessas mesmas divisões, dado serem estes que teriam mais informação e melhor saberiam esclarecer as dúvidas.

De forma a melhor antecipar as alterações causadas pela introdução do novo normativo SNC-AP, foi ainda solicitado às entidades a cedência das contas (particularmente

as demonstrações financeiras e respetivo anexo) do último ano disponível, i.e., 2016, sobretudo em casos em que não estavam disponíveis no *site* oficial ou quando se procurava informação mais detalhada.

A informação documental é muitas vezes utilizada para contextualizar, clarificar ou mesmo verificar a informação gerada por outros métodos, nomeadamente pela entrevista (Vieira *et al.*, 2012).

Após esta recolha de dados, através dos questionários, e dos estudos de caso com as entrevistas e ainda a análise de documentos, foi necessária uma análise de conteúdos adequada de forma a examinar melhor toda a informação recolhida, sem perder nenhum dado relevante para a investigação.

Segundo Hsieh & Shannon (2005) consideram a análise de conteúdos como um método flexível para analisar dados de texto, sendo que este tipo de análise varia consoante os interesses teóricos e substantivos do próprio investigador e com o problema em estudo. A análise de conteúdos qualitativa⁵ é um dos inúmeros métodos de pesquisa utilizados para analisar dados de texto.

Tendo em conta que a metodologia adotada neste trabalho, como referido, é uma metodologia qualitativa, a análise de conteúdos qualitativa é a que se mais adequa aos dados recolhidos, pois esta não se foca só simplesmente em contagem de palavras ou termos, mas sim tem o objetivo de classificar grandes quantidade de texto, no nosso caso as respostas obtidas quer por questionário que por entrevista, agrupando da forma mais adequada, de acordo com os significados e objetivos previamente estabelecidos, nomeadamente, os tipos de recursos biológicos, as práticas de reconhecimento e mensuração usadas pelas entidades. Nesta investigação não foi necessária a utilização de qualquer software para análise de conteúdos dado a amostra não ser muita extensa, tal como a quantidade de questionários e entrevistas não o justificam, sendo possível fazê-lo manualmente.

Segundo Hsieh & Shannon (2005), o objetivo de uma abordagem direcionada à análise de conteúdo é validar ou ampliar conceitualmente uma teoria. Se os dados forem

⁵ Outros métodos incluem, por exemplo: pesquisa histórica, etnografia, fenomenologia, e teoria fundamentada (Hsieh & Shannon, 2005).

recolhidos principalmente através de entrevistas, uma questão aberta pode por vezes ser usada, seguida de perguntas direcionadas sobre as categorias predeterminadas (Hsieh & Shannon, 2005). Nesta investigação, este tipo de abordagem tornou-se mais apropriada pois partindo de categorias previamente estabelecidas, como por exemplo, ativos biológicos e qual o seu uso, o reconhecimento e mensuração feito pela entidade, foi possível pesquisar nas respostas obtidas os dados que pretendíamos e agrupá-los de melhor forma para uma posterior análise.

O Quadro 8 procura, a título de síntese, relacionar a informação procurada através os instrumentos de recolha de dados, com as questões de investigação a que este trabalho procura responder.

Quadro 8 – Quadro comparativo entre questões de investigação, questionários e entrevistas

Questões de Investigação	Questionário	Entrevista
1. Existirão verdadeiros ativos biológicos nas entidades públicas?	3. Que tipo de inventários e, em particular, que tipo de ativos biológicos a sua entidade detém ou controla?	1. Que tipo de inventários e, em particular, que tipo de ativos biológicos a entidade (nomeadamente na Escola Agrária) detém ou controla?
	4. Relativamente aos ativos referidos que tipo de uso é-lhes dado pela entidade?	2. Relativamente aos ativos referidos que tipo de uso é-lhes dado pela entidade? São ativos detidos/produzidos para venda ou o seu principal objetivo é a educação dos vossos alunos?
2. Quais os atuais procedimentos na prática para o reconhecimento e mensuração dos animais e plantas vivos nas entidades em análise?	5. No normativo atual, reconhece os ativos biológicos nas vossas contas? Se sim, como os reconhece (em que classe/conta)?	3. No normativo atual, reconhece os ativos biológicos? Se sim, como os reconhece (em que classe/conta)?
	6. No caso dos ativos detidos para a educação dos vossos alunos, estes são reconhecidos? Se sim, como os reconhece (em que classe/conta)?	4. Qual é o critério valorimétrico (de mensuração) utilizado atualmente na contabilização de cada ativo, ou grupo destes ativos, com especial referência aos biológicos?
	7. Qual é o critério valorimétrico (de mensuração) utilizado atualmente na contabilização de cada ativo, ou grupo destes ativos, com especial referência aos biológicos?	
3. À luz do novo normativo, qual o reconhecimento e mensuração mais adequados dos animais e plantas vivos nas entidades do setor público, tomando como referência as entidades em análise?	8. Já teve oportunidade de analisar o tratamento contabilístico (reconhecimento e mensuração) dos inventários e ativos biológicos preconizado no SNC-AP?	5. Já teve oportunidade de analisar o tratamento contabilístico (reconhecimento e mensuração) dos inventários e ativos biológicos preconizado no SNC-AP? Qual pensa ser as principais mudanças no reconhecimento e mensuração destes ativos à luz do novo normativo?
	9. Qual pensa ser as principais mudanças no reconhecimento e mensuração destes ativos à luz do novo normativo?	
4. Tomando como referência as entidades em análise, quais as consequências nas suas demonstrações financeiras decorrentes da aplicação do normativo SNC-AP, no que concerne ao reconhecimento, mensuração e divulgação de animais e plantas vivos?	10. No seu entender, qual o impacto que esta nova forma de reconhecimento e mensuração deste tipo de ativos, terá nas vossas demonstrações financeiras?	6. No seu entender, qual o impacto que esta nova forma de reconhecimento e mensuração deste tipo de ativos, terá nas vossas demonstrações financeiras?

Tal como se pode verificar no Quadro 8, existe bastante similaridade entre as perguntas dos questionários e as perguntas das entrevistas. Isto deve-se ao facto de ter sido realizado, primeiramente, questionários ao Instituto Politécnico de Coimbra (IPC) e ao Instituto Politécnico de Bragança (IPB), partindo, posteriormente, para entrevistas nestas mesmas entidades, devido aos motivos suprarreferidos. Seguidamente foram enviados questionários para as restantes Escolas Superiores Agrárias (ESA).

De forma a melhor responder à questão de investigação número 3, foram combinadas várias respostas, entre elas, as respostas obtidas nas perguntas de questionário e entrevista indicadas no Quadro 8, as respostas obtidas nas questões de investigação anteriores e ainda recorremos aos normativos abordados na parte teórica desta investigação.

Relativamente à questão de investigação número 4, para além de recorrermos à análise das respostas às perguntas indicadas no Quadro 8, recorremos à análise documental, nomeadamente das contas das ESA de forma a simular o impacto da adoção do novo normativo nas contas destas entidades.

4.3. Enquadramento do universo em estudo

Tendo em conta que este estudo incide sobre o ensino agrário em Portugal, nomeadamente as escolas agrárias, torna-se importante fazer uma breve descrição da evolução histórica das mesmas, destacando alguns dos períodos mais relevantes.

O ensino agrícola em Portugal foi instituído no reinado de D. Maria II em 1852, por um Decreto de 16 de dezembro. Este decreto estabelecia três níveis organizados de ensino. O primeiro exigia a execução de trabalhos práticos, elaborados nas “quintas ensino”. O segundo nível consistia num ensino essencialmente teórico-prático que seria administrado nas designadas Escolas Regionais de Agricultura, criadas para o efeito no ano de 1855 (Ribeiro, 2005). Estas escolas foram criadas na Bemposta em Lisboa, Évora e Viseu. Posteriormente, a Escola de Viseu foi transferida para Coimbra, e em 1862 é extinta a Escola da Bemposta e criada em sua substituição a Escola de Sintra, cujo funcionamento foi arrendado por trinta anos à Quinta da Granja, propriedade de Marquês de Pombal. Foi nesta escola que foram criados os primeiros cursos de regentes agrícolas e florestais. O terceiro nível, referia-se ao ensino superior, mais especializado em aprofundamento de

conhecimentos, sendo este apenas era lecionado no Instituto Agrícola localizado em Lisboa também criado em 1855 (Ribeiro, 2005).

Em 1869 a Escola Regional de Agricultura de Coimbra foi extinta, mas, em 1887, a então Escola Central de Agricultura de Sintra foi transferida para Coimbra, sendo instalada na Quinta do Bispo, e designada por Escola Prática de Agricultura. Em 1892, a escola muda a denominação para Escola Central de Agricultura, e posteriormente, com uma nova reforma do ensino feita por Elvino de Brito, é novamente alterada para Escola Nacional de Agricultura mantendo esta designação até 1911, altura em que é aprovada a organização do ensino médio, com cursos com duração de 6 anos. Esta estrutura pedagógica foi alterada em 1919, passando a ter 7 anos de duração (Ribeiro, 2005).

Desta forma, iniciou-se no país o curso de Regente Agrícola, que em 1919 passou a designar-se por Engenheiro Agrícola e em 1920 por Agricultor Diplomado, retomando em 1931 a sua original designação de Regente Agrícola, passando, assim, as escolas a depender da Direção Geral do Ensino Superior (Ribeiro, 2005).

Segundo Ribeiro (2005), o ensino superior politécnico foi criado para satisfazer a necessidade no país de um ensino de natureza essencialmente prática, com o objetivo de capacitar os indivíduos para o exercício de tarefas de natureza empresarial.

Após a revolução do 25 de abril de 74, em 1976, o curso de Regente Agrícola foi extinto, e foram as Escolas de Coimbra e Santarém transformadas em Escolas Superiores Agrárias. Em 1979 foi criada a rede de escolas do Instituto Politécnico. Nesse mesmo ano, as primeiras escolas agrárias a iniciar funcionamento foram as escolas superiores agrárias de Coimbra e de Bragança, que constituem os estudos de caso desta dissertação. Posteriormente foram criadas a Escola Superior Agrária de Santarém em 1981, a Escola Superior Agrária de Castelo Branco em 1982 e a Escola Superior Agrária de Ponte de Lima em 1985. No ano de 1994 abriam as últimas escolas agrárias, em Viseu, Beja e Portalegre (Escola Superior Agrária de Elvas). A escola de Évora, também extinta, veio a ser integrada com a sua exploração agrícola na Universidade de Évora. Os cursos a serem lecionadas nestas instituições, tinham a duração de 3 anos e os primeiros a funcionar, formalmente, foram os bacharelatos de produção animal e agrícola no ano letivo de 1982 nas escolas agrárias de Coimbra e Santarém. No entanto, funcionavam já os cursos de produção

animal, agrícola e florestal no então Instituto Politécnico de Vila Real que havia iniciado a sua atividade em 24 de outubro de 1974 (Ribeiro, 2005).

Atualmente, o ensino agrário encontra-se dividido entre ensino universitário e ensino politécnico, existindo 14 instituições no total: 6 são universitárias (Universidade de Évora, Universidade do Algarve, Instituto Superior de Agronomia da Universidade de Lisboa, Faculdade de Ciências da Universidade de Porto, Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro e Universidade dos Açores) e 8 politécnicas (ESA do Instituto Politécnico de Beja, ESA do Instituto Politécnico de Bragança, ESA do Instituto Politécnico de Castelo Branco, ESA do Instituto Politécnico de Coimbra, ESA de Elvas do Instituto Politécnico de Portalegre, ESA do Instituto Politécnico de Santarém, ESA de Ponte de Lima do Instituto Politécnico de Viana do Castelo, ESA do Instituto Politécnico de Viseu).

Desde logo pensámos que de maior interesse para o nosso estudo seriam as instituições politécnicas, mas, antecipando que o ensino universitário é dedicado ao estudo das ciências agrárias na sua vertente mais teórica, não possuindo a vertente prática, questionámos algumas das universidades na tentativa de verificar essa mesma situação. Porém duas universidades imediatamente indicaram não estar disponíveis para colaborar: o Instituto Superior de Agronomia de Lisboa e a Universidade dos Açores. Relativamente à Universidade do Algarve, e à Faculdade de Ciências da Universidade do Porto, não entrámos em contacto, pois analisando as informações disponíveis *on-line* destas mesmas instituições, verificou-se que as mesmas possuíam uma oferta letiva mais direcionada à vertente teórica das ciências agrícolas.

Ainda assim, avançámos com as outras duas: a Universidade de Évora, pois incorporou a Escola Agrária de Évora; a Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro, pois o Instituto Politécnico de Vila Real foi transformado em Universidade.

No decorrer do processo de investigação foram enviados questionários para as instituições acima referidas, obtendo resposta de 10 das 12 instituições, finalmente contactadas.

O Quadro 9 apresenta uma breve caracterização das mesmas, com particular enfoque nas escolas agrárias.

Quadro 9 - Breve história das Escolas Superiores Agrárias

Entidade	História
IPCB⁶	Iniciou funções em outubro de 1980. Em 1982, foi inaugurada a Escola Superior Agrária, que se encontra instalada na Quinta da Sr. ^a de Mércules que dispõe, entre outros espaços e equipamentos, de um Jardim Botânico, Estufas, Anfiteatro e Parque de Máquinas.
IPBeja⁷	O Instituto Politécnico de Beja e as suas Escolas, que num primeiro momento o integraram, foi criado pelo Decreto Lei nº 513-T/79 de 26 de dezembro. A Escola Superior Agrária integra desde o seu início o Instituto Politécnico de Beja, embora a sua criação datasse de 1979 e o arranque dos primeiros cursos estivesse previsto para 1984.
IPB⁸	Este instituto foi fundado em 1983. A Escola Superior Agrária de Bragança foi inaugurada em 1983, porém as atividades letivas só se iniciaram no ano letivo de 1986/87, esta instituição dispõe de infraestruturas pedagógico-científicas; agropecuária e de apoio aos trabalhos de campo, numa área total de construção de 11.903m ²
IPC⁹	O Instituto Politécnico de Coimbra foi criado em 1979, apesar da sua história recente, o IPC herdou a tradição e a experiência de importantes escolas, que passaram a integrá-lo, sendo uma delas a ESAC. O início da história da ESAC remete-nos para o ano de 1855, no entanto só a partir de 1985 integrou o IPC. É de salientar que a exploração agropecuária desta escola gere uma superfície total de cerca de 140 hectares.
IPP¹⁰	O Instituto Politécnico de Portalegre foi legalmente em 1980, construído sempre em parceria com muitas pessoas e entidades. A Escola Superior Agrária de Elvas situa-se em Elvas, no antigo Quartel do Trem.
IPS¹¹	Este instituto foi criado, em 26 de dezembro de 1979, pelo Decreto Lei nº 513 T/79. No início, compreendia a Escola Superior Agrária de Santarém, esta escola possui uma escola de equitação, e uma exploração agropecuária que é constituída por uma série de unidades pecuárias que servem de apoio ao ensino, às linhas de trabalho que desenvolve, e à comunidade.
IPVC¹²	O Instituto Politécnico de Viana do Castelo foi criado em 1980 pelo Decreto-Lei nº 303/80, de 16 de agosto. A Escola Superior Agrária, criada em 1985 pelo Decreto do Governo nº 46/85, de 22 de novembro. A ESA dispõe de vários laboratórios,

⁶ Informação obtida a 26 de maio em <http://www.ipcb.pt>

⁷ Informação obtida a 26 de maio em <http://www.ipbeja.pt>

⁸ Informação obtida a 26 de maio em <http://portal3.ipb.pt>

⁹ Informação obtida a 26 de maio em <http://www.ipc.pt>

¹⁰ Informação obtida a 26 de maio em <http://www.ipportalegre.pt>

¹¹ Informação obtida a 26 de maio em <http://www.ipsantarem.pt>

¹² Informação obtida a 26 de maio em <http://www.ipvc.pt>

Entidade	História
	equipamentos de engenharia e uma exploração agrícola que integra diversas infraestruturas e uma riqueza de património natural e edificado, que permitem desenvolver atividades de carácter técnico-científico e recreativo.
IPV ¹³	O Instituto Politécnico de Viseu, criado pelo Decreto-Lei n.º 513-T/79, de 26 de dezembro, é composto por cinco escolas superiores. A Escola Superior Agrária de Viseu, criada em 19 de dezembro de 1994 (DL n.º 304/94), para além das normais atividades letivas, esta escola dispõe de diversos departamentos tais como: departamento de ecologia e agricultura sustentável, departamento de indústrias alimentares e departamento zootecnia, engenharia rural e veterinária.
UE ¹⁴	A Universidade de Évora foi a segunda universidade a ser fundada em Portugal, após a fundação da Universidade de Coimbra. Nesta universidade podemos encontrar a vertente agrária, nomeadamente, nos departamentos de medicina veterinária e de zootecnia. É de salientar que esta entidade possui um hospital veterinário e ainda herdades experimentais com diversas vertentes.
UTAD ¹⁵	A Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro nasceu, com tal estatuto, em 1986, embora no seu historial credite também toda uma valiosa herança colhida no antigo Instituto Politécnico de Vila Real, que em 1973 foi criado nesta cidade. Esta universidade possui duas valências educacionais, de natureza universitária e de natureza politécnica. As escolas de natureza universitária são unidades orgânicas dirigidas à realização continuada das tarefas de ensino, de investigação, de transferência de ciência e de tecnologia, de difusão de cultura e de prestação de serviços especializados, entre as quais a Escola de Ciências Agrárias e Veterinárias.

Tal como já foi referido, foram enviados questionários via *e-mail* para todas as escolas referidas no Quadro 9. No entanto, de forma a esclarecer algumas respostas pouco claras e a completar outras, contactámos posteriormente por telefone novamente os chefes da divisão financeira, pois foram estes que responderam aos inquéritos.

Foram posteriormente realizados dois estudos de caso, como referido, de forma a melhor clarificar o tema em investigação, em duas Escolas Superiores Agrárias – a Escola Superior Agrária de Coimbra e a Escola Superior Agrária de Bragança.

¹³ Informação obtida a 26 de maio em <http://www.ipv.pt>

¹⁴ Informação obtida a 26 de maio em <http://www.uevora.pt>

¹⁵ Informação obtida a 26 de maio em <http://www.utad.pt>

4.4. Caracterização dos casos

Nesta secção são apresentadas as instituições sobre as quais incidem os estudos de caso, de forma a perceber um pouco melhor a sua evolução histórica e o seu enquadramento no panorama nacional.

O Instituto Politécnico de Bragança é uma instituição pública de ensino superior que tem por missão a criação, transmissão e difusão do conhecimento técnico-científico e do saber de natureza profissional, através da articulação do estudo, do ensino, da investigação orientada e do desenvolvimento experimental. O IPB integra a rede europeia de Universidades de Ciências Aplicadas (*European Network for Universities of Applied Sciences, UASNET*), cujos objetivos incluem a transferência de competências profissionais e a integração da investigação aplicada na sua missão educativa a nível profissional e tecnológico.

Este instituto foi fundado em 1983, e é constituído por cinco escolas; quatro no Campus de Bragança e uma em Mirandela: Escola Superior Agrária de Bragança; Escola Superior de Comunicação, Administração e Turismo de Mirandela; Escola Superior de Educação de Bragança; Escola Superior de Saúde de Bragança; Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Bragança.

A Escola Superior Agrária de Bragança (ESAB) foi inaugurada em 1983, porém as atividades letivas só se iniciaram no ano letivo de 1986/87. Esta instituição dispõe de infraestruturas pedagógico-científicas; agropecuária e de apoio aos trabalhos de campo, numa área total de construção de 11.903m². As infraestruturas agropecuárias e de apoio aos trabalhos de campo ocupam uma superfície total de 5.652,5 m², repartida pelas várias Unidades de Experimentação Agropecuária: a Quinta de Santa Apolónia; a Quinta do Pinheiro Manso; a Quinta do Paulão.

A ESAB ministra cursos distribuídos em três níveis de formação: Cursos de Especialização Tecnológica; Cursos de Licenciatura e Cursos de Mestrado.

Nesta entidade para além da resposta ao questionário, foi realizada uma entrevista presencial ao Diretor da Contabilidade do IPB, no dia 12 de junho, com duração de cerca de hora e meia, onde foi possível perceber melhor o funcionamento da escola e as práticas contabilísticas que aí executam.

O Instituto Politécnico de Coimbra foi criado em 1979, no contexto da implementação do ensino politécnico em Portugal. Apesar da sua história recente, o IPC herdou a tradição e a experiência de importantes escolas, que passaram a integrá-lo e que contribuem para que possa afirmar-se hoje como uma das mais importantes instituições de ensino superior público em Portugal.

Atualmente, constituem o Instituto Politécnico de Coimbra seis unidades de ensino: Escola Superior Agrária de Coimbra (ESAC), Escola Superior de Educação de Coimbra, Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Oliveira do Hospital, Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra e Instituto Superior de Engenharia de Coimbra.

O início da história da ESAC remete-nos para o ano de 1855, tal como referido anteriormente, no entanto só a partir de 1985 integrou o Instituto Politécnico de Coimbra.

A ESAC leciona no âmbito das tecnologias, das ciências e engenharias agrárias e afins e do turismo e lazer, competindo-lhe, nomeadamente: formar profissionais qualificados, com elevado nível de exigência nos aspetos tecnológico, científico, profissional e cultural; ministrar cursos conducentes à obtenção dos graus de ensino superior de 1.º e 2.º ciclo, pós-graduações e Cursos de Especialização Tecnológica (CET's); lecionar cursos de curta duração e emitir os respetivos certificados e diplomas; realizar atividades de investigação integradas, preferencialmente, em centros de investigação; prestar serviços à comunidade, tendo em vista uma valorização recíproca; promover o intercâmbio com instituições convergentes, nacionais e estrangeiras e contribuir, no âmbito das suas atividades, para a cooperação internacional e para o encontro entre povos e comunidades. É de salientar que a exploração agropecuária gere uma superfície total de cerca de 140 hectares. De forma a melhor perceber o funcionamento da ESAC e as práticas contabilísticas atualmente adotadas no IPC, foi realizada uma entrevista à chefe da Divisão do Departamento de Gestão Financeira do IPC, no dia 19 de junho com duração de cerca de 1 hora.

4.5. Apresentação e análise dos resultados

4.5.1. Ativos biológicos detidos pelas escolas agrárias

Para iniciar esta investigação, começamos por perceber que tipo de ativos as escolas agrárias atualmente detêm, e qual o principal uso que lhes é dado. Como discutido no capítulo 2, a classificação destes ativos em equipamentos biológicos ou ativos biológicos depende do principal propósito com que são detidos, i.e., do uso que a entidade faz desses ativos. Muitas vezes, os propósitos com que são detidos podem ser vários (e.g. apoio ao ensino e investigação, mas também venda, ainda que a preços simbólicos), sendo exigido julgamento para se avaliar o propósito principal ou “uso maioritário” e, assim, enquadrá-los na norma correta, procedendo ao reconhecimento e mensuração mais adequados.

No Quadro 10 podemos verificar quais os animais e plantas que cada escola possui, identificando o uso dado pelas mesmas. Estes resultados foram obtidos essencialmente através da análise das respostas às questões 3 e 4 do questionário realizado às entidades.

Quadro 10 - Ativos detidos pelas entidades analisadas

Entidade	Tipo de Ativos	Uso dado
IP de Castelo Branco	<ul style="list-style-type: none">Animais:<ul style="list-style-type: none">-Vacarias (vacas em produção, vacas secas, novilhas gestantes/para cobrição, vitelas para recria);-Novilhos;-Ovil;-Cavalos;-Suinicultura.Plantas:<ul style="list-style-type: none">-Estufas de horticultura e floricultura;-Pomares;-Olival;-Vinha (experimental);-Parque Botânico;-Arboreto;-Viveiro florestal.	Uso maioritário é para a educação e investigação dos alunos, apesar de existir venda de alguns animais e produtos agrícolas a preços simbólicos, mas sem materialidade para a entidade.
IP de Beja	<ul style="list-style-type: none">Animais;Plantas.	Ativos detidos para educação e investigação dos alunos, apesar de realizarem vendas a preços simbólicos de alguns animais e produtos agrícolas, mas sem materialidade.

Entidade	Tipo de Ativos	Uso dado
IP de Bragança	<ul style="list-style-type: none"> Animais: <ul style="list-style-type: none"> -Animais reprodutores; -Ovelhas; -Cabras. Plantas: <ul style="list-style-type: none"> -Estufas e viveiros; -Árvores de fruto. 	Nas estufas e viveiros o principal objetivo é a venda ao exterior a preços de mercado. As restantes plantas e animais são usados para a educação e investigação dos alunos, existindo esporadicamente a venda de animais reprodutores e de produtos agrícolas a preços simbólicos.
IP de Coimbra	<ul style="list-style-type: none"> Animais: <ul style="list-style-type: none"> -Coelhos à cobrição, coelhos em engorda -Galinhas raça preta, galinhas raça vermelha; -Frangos; -Cavalos; -Vacas; -Porcos; -Ovelhas. Plantas: <ul style="list-style-type: none"> -Árvores de fruto; -Vinhas; -Estufas; -Floresta. 	Coelhos, frangos e porcos o principal objetivo é a venda a preços de mercado. Os restantes animais e plantas o principal objetivo é para a educação e investigação dos alunos.
IP de Portalegre	<ul style="list-style-type: none"> Animais: <ul style="list-style-type: none"> -Cavalos; -Outros. Plantas. 	Ativos detidos para educação e investigação dos alunos.
IP de Santarém	<ul style="list-style-type: none"> Animais: <ul style="list-style-type: none"> -Núcleo de bovinos de leite; -Núcleo de equinos; -Núcleo de monogástricos (suínos, aves, leporídeos); -Núcleo de pequenos ruminantes (ovinos, caprinos). Plantas: <ul style="list-style-type: none"> -Vinha; -Árvores de fruto. 	O principal objetivo é para a educação e investigação dos alunos, apesar de venderem uvas e alguns animais vivos a preços simbólicos, mas sem materialidade para a entidade.
IP de Viana do Castelo	<ul style="list-style-type: none"> Animais Plantas 	Ativos detidos para a educação dos alunos; a venda acontece muito esporadicamente a preços simbólicos.
IP de Viseu	<ul style="list-style-type: none"> Animais: <ul style="list-style-type: none"> -Vacas; -Cabras; -Cães; -Ovelhas; -Galinhas; -Coelhos. Plantas. 	Apesar de venderem os produtos agrícolas a preços simbólicos, o principal uso, tanto dos animais como das plantas, é para a educação e investigação dos alunos.
Universidade de Évora	<ul style="list-style-type: none"> Animais 	Ativos detidos para educação e investigação dos alunos.

Entidade	Tipo de Ativos	Uso dado
Universidade de Trás-os-montes e Alto Douro	<ul style="list-style-type: none"> • Animais: <ul style="list-style-type: none"> -Colmeias e núcleos de abelhas; -Pintas poedeiras e galinhas poedeiras; -Novilhas gestantes, vacas secas, vitelos, novilhas à cobrição, vacas adultas, novilhos; -Cabras, bodes, cabritos; -Cavalos puro sangue latino; -Leporídeos de engorda, leporídeos, láparos; -Ovelhas, carneiros, borregos; -Porcos, leitões. • Plantas: <ul style="list-style-type: none"> -Jardim botânico (maior da Península Ibérica); -Vinhas. 	Ativos detidos para educação e investigação dos alunos.

Como podemos verificar no Quadro 10, houve escolas em que não foi possível a obtenção de informação mais concreta sobre que tipo de plantas e animais detinham, pois ou as próprias pessoas que responderam ao questionário não o sabiam, ou a informação não estava disponível na página oficial da respetiva escola.

Tal como podemos observar no Quadro 10, todas as escolas agrárias detêm animais e plantas, salientando que a UTAD possui animais próximos dos mesmos tipos das outras escolas, mas as plantas que possui distinguem-se por serem do jardim botânico “considerado o maior jardim botânico da Península Ibérica”, tal como referido pelo respondente da divisão financeira da UTAD, no questionário.

Na maioria das escolas estes ativos são detidos com o principal objetivo de serem utilizados na educação e na investigação dos alunos, mas em algumas entidades há venda, apesar de não serem materialmente relevantes para as mesmas.

Nos IPCB, IPS, IPBeja, IPV e IPVC realizam a venda de alguns ativos. Porém, a respondente da divisão financeira do IPVC referiu que “os ativos são detidos para serem usados pelos alunos; a venda acontece muito esporadicamente”. No IPCB, a inquirida da divisão financeira e patrimonial, explicou que “de um modo geral, tudo o que está na ESA, tens fins comuns (venda, apoio às aulas e inventário), não sendo possível fazer essa separação”, tendo posteriormente realçado que o principal objetivo é o ensino; só após isso surgem as vendas. O respondente do IPBeja, referiu que “os animais são, em regra, detidos para venda e para educação dos nossos alunos”. O inquirido do IPV respondeu que

“o objetivo serve essencialmente para fins da educação; no entanto, também existe uma certa quantidade em que são vendidos”.

Apenas a UEv, UTAD e o IPP referiram que esses ativos são exclusivamente para a educação e investigação dos alunos. O respondente do IPP referiu que *“os animais estão associados às atividades das formações (letivas) na Escola Superior Agrária de Elvas”* e *“as plantas que são utilizadas no âmbito da atividade letiva e de investigação”.*

O IPC detém coelhos, frangos e porcos com o objetivo principal da venda. Como referiu a entrevistada do IPC., apesar de serem usados nas atividades letivas da escola, há *“situações esporádicas que também fazemos venda, principalmente animais”*, como, por exemplo, a venda de cavalos, as plantas são usadas com o intuito de ajudar nas aulas e investigações dos alunos da escola.

O IPB, nomeadamente a escola agrária do instituto, possui *“estufas onde têm produção de árvores para venda”*, salientou entrevistado do IPB; apesar de serem usadas nas aulas, o seu principal objetivo é a venda das árvores aí produzidas. As restantes plantas e árvores de fruto existentes no *campus* da escola são detidas com o objetivo educacional dos alunos e também para trabalhos de investigação. Relativamente aos animais *“existe a compra e venda de animais vivos, mas o único objetivo é mesmo as aulas”*, referiu o mesmo entrevistado.

Concluindo, na maioria das escolas os animais e plantas são efetivamente detidos para apoio à atividade da escola – ensino e investigação das áreas agrárias. A venda, salvo duas exceções (alguns animais no IPC e as árvores da estufa no IPB), a realizar-se é excecional e provavelmente a preços simbólicos.

Tal objetivo principal com que são detidos ou usados os recursos biológicos indicam que, de acordo com os normativos contabilísticos, nomeadamente o SNC-AP, devem ser classificados como equipamentos biológicos. Só no caso do IPC e do IPB conseguimos identificar a existência de ativos biológicos propriamente ditos, que conseguem ser reconhecidos separadamente, cumprindo a definição e critérios da NCP 11.

4.5.2. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos – práticas atuais

Com base nas respostas às questões 5, 6 e 7 do questionário, contruímos o quadro 11, onde procuramos resumir qual o reconhecimento efetuado pelas entidades à luz do normativo ainda em vigor, POC-E, e o critério de mensuração usado pelas mesmas. Para a construção deste quadro, para além de recorrermos aos questionários realizados e posterior esclarecimento e complementaridade dos mesmos por chamadas telefónicas, também analisámos as contas das entidades relativas ao ano de 2016, que nos foram disponibilizadas pelas mesmas.

De uma forma geral, podemos verificar que, na maioria das entidades, os animais estão contabilizados na Classe 4 – Imobilizações corpóreas, mensurados de acordo com o normativo em vigor, ou seja, ao custo de aquisição. Uma vez que, se verifica que nas ESA só são contabilizados os animais reprodutores que foram adquiridos, não sendo contabilizados os animais que lá nascem. Verificamos, também, que as plantas, na maioria das entidades, não se encontram reconhecidas em nenhuma conta nem agregado, talvez por ser mais difícil a sua contabilização e mensuração tal como a manutenção do seu registo contabilístico pois são mais passíveis de existirem imparidades neste tipo de ativos. Ao analisarmos as contas das entidades foi possível verificar que em alguns casos o que se encontra contabilizado são os terrenos onde se encontram, por exemplo, as vinhas, pomares, pinhais, como imobilizado.

Quadro 11 - Práticas atuais de reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos (normativo em vigor - POC-E)

Entidade	Reconhecimento		Mensuração		Divulgação
	Animais	Plantas	Animais	Plantas	
IP de Castelo Branco	Contabilizados na conta 4238 (Imobilizações corpóreas, equipamento básico – animais).	Só contabilizam os produtos resultantes da exploração agrícola (na conta 3314 (Circulante, existências- produtos de exploração agrícola); as plantas não estão contabilizadas.	“Com base no site Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA)”.		Valorização ao preço de mercado
IP de Beja	Não estão contabilizados.	Não estão contabilizados.	-	-	-
IP de Bragança	Alguns animais reprodutores estão registados na classe 4, na conta 42389 (Imobilizações corpóreas, equipamento básico).	Não estão contabilizadas.	Custo de aquisição aos fornecedores.	-	-
IP de Coimbra	Alguns dos animais que vendem estão contabilizados na conta 4291 (outras imobilizações corpóreas). Os restantes animais não estão contabilizados.	Não estão contabilizadas.	Contabilizados ao custo histórico.	-	Custo de aquisição.
IP de Portalegre	Não estão contabilizados, pois a maioria dos animais estão em contratos de prestações de serviços e os restantes são dos próprios alunos.	Contabilizadas em contas de custos.	-	Custo de aquisição	-
IP de Santarém	Contabilizados na classe 4: aquisição de videiras, árvores de fruto e animais reprodutores; Os cavalos são cedidos pela Companhia das Lezírias e 2 são da escola agrária.		Custo de aquisição (“valor de compra ao fornecedor”)		Critério valorimétricos de acordo com o POC-E.
IP de Viana do Castelo	Alguns animais encontram-se contabilizados na classe 4.	Não estão contabilizadas.	Contabilizados ao custo histórico.	-	-
IP de Viseu	Alguns estão contabilizados na classe dos imobilizados (4238 – Equipamento e material básico, Animais), como também existem outros na classe de existências (366 – Matérias Primas, subsidiárias e de consumo/Materiais Agrícolas)	As plantas não estão contabilizadas. Os produtos agrícolas estão na classe 3 – existências.	De acordo com o POC-Educação (portaria nº794/2000).	De acordo com o critério de valorimetria nº4.2 (Existências) do POC-E.	-
Universidade de Évora	Contabilizados na conta 622981 - Outros fornecimentos.		-	Custo histórico.	-
Universidade de Trás-os-montes e Alto Douro	Contabilizados na conta 4238 (Outras imobilizações – animais).	O jardim botânico não está contabilizado.	Custo de aquisição.	-	-

Analisando o Quadro 11, podemos concluir que, em geral, quando os animais são reconhecidos, estes são contabilizados na classe 4 ao custo de aquisição ao fornecedor. Nas entidades analisadas os animais estão contabilizados, principalmente os animais reprodutores, pois têm algum valor significativo tanto na compra como para a escola em causa, e geralmente, após o seu uso nas aulas e nas investigações, são vendidos pelas escolas. As plantas na maioria dos casos nem se encontram reconhecidas, o que em alguns casos acontece é a contabilização dos produtos agrícolas como existências na classe 3, também ao custo de aquisição ao fornecedor.

No caso do IPCB, os animais estão contabilizados *“Na classe 4; existe uma conta específica na 42 – 4238 (Animais)”*, e as plantas não estão contabilizadas, mas os produtos resultantes da exploração agrícola estão reconhecidos: *“temos uma conta específica na 33-3314 (Produtos exploração agrícola)”*, descreveu a inquirida. Em ambos os ativos a sua mensuração foi realizada *“com base no site “Sistema de Informação de Mercados Agrícolas” (SIMA)”*.

Relativamente ao IPBeja, o entrevistado referiu que *“no momento não estão contabilizados estes ativos nas nossas contas”*; nesta escola nem os animais nem as plantas se encontram contabilizados, pois *“como são fundamentalmente usados nas atividades letivas, nunca houve o interesse para proceder a esse registo”*.

O IPB e o IPC reconhecem alguns animais na classe 4, nas contas 42389 – *Imobilizações Corpóreas: Equipamento Básico* e 4291 – *Outras Imobilizações Corpóreas*, respetivamente, ao custo de aquisição; em ambas as escolas as plantas não se encontram contabilizadas, o que podemos verificar nas contas de ambos é que há contabilização de terrenos, ou seja, os terrenos onde se encontram os pomares, vinhas, e outras plantas, encontram-se reconhecidos.

Tal como explicado pela entrevistada do IPC, esta entidade só tem contabilizado no imobilizado os frangos; os restantes animais não se encontram contabilizados: *“a ESAC vende [também] coelhos e porcos, mas esses animais não estão contabilizados como imobilizado; são animais adquiridos para venda, são considerados como bens normais”*. O facto de os frangos estarem contabilizados como imobilizado é uma situação não muito comum, no entanto foi o que nos foi relatado pela inquirida, pois os animais detidos para

venda deveriam ser contabilizados como existências e os animais reprodutores detidos com finalidades pedagógicas deveriam ser contabilizados como imobilizados.

Na entrevista realizada ao colaborador do IPB foi possível apurar que *“neste momento, em termos de inventariação só estamos a fazer de animais, nomeadamente de animais reprodutores cujo objetivo é aulas”*, sendo contabilizados na classe 4. Os restantes animais não estão reconhecidos, mas *“também existem ovelhas e cabras, que só existem para aulas e não estão contabilizadas”*, no entanto estes animais também deveriam ser reconhecidos como imobilizados e mensurados como tal. *“A nível de plantas, até agora não temos feito contabilização, elas crescem, secam-nas e fazem experiências com elas”*, só contabilizam o custo de aquisição das sementes, por exemplo. Relativamente às estufas, foi relatado que *“não estão reconhecidas, pois fazem sementeira, crescem e vendem, mas nem em imobilizado estão reconhecidas”*, neste caso a escola deveria reconhecer as plantas aí produzidas como existências, e a estrutura da estufa como imobilizado, porém nenhuma destas situações se verifica.

Na UTAD e no IPVC, alguns animais encontram-se reconhecidos na classe 4 pelo custo de aquisição e as plantas não se encontram reconhecidas. No entanto, salienta-se que a UTAD não possui propriamente plantas de cultivo, mas sim, como salientado, *“o maior jardim botânico da Península Ibérica”*, usado não só nas atividades letivas, mas também como ponto turístico da cidade. Ainda nesta escola, os animais encontram-se contabilizados na conta *“4238 – Outras Imobilizações (Animais)”*.

No caso do IPP, os animais não se encontram contabilizados pois *“não pertencem ao IPP, pois são dos alunos ou de outras entidades no âmbito de protocolos”*; as plantas *“são contabilizadas em constas de custos”*, conforme informação facultada em esclarecimento adicional via *e-mail* pelo respondente desta entidade ao questionário.

Contrariamente, o respondente do IP de Viseu explicou que naquela organização *“existem os seguintes animais: vacas, cabras, cães, ovelhas, galinhas e coelhos; contabilizados na classe de imobilizado, conta 4238 - Equipamento e material básico: Animais; como também, existem outros contabilizados na classe de existências, conta 366 - Matérias-primas, subsidiárias e de consumo: Materiais Agrícolas”*.

De acordo com o respondente do IP de Santarém, nesta encontram-se contabilizados alguns animais e algumas plantas: *“nós levamos à classe 4 a aquisição de videiras, árvores de fruto e animais reprodutores”*, sendo que o critério de mensuração usado é o *“valor de compra ao fornecedor”*. Nesta escola, efetuam algumas vendas a preços simbólicos materialmente pouco significativas de *“uvas ou dos animais (coelhos, porcos...)”*.

4.5.3. Reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos – a introdução do SNC-AP

Na maioria das escolas inquiridas, foi possível apurar, de acordo com as respostas obtidas às questões 8, 9 e 10 do questionário, que já tinham dado uma primeira leitura no SNC-AP; no entanto, ainda não viram com rigor as alterações que irão ser introduzidas, não só nestes ativos como nos outros. O entrevistado do IPB salientou que a introdução deste novo normativo é *“claramente um desafio para as instituições”* e que *“não estão totalmente cientes da mudança que aí vem; estão à espera de um novo adiamento”*.

Quando questionámos as entidades quais pensariam ser as principais mudanças no reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos à luz do novo normativo SNC-AP, foram poucas as que nos souberam responder a esta questão. Obtivemos apenas cinco respostas neste sentido:

- O inquirido do IP de Portalegre referiu que apenas em 2018 irão começar a utilizar o SNC-AP, e então esse assunto se poderá colocar de forma mais efetiva. Ainda assim, salientou que *“terá de ser feita a distinção entre os ativos biológicos e a respetiva contabilização”*, ou seja, terão de categorizar os diversos ativos biológicos que a escola possui, e ainda proceder à correta contabilização dos mesmos
- A respondente do IPVC referiu que, *“Especificamente para estes ativos, não tenho noção das alterações que irão sofrer. No entanto, estamos a tratar de todo o processo para em agosto iniciarmos a implementação deste novo normativo. Em termos práticos, há muitas situações em que não vão haver*

alterações. A principal alteração que até agora vejo é a contabilização a partir do justo valor, que até agora não existia”.

- No IPBeja, o inquirido respondeu que a *“situação ainda não foi ponderada”* e salientou que o *“problema maior está na incapacidade de implementar a Contabilidade Analítica e na fragilidade do Sistema de Controlo Interna”*, tornando-se assim maior a dificuldade para obterem dados concretos de quantos e quais são os animais e plantas que a entidade possui, para proceder à respetiva contabilização.

- No entender do respondente do IPB, a introdução deste novo normativo *“trará bastante trabalho no início para as entidades, mas se for levado a sério, será para melhor”*.

- O IPC *“ainda não fez grande coisa nesta área”*, como explicou a entrevistada; no entanto já têm o programa informático pronto para esta mudança para o SNC-AP.

Tomando como referência o panorama atual das Escolas Superiores Agrárias a nível nacional, possível de observar através dos Quadros 10, e 11 acima apresentados, complementado com as respostas aferidas nas questões 8, 9, 10 do questionário (ver Quadro 8), e ainda nas entrevistas realizadas nos estudos de caso, foi possível antever quais serão as principais alterações no reconhecimento e mensuração dos animais e plantas das várias entidades em análise, à luz do novo normativo SNC-AP.

Para a elaboração do Quadro 12, começámos por reconhecer os ativos detidos pelas escolas de acordo com o principal propósito com que são detidos, ou uso que lhes é dado, de acordo com o Quadro 10, e assim reparti-los entre as contas de equipamentos biológicos e ativos biológicos, usando os respetivos critérios de mensuração das NCP 5 e NCP 11, respetivamente. No caso dos produtos agrícolas, a referência será NCP 10. Em ambas as situações recorreremos ao Plano de Contas Multidimensional (PCM) e respetivas notas de enquadramento, Decreto de Lei nº 192/2015 de 11 de setembro, para classificar corretamente os ativos referidos.

Importa, começar por referir que, na maioria das escolas, não é possível distinguir entre os ativos que são para venda e aqueles que são para as atividades letivas e de

investigação. Por outro lado, se alguns são vendidos, são em situações ocasionais, materialmente irrelevantes face ao resto da atividade das entidades. Finalmente, algumas escolas o que vendem são os produtos agrícolas derivados dos ativos biológicos, mas mesmo assim, são sobretudo a preços simbólicos materialmente irrelevantes.

Assim, como o principal objetivo de uma escola agrária é a atividade formativa e educacional e também a investigação, e não a comercialização e veia empresarial, esses ativos, por “maioria de uso”, devem, portanto, ser contabilizados como equipamentos biológicos, de apoio à prestação de um serviço público de educação. Esta classificação deve-se à definição de ativo fixo tangível presente no SNC-AP – de acordo com a NCP 5 (§9, alíneas a) e b)), ativos fixos tangíveis são bens com substância física que são detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, e se espera sejam usados durante mais de um período de relato. Tal como descrito no Manual de Implementação do SNC-AP (CNC, 2016), podem ser usados ativos biológicos para atividades de pesquisa, educação, transporte e outros fins. Tais atividades não são atividade agrícola como definido no §3 da NCP 11, mas enquadram-se claramente na NCP 5, constituindo tais ativos recursos de apoio à principal(ais) atividade(s) da entidade.

Quadro 12 - Práticas futuras de reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos (normativo SNC-AP)

Entidade	Reconhecimento		Mensuração		Divulgação
	Animais	Plantas	Animais	Plantas	
IP de Castelo Branco	Os animais usados para educação e investigação dos alunos devem ser classificados com AFT, contabilizados na conta 4361-Equipamentos Biológicos - Animais de Trabalho, devido ao objetivo com que são detidos pelas entidades.	As plantas usadas para educação e investigação dos alunos devem ser classificadas com AFT, contabilizadas na conta 4363- Equipamentos Biológicos - Plantas.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18), devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.		-Bases do critério de mensuração utilizados; -Vidas úteis de cada ativo; -Taxas de depreciação de cada ativo; -A existência para cada classe de ativo.
Instituto Politécnico de Beja	Os animais usados para educação e investigação dos alunos devem ser classificados com AFT, contabilizados na conta 4361- Equipamentos Biológicos - Animais de Trabalho, devido ao objetivo com que são detidos pelas entidades.	As plantas usadas para educação e investigação dos alunos devem ser classificadas com AFT, contabilizadas na conta 4363- Equipamentos Biológicos - Plantas.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18), devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	-Bases do critério de mensuração utilizados; -Vidas úteis de cada ativo; -Taxas de depreciação de cada ativo; -A existência para cada classe de ativo.
IP de Bragança	Os animais usados para educação e investigação dos alunos devem ser classificados com AFT, contabilizados na conta 4361- Equipamentos Biológicos - Animais de Trabalho, devido ao objetivo com que são detidos pelas entidades	As plantas usadas para investigação e aulas devem ser classificadas como AFT e contabilizadas na conta 4363- Equipamentos Biológicos - Plantas. As plantas usadas para venda, devem ser classificadas como ativo biológicos e reconhecidas na conta 3712- Ativos Biológicos Consumíveis – Plantas, pois as mesmas são produzidas com o objetivo de venda, as árvores são vendidas por inteiro.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18), devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) , devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.. Um ativo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial, e em cada data de relato, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda (NCP 11, §13).	Para os equipamentos biológicos: -Bases do critério de mensuração utilizados; -Vidas úteis de cada ativo; -Taxas de depreciação de cada ativo; -A existência para cada classe de ativo. Para os ativos biológicos: --Ganho ou perda global do período; -Descrever as distinções efetuadas entre ativos biológicos; -Métodos utilizados na determinação do justo valor; -Justo valor menos os custos estimados no ponto de venda dos produtos agrícolas colhidos durante o período.
IP de Coimbra	Os animais usados na educação devem ser classificados com AFT e contabilizados na conta 4361 – Equipamentos Biológicos – Animais de trabalho, devido ao objetivo com que são detidos pelas entidades. Os animais usados na venda devem ser classificados como ativos	As plantas usadas para educação e investigação dos alunos devem ser classificadas com AFT, contabilizadas na conta 4363- Equipamentos Biológicos - Plantas.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam. Um	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18), devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	Para os equipamentos biológicos: -Bases do critério de mensuração utilizados; -Vidas úteis de cada ativo; -Taxas de depreciação de cada ativo; -A existência para cada classe de ativo.

Entidade	Reconhecimento		Mensuração		Divulgação
	Animais	Plantas	Animais	Plantas	
	biológicos, contabilizados nas contas 3711 – Ativos Biológicos Consumíveis – Animais, os que são produzidos para venda, e na 3721 – Ativos Biológicos de produção – Animais, os que são utilizados como reprodutores.		ativo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial, e em cada data de relato, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda (NCP 11, §13).		Para os ativos biológicos: --Ganho ou perda global do período; -Descrever as distinções efetuadas entre ativos biológicos; -Métodos utilizados na determinação do justo valor; -Justo valor menos os custos estimados no ponto de venda dos produtos agrícolas colhidos durante o período.
IP de Portalegre	Os animais que não se encontram sobre o âmbito de contratos de prestação de serviços devem ser classificados com AFT, contabilizados na conta 4361- Equipamentos Biológicos - Animais de Trabalho, devido ao objetivo com que são detidos pelas entidades.	As plantas usadas para educação e investigação dos alunos devem ser classificadas com AFT, contabilizadas na conta 4363- Equipamentos Biológicos - Plantas	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	-Bases do critério de mensuração utilizados; -Vidas úteis de cada ativo; -Taxas de depreciação de cada ativo; -A existência para cada classe de ativo.
IP de Santarém	Os animais usados para educação e investigação dos alunos devem ser classificados com AFT, contabilizados na conta 4361- Equipamentos Biológicos - Animais de Trabalho, devido ao objetivo com que são detidos pelas entidades.	As plantas usadas para educação e investigação dos alunos devem ser classificadas com AFT, contabilizadas na conta 4363- Equipamentos Biológicos - Plantas.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	
IP de Viana do Castelo	Os animais usados para educação e investigação dos alunos devem ser classificados com AFT, contabilizados na conta 4361- Equipamentos Biológicos - Animais de Trabalho, devido ao objetivo com que são detidos pelas entidades.	As plantas usadas para educação e investigação dos alunos devem ser classificadas com AFT, contabilizadas na conta 4363- Equipamentos Biológicos - Plantas.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	
IP Viseu	Os animais usados para educação e investigação dos alunos devem ser classificados com AFT, contabilizados na conta 4361- Equipamentos Biológicos - Animais de Trabalho, devido ao objetivo com que são detidos pelas entidades.	As plantas usadas para educação e investigação dos alunos devem ser classificadas com AFT, contabilizadas na conta 4363- Equipamentos Biológicos - Plantas.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	

Entidade	Reconhecimento		Mensuração		Divulgação
	Animais	Plantas	Animais	Plantas	
Universidade de Évora	Os animais usados para educação e investigação dos alunos devem ser classificados com AFT, contabilizados na conta 4361- Equipamentos Biológicos - Animais de Trabalho, devido ao objetivo com que são detidos pelas entidades.	-	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	-	
Universidade de Trás-os-montes e Alto Douro	Os animais usados para educação e investigação dos alunos devem ser classificados com AFT, contabilizados na conta 4361- Equipamentos Biológicos - Animais de Trabalho, devido ao objetivo com que são detidos pelas entidades.	O jardim botânico deverá ser contabilizado como património cultural. As restantes plantas usadas para educação e investigação dos alunos devem ser classificadas com AFT, contabilizadas na conta 4363- Equipamentos Biológicos - Plantas.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	Um bem do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo. (NCP 5, §18) devendo a cada data do balanço ser reconhecidas as perdas por imparidade, caso existam.	-Bases do critério de mensuração utilizados; -Vidas úteis de cada ativo; -Taxas de depreciação de cada ativo; -A existência para cada classe de ativo

De acordo com os dados que nos foram fornecidos, identificamos que na maioria das entidades, os animais usados com o principal objetivo de serem usados para a educação e investigação dos alunos deverão ser reconhecidos como AFT na conta 4361 – *Equipamentos Biológicos: Animais de Trabalho*, com vida útil de oito anos, de acordo com o PCM, Decreto de Lei nº 192/2015 de 11 de setembro; e as plantas usadas com principal objetivo de serem usadas para a educação e investigação dos alunos devem ser contabilizadas também como AFT na conta 4363 – *Equipamentos Biológicos: Plantas*, com vida útil de quatro anos, de acordo com o PCM, Decreto de Lei nº 192/2015 de 11 de setembro. Em ambos os reconhecimentos, inicialmente devem ser mensurados pelo seu custo (conforme NCP 5, §18), sendo que após o reconhecimento, a cada data de relato, devem ser reconhecidas depreciações e eventuais perdas por imparidade (conforme NCP 5 §33). Em algumas entidades, existe a venda esporádica de animais reprodutores, no entanto, como não é uma situação frequente na entidade, e acontece muito esporadicamente, estes devem ser classificados como AFT, tal como referido anteriormente. Caso contrário acontece nas plantas, há algumas entidades que vendem os produtos agrícolas obtidos desses ativos, como a planta em si é usada com fins educacionais deve ser reconhecida como AFT, no entanto o produto agrícola colhido desse ativo deve ser reconhecido como inventário, seguindo as instruções da NCP 10.

No IPP, os animais usados pela escola estão no âmbito de acordos de prestações de serviços e, pelo que nos foi dito, essa situação irá permanecer no futuro. Como em tais acordos o controle do recurso não é do IPP, não serão reconhecidos como ativo, mas a entidade continuará a contabilizar a aquisição de uma prestação de serviços. Os restantes animais, serão contabilizados como equipamentos biológicos, na conta 4361 – *Equipamentos Biológicos: Animais de Trabalho*, com vida útil de oito anos, de acordo com o PCM, Decreto de Lei nº 192/2015 de 11 de setembro. Relativamente às plantas que a escola possui para as experiências realizadas pelos alunos, como referido para as outras entidades, deverão ser contabilizadas na conta 4363 – *Equipamentos Biológicos: Plantas*, com vida útil de quatro anos, de acordo com o PCM, Decreto de Lei nº 192/2015 de 11 de setembro, mensuradas inicialmente pelo seu custo de aquisição, sendo posteriormente amortizadas e eventualmente sujeitas a perdas por imparidade.

Tal como nas outras entidades, na UTAD os animais também devem ser reconhecidos na conta 4361 – *Equipamentos Biológicos: Animais de Trabalho*, com vida útil de oito anos, de acordo com o PCM, Decreto de Lei nº 192/2015 de 11 de setembro, mensurados inicialmente pelo seu custo, e posteriormente amortizados e eventualmente avaliados para perdas por imparidade. Quanto às plantas, esta entidade tem o caso particular do jardim botânico, que exige julgamento quanto ao seu reconhecimento, pois é para aprendizagem e investigação, mas também para lazer, dado que é para visita do público. Assim, poderá ser classificado como equipamento biológico ou como património histórico-cultural, tendo a entidade que julgar pelo “maior uso”. Não sendo possível apurar o que a entidade deseja fazer de momento, deixamos a sugestão para possível contabilização futura do mesmo.

No IPB é possível fazer a separação dos ativos que são especificamente para venda dos que são detidos com o objetivo de serem usados nas atividades formativas dos alunos, sendo estes últimos todos para reprodução. Desta forma, tal como referido para as outras entidades, os animais, como têm o principal objetivo de serem usados nas aulas, devem ser classificados na conta 4361 – *Equipamentos Biológicos: Animais de Trabalho*, com vida útil de oito anos, de acordo com o PCM, Decreto de Lei nº 192/2015 de 11 de setembro, mensurados inicialmente pelo seu custo e subsequentemente com depreciações e eventuais perdas por imparidade. As plantas, nomeadamente as árvores que se encontram nas estufas, essas sim, são ativos biológicos consumíveis, cultivados essencialmente com o objetivo de serem vendidas e, portando, mensuradas, a cada data de relato, pelo seu justo valor deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, conforme NCP 11.

No IPC, as plantas como plantas são usadas com principal objetivo de serem usados para a educação e investigação dos alunos devem ser contabilizadas também como AFT na conta 4363 – *Equipamentos Biológicos: Plantas*, com vida útil de quatro anos, de acordo com o PCM, Decreto de Lei nº 192/2015 de 11 de setembro, mensurados inicialmente pelo seu custo e subsequentemente com depreciações e eventuais perdas por imparidade. No que concerne aos animais, é possível fazer a separação dos que são usados para as atividades letivas dos alunos dos que são para venda. Assim, os animais, usados nas aulas, devem ser classificados na conta 4361 – *Equipamentos Biológicos: Animais de Trabalho*, com vida útil de oito anos, de acordo com o PCM, Decreto de Lei nº 192/2015 de

11 de setembro, mensurados inicialmente pelo seu custo e subsequentemente com depreciações e eventuais perdas por imparidade. Os restantes, usados para venda devem ser classificados como ativos biológicos reconhecidos nas contas 3711 – *Ativos Biológicos: Consumíveis – Animais*, os que são produzidos para venda, e na 3721– *Ativos Biológicos: De produção – Animais*, os que são detidos com objetivo de serem animais reprodutores, e devem ser mensurados, a cada data de relato, pelo seu justo valor deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, conforme NCP 11.

Em suma, podemos admitir que para grande parte das entidades as alterações vão ser substanciais, pois, apesar de serem, na maioria dos casos, reclassificações, estas vão obrigar as entidades a saberem ao certo que animais e plantas detêm e as respectivas quantidades, para classificar e reconhecer, passando, assim, a reconhecer muitos que não reconheciam. No caso dos animais, na maioria das escolas estes já se encontravam no imobilizado das mesmas, resultando numa reclassificação, no entanto é de salientar que as entidades terão de passar a registar não só os animais que adquirem bem como os animais que nascem nas suas propriedades. No caso dos equipamentos biológicos a mensuração mantém-se, passando a existir amortização dos mesmos, se bem que em algumas entidades isso já era feito. A maior dificuldade, provavelmente será em mensurar os ativos não reconhecidos anteriormente, tanto equipamentos biológicos como ativos biológicos, principalmente as plantas.

4.5.4 Impacto nas demonstrações financeiras

Neste ponto da investigação tenta-se responder à questão de investigação número 4, recorrendo às entrevistas realizadas nos dois estudos de caso, bem como às respetivas contas do ano de 2016, como se correspondesse ao ano N-1. Desta forma, simulando como passará a ser o reconhecimento e mensuração dos equipamentos e ativos biológicos nestas entidades, atendendo à informação que nos foi dada, em alguns ativos em concreto as escolas não os souberam quantificar, fazendo nós uma previsão das quantidades existentes dos mesmos.

Como referido no ponto anterior, a maior parte dos animais, sendo para investigação e ensino, são reconhecidos como AFT pelo método do custo. Na transição para

o SNC-AP, as entidades que já usavam o custo histórico podem manter o valor do POC-E. Mas para os ativos já existentes ainda não reconhecidos, o custo de aquisição pode não ser conhecido, até porque há animais que podem ter nascido na exploração. Há, portanto, que proceder, de algum modo, à sua avaliação. A seguir procedemos a uma simulação destes valores para o IPB e IPC, respetivamente.

Instituto Politécnico de Bragança

Não sendo possível obter o custo de aquisição dos seguintes ativos, recorreremos ao SIMA, para obter o valor aproximado mais adequado para cada um dos grupos de ativos do mesmo tipo de forma a obter um valor mais aproximado da realidade¹⁶.

- Bovinos

Segundo o entrevistado do IPB atualmente estão contabilizados 6 bovinos, 3 de raça Mirandesa e 3 de produção de leite. Assim, temos:

- 3 bovinos de raça Mirandesa

Segundo o SIMA a cotação, à data considerada, para estes bovinos era de 873€ a unidade, para a região de Trás-os-Montes. Assim, o valor total a ser contabilizado na conta 4361 (*Ativos Fixos Tangíveis – Equipamentos Biológicos, Animais de Trabalho*) seria de (873x3) **2.619€**.

- 3 bovinos de produção de leite

Segundo o SIMA a cotação para estes bovinos, à data considerada, era de 674€ a unidade, para a região de Trás-os-Montes. Então, o valor total a ser contabilizado na conta 4361 (*Ativos Fixos Tangíveis – Equipamentos Biológicos, Animais de Trabalho*) seria de (674x3) **2.022€**.

No total, a ESA do IPB teria que reconhecer no seu balanço inicial em SNC-AP, se não tivesse reconhecido nada antes, 4.641€ em bovinos.

¹⁶ Estes valores foram retirados do SIMA (<http://www.gpp.pt>) na semana de 26/06/2017 a 02/07/2017, salientado que se estivéssemos a considerar o balanço de abertura da entidade em SNC-AP, teria que ser a cotação mais próxima do 1 de janeiro de 2018

- Caprinos (cabras serranas)

Não nos conseguiram informar quantas existem exatamente, mas pressupomos que seriam 10 unidades. Segundo o SIMA, a cotação para estes caprinos, na data considerada, seria de 45€ a unidade, para a região de Trás-os-Montes. Assim, o valor total a ser contabilizado na *conta 4361 (Ativos Fixos Tangíveis – Equipamentos Biológicos, Animais de Trabalho)* seria de (45x10) 450€.

- Ovinos (ovelhas churras galegas bragançanas)

Também não nos conseguiram informar de quantas existem, pelo que pressupomos também serem 10 unidades. Segundo o SIMA, a cotação para estes ovinos, na data em questão, era de 60€ a unidade, para a região de Trás-os-Montes. Assim, o valor total a ser contabilizado na *conta 4361 (Ativos Fixos Tangíveis – Equipamentos Biológicos, Animais de Trabalho)* seria de (60x10) 600€.

Já as plantas, nomeadamente as árvores das estufas e viveiros, que são produzidas essencialmente para venda, como referido, devem ser reconhecidas na *conta 3712 – Ativos biológicos consumíveis (Plantas)*, sendo mensuradas no reconhecimento inicial e em cada data de relato, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda (NCP 11, §13). Esta contabilização derivou do referido pelo entrevistado, que explicou que, no IPB “*ativos biológicos é mais a parte das estufas, pelo que vi até agora; aí garantidamente temos de começar a dar algum tipo de tratamento*”, acrescentando que “*dentro da escola agrária, estas vendas são uma percentagem importante e significativa*”.

Segundo o site das estufas e viveiros¹⁷, foi possível apurar que existem vários tipos de árvores, nomeadamente: castanheiro-bravo, oliveira, alecrim, azevinho, cedro-do-buçaco, cipreste, cotoneaster, escalonia, forsythia, ligustro vulgar, lilás, liquidâmbar, loureiro, lonícera, magnólia, medronheiro, plátano, tuía, tamarix e tramazeira, e o respetivo preço de venda atual praticado pela escola, atualizado anualmente como nos foi informado. Sendo estas ativos biológicos devem ser reconhecidos, de acordo com a NCP 11, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. No entanto, contrariamente ao que acontece no caso dos animais, para este tipo de ativos não existe um mercado ativo como o SIMA. Assim, de acordo com o §19 da NCP 11, a entidade deve

¹⁷ <http://esa.ipb.pt/comunidade/estufas-e-viveiros/>, obtido a 30 de junho de 2017

usar uma ou mais das opções apresentadas nesse parágrafo da norma para determinar o justo valor. Assim, visto que temos a informação dos preços praticados este ano pela escola, podemos determinar o justo valor de acordo com a alínea (a) do parágrafo referido, pois este é “o preço da transação de mercado mais recente”.

Como nos foi referido pelo responsável das estufas e viveiros do IPB, a entidade não sabe ao certo o custo de cada árvore, sendo que para a determinação do preço de venda “recorremos a uma análise dos preços praticados por outras empresas da nossa região, tentando sempre ter uma margem de lucro baixa”. Este mesmo senhor informou-nos acerca das quantidades existentes de cada espécie indicando que a informação do site se encontra atualizada. Assim, foi possível a construção da tabela 1, onde calculamos o valor a reconhecer das árvores existentes na estufa da ESA do IPB. Para este cálculo usámos, sempre que possível, o preço da planta em raiz, sem saco ou sem vaso, pois o preço acresce devido a estes objetos e não devido à planta em si.

Tabela 13 - Contabilização do valor a reconhecer das árvores da estufa

Planta	Quantidade (Unid.)	Preço de Venda (Unid.)	Valor total a reconhecer	Conta do PCM para Reconhecimento
Castanheiro-bravo	1.000	1,42€	1.420€	3712
Oliveira	6.000	2,00€	12.000€	3712
Alecrim	25	0,70€	17,5€	3712
Azevinho	200	2,30€	460€	3712
Cedro-do-buçaco	30	2,00€	60€	3712
Cipreste	25	2,00€	50€	3712
Cotoneaster	150	0,70€	105€	3712
Escalonia	200	0,70€	140€	3712
Forsythia	30	2,30€	69€	3712
Ligustro vulgar	25	2,00€	50€	3712
Lilás	25	2,30€	57,5€	3712
Liquidâmbar	25	2,00€	50€	3712
Loureiro	30	2,00€	60€	3712
Lonícera	150	0,70€	105€	3712
Magnólia	20	5,60€	112€	3712
Medronheiro	25	2,00€	50€	3712
Olaia	25	2,00€	50€	3712
Plátano	25	2,00€	50€	3712
Tuíá	25	2,00€	50€	3712
Tamarix	25	2,00€	50€	3712
Tramazeira	25	2,00€	50€	3712
Outras Ornamentais	25	2,00€	50€	3712
TOTAL	8.110	-	15.106,00€	3712

Analisando a tabela 1, concluímos que a entidade deve reconhecer na conta 3712 – *Ativos Biológicos Consumíveis: Plantas*, o valor de 15.106,00€, sendo este o valor total das árvores da estufa. Seleccionámos a conta 3712 – *Ativos Biológicos Consumíveis: Plantas* uma vez que as plantas são vendidas por inteiro e não são usadas para produção de produtos agrícolas, neste caso, as árvores são vendidas por inteiro.

As plantas usadas para investigação e atividades letivas devem ser contabilizadas, nomeadamente as árvores de fruto, como AFT, na conta 4363 – *Equipamentos Biológicos: Plantas*, com vida útil de quatro anos, de acordo com o PCM, Decreto de Lei nº 192/2015 de 11 de setembro mensuradas pelo seu custo, como já referido. Relativamente a estas, não foi possível saber que tipo de plantas existem nem a sua quantidade, o que impossibilita o seu reconhecimento e mensuração. No entanto será expectável que o seu valor não seja tão materialmente significativo para a entidade como as árvores da estufa. Os produtos agrícolas colhidos desses ativos são vendidos a preços simbólicos aos funcionários da escola não possuindo relevância para as contas da entidade, sendo que estes devem ser reconhecidos como inventários.

De acordo com os dados obtidos, foi possível construir a tabela 2, analisando o impacto da adoção do SNC-AP em parte do balanço da entidade. Nesta tabela, constam os valores a reconhecer que anteriormente não eram reconhecidos, as reclassificações que terão de ser feitas, no caso dos ativos já reconhecidos pela entidade, e ainda o valor final destas rubricas do balanço.

Tabela 2 - Impacto no balanço inicial do SCN-AP - IPB

Rubricas do Balanço	Valores conforme normativo anterior 31/12/N-1	Reconhecimento	Desreconhecimento	Critério de Mensuração	Reclassificações	SNC-AP 01/01/N
Ativos não correntes						
• Equipamentos Biológicos						
Bovinos	0€	4.641,00€	0€	-	-	4.641,00€
Caprinos	0	450,00€	-	-	-	450,00€
Ovinos	0	600,00€	-	-	-	600,00€
Subtotal						5.691,00€
Ativos correntes						
• Ativos Biológicos						
○ Plantas (Viveiros e Estufas)						
Árvores da estufa	0€	15.106,00€	-	-	-	15.106,00€
Valor Total						20.797,00€

No balanço de 2016, podemos observar que as imobilizações corpóreas tinham o valor de 23.192.261,78€, a este valor deve ser somado o total do valor apurado para os equipamentos biológicos, obtendo assim, uma variação positiva de 5.691,00€. Os ativos circulantes (no SNC-AP designado correntes), nomeadamente as existências, tinham valor nulo no balanço final de 2016, passando a contabilizar, agora sob a designação de inventários, os ativos biológicos o valor de 15.106,00€.

Concluindo, no que respeita a estes ativos, o balanço desta entidade iria refletir uma variação positiva de 20.797,00€.

Instituto Politécnico de Coimbra

No IPC a situação é quase contrária à do IPB, pois são alguns dos animais que são detidos para venda, nomeadamente os coelhos, frangos e porcos “*são animais adquiridos com objetivo de venda*”, conforme salientou uma entrevistada, devendo estes ser contabilizados na conta 3711 – *Ativos biológicos: consumíveis (Animais)*, mensurados no reconhecimento inicial, e em cada data de relato, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda (NCP 11, §13), contrariamente ao que acontece atualmente na entidade, estando registados erradamente como imobilizado ativos detidos para venda. No entanto, devem ser contabilizados na conta 3721 – *Ativos biológicos de produção (Animais)* os coelhos usados para cobrição, ainda que mensurados pelo mesmo critério dos animais classificados como consumíveis. Os restantes animais, como são detidos com o principal objetivo de serem usados nas aulas e investigação, devem ser reconhecidos, na conta 4361 – *Equipamentos Biológicos: Animais de Trabalho*, com vida útil de oito anos, mensurados inicialmente pelo seu custo, conforme já referido.

De forma a tornar a contabilização mais rigorosa, procedemos à separação dos animais para venda dos animais para ensino e investigação, graças à ajuda de um funcionário responsável pelos animais da ESA do IPC, que nos salientou que esta escola só vende animais vivos. Não sendo possível obter o custo de aquisição de muitos destes ativos, recorreremos também ao SIMA, para obter o valor aproximado mais adequado para cada um dos tipos de ativos, a fim de serem reconhecidos atualmente, de forma a obter um valor

mais aproximado da realidade, sendo depois este valor, justo valor inicial, de acordo com a NCP 5, o custo dos ativos¹⁸.

- **Animais para venda**
 - Coelhos
 - 35 à cobrição
 - 150 em engorda

De forma a chegar ao valor pelo qual seria mais correto mensurar estes animais recorreremos às cotações do SIMA, identificando que os coelhos à cobrição e os coelhos em engorda, tinham, à data considerada, o valor de 1,5€/unidade. Deste modo obtém-se:

- 35 à cobrição: $1,5€ \times 35 = 52,5€$
- 150 em engorda: $1,5€ \times 150 = 225€$

Na conta 3721 (*Ativos Biológicos – de produção animais*) deve contabilizar-se 52,5€, visto serem as coelhas que estão à cobrição, e na conta 3711 (*Ativos Biológicos – Consumíveis Animais*) 225€, valor dos coelhos que vendem vivos.

Anteriormente, a entidade não tinha estes ativos contabilizados, passando então a contabilizar nesta rubrica de ativos biológicos o valor total de **277,5€**.

- Frangos
 - 100 unidades

Segundo o SIMA, a cotação de cada frango, à data considerada, seria 0,90€, perfazendo o valor total de **90€**. Assim, deverão contabilizar-se na conta 3711 (*Ativos Biológicos – Consumíveis Animais*) por este valor.

Pelo normativo anterior POC-E, o IPC tinha contabilizado estes animais por 169,81€ na conta 4291 – *Outras Imobilizações Corpóreas*. Assim, há que desreconhecer este valor do imobilizado, e reconhecer pelo valor acima indicado, numa conta de ativos correntes, pois a NCP 11 define que deve ser aplicado o critério do justo valor e não o custo histórico, como estava a ser aplicado pela entidade.

¹⁸ Estes valores foram retirados do SIMA (<http://www.gpp.pt>) na semana de 26/06/2017 a 02/07/2017, salientado que se estivéssemos a considerar o balanço de abertura da entidade em SNC-AP, teria que ser a cotação mais próxima do 1 de janeiro de 2018

- Porcos
 - 30 unidades

Normalmente, na Europa, os porcos destinados à alimentação humana variam de peso entre os 85kg e os 105kg, segundo fonte da própria ESAC. Pressupondo então que o peso médio desta vara é os 95kg e o preço de mercado para a região da beira litoral, de acordo com o SIMA, é 1,90€/kg, obtemos um valor total de (95x30x1,90) **5.415€**. Assim, deve ser contabilizado na conta 3711 (*Ativos Biológicos – Consumíveis Animais*) este valor.

- **Animais para educação**

- Galinhas
 - 10 galinhas de raça preta lusitana

Anteriormente, a entidade não tinha as galinhas, nem desta raça nem da seguinte, contabilizadas, não sendo conhecido o custo da mesma, então recorreremos ao justo valor para simular o custo das mesmas.

Normalmente, estas galinhas variam de peso entre 2,2kg e os 2,7kg¹⁹. Assim, segundo o SIMA estas galinhas são classificadas como semipesadas, cotadas à data referida em 0,15€/kg, utilizando o valor médio do intervalo de peso indicado, obtendo-se o valor total a ser contabilizado na conta 4361 (*Ativos Fixos Tangíveis – Equipamentos Biológicos, Animais de Trabalho*) é de (10x0,15x2,45) **3,68€**. Tendo em conta o facto de o valor obtido ser baixo, significa que a materialidade do mesmo não se torna relevante para a entidade.

- 10 galinhas poedeiras vermelhas

Normalmente, estas galinhas são mais pesadas que as anteriores, variando de peso entre 2,7kg e os 3,5kg²⁰. Assim, segundo o SIMA, estas galinhas são classificadas como pesadas, sendo cotadas à data referida em 0,22€/kg, usando o valor médio do intervalo de peso indicado, obtendo-se o valor total a ser contabilizado na conta 4361 (*Ativos Fixos Tangíveis – Equipamentos Biológicos, Animais de Trabalho*) é de (10x0,22x3,1) **6,82€**. Tendo em conta o facto de o valor

¹⁹ Informação obtida a 20 de julho de 2017 em <https://quintadoluscofusco.wordpress.co>

²⁰ Informação obtida a 20 de julho de 2017 em <https://quintadoluscofusco.wordpress.co>

obtido ser baixo, significa que a materialidade do mesmo não se torna relevante para a entidade.

- Cavalos – 35 (raças sorraia, lusitano, garrano)

Anteriormente, a entidade não procedia ao reconhecimento dos cavalos nas suas contas, não sendo conhecido o custo dos mesmos, e deve ser salientado que alguns dos cavalos já nasceram na própria escola agrária, assim, recorreremos ao justo valor para simular o custo dos mesmos.

No caso dos cavalos, não existe um mercado ativo onde se possa encontrar um valor fiável de mensuração para estes animais tal como para os outros animais existe o SIMA, pois o valor destes animais, segundo a entrevistada do IPC, depende de variados parâmetros, por exemplo: dos progenitores, da idade, da função, se são de competição, aos prémios que ganharam, entre outros. Assim, segundo a alíneas (a) e (b) do §19 da NCP 11, devemos considerar o preço da transação de mercado mais recente, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transação e a data de relato, e/ou preços de mercado para ativos similares, ajustados para refletir as correspondentes diferenças.

No decorrer deste trabalho, foi cedido pela entidade uma nota de lançamento da última venda de um cavalo de raça lusitana, realizada em 2012, pelo valor de 90.000€. Esta venda foi realizada por este valor, pois tratava-se de um cavalo filho de um outro que obteve uma boa classificação nos jogos olímpicos. No entanto, tendo em conta que os cavalos que a escola possui são para aulas de equitação ou usados na investigação dos alunos, o seu valor de mercado é inferior ao da venda feita, pois são atividades que desvalorizam este tipo de animais.

Analisando as diversas raças equinas, é possível concluir que a raça lusitana é mais cara que as outras duas, pelo que se pressupôs que o valor unitário dos cavalos desta raça²¹ seja 5.000€ e das outras raças 1.000€.

²¹ Para obtenção destes valores recorreremos a vários sites de raças equinas, tais como: <http://www.aicsorraia.fc.ul.pt>

Assim, o valor total a ser contabilizado na conta 4361 (*Ativos Fixos Tangíveis – Equipamentos Biológicos, Animais de Trabalho*) é de (20x5000 + 15x1000) **115.000€**.

- Vacas – 7 unidades

Não se conhecendo o custo, recorreremos novamente às cotações do SIMA, que indica que, o valor das vacas reprodutoras, na região da beira litoral, nomeadamente em Coimbra, é de 900€ a unidade. Sendo assim, o valor total a ser contabilizado na conta 4361 (*Ativos Fixos Tangíveis – Equipamentos Biológicos, Animais de Trabalho*) é de (7x900) **6.300€**.

- Ovelhas – 40 unidades

No mesmo sentido, de acordo com o SIMA, o valor das ovelhas de raça não especificada, na região da beira litoral, nomeadamente em Coimbra, é de 30€ a unidade. Sendo assim, o valor total a ser contabilizado na conta 4361 (*Ativos Fixos Tangíveis – Equipamentos Biológicos, Animais de Trabalho*) é de (40x30) **1.200€**.

De acordo com os dados obtidos, foi possível construir a tabela 3, analisando o impacto da adoção do SNC-AP em parte do balanço da entidade. Nesta tabela, constam os valores a reconhecer que anteriormente não eram reconhecidos, as reclassificações que terão de ser feitas, no caso dos ativos já reconhecidos pela entidade, e ainda o valor final destas rubricas do balanço.

Tabela 3 - Impacto no balanço inicial do SNC-AP - IPC

Rubricas do Balanço	Valores conforme normativo anterior 31/12/N-1	Reconhecimento	Desreconhecimento	Critério de Mensuração	Reclassificações	SNC-AP 01/01/N
Ativos não correntes						
• Equipamentos Biológicos						
Galinhas (raça Preta)	0	3,68€	-	-	-	3,68€
Galinhas (raça vermelha)	0	6,82€	-	-	-	6,82€
Cavalos	0	115.000,00€	-	-	-	115.000,00 €
Vacas	0	6.300,00€	-	-	-	6.300,00€
Ovelhas	0	1.200,00€	-	-	-	1.200,00€
Frangos	169,81€	-	-	-	-169,81€	0,00€

(imob. corpóreo)						
Ativos correntes						
• Ativos Biológicos						
Coelhos	0	277,50€	-	-	-	277,50€
Frangos	0	-	-	-79,81€	+169,81€	90,00€
Porcos	0	5.415,00€	-	-	-	5.415,00€
Valor Total						128.293,00€

No que concerne às plantas, a escola não as tem inventariadas nem tem noção das quantidades de cada espécie que possui, pelo que só foi possível apurar que existem árvores de fruta, vinha, ervas aromáticas e uma canforeira, património cultural. Desta forma, como são usadas para investigação e atividades letivas, depois de inventariadas, deverão ser contabilizadas na conta 4363 – *Equipamentos Biológicos: Plantas*, com vida útil de quatro anos, mensuradas pelo seu custo, sendo posteriormente amortizadas e com perdas por imparidade, com exceção da considerada património cultural, para a qual será necessário julgamento para um critério de mensuração adequado no âmbito dos admitidos pelo SNC-AP, designadamente na estrutura concetual.

No balanço de 2016, observou-se que as imobilizações corpóreas tinham o valor de 84.855.744,56€. Se a este valor retirarmos o saldo pelo qual estavam contabilizados os frangos, 169,81€, fica um saldo de 84.855.574,75€. A este valor deve ser somado o total do valor apurado para os equipamentos biológicos, obtendo, assim, uma variação positiva de 122.510,50€. Os ativos circulantes, nomeadamente as existências, tinham valor nulo no balanço final de 2016, passando a contabilizar os ativos biológicos este valor passa a ser 5.782,50€.

Concluindo, no que respeita a estes ativos, o balanço desta entidade irá conhecer uma variação positiva de 128.293,00€.

5. Conclusão

A harmonização contabilística é um processo a decorrer a nível mundial, com adaptações em cada país à realidade particular de cada um. No que concerne à contabilidade do setor privado muito já foi feito; porém, a nível da contabilidade do setor público muito ainda há por fazer, devido às especificidades do mesmo e a questões de soberania nacional que implicam maior ou menor propensão dos governos para a adoção de um normativo como as IPSAS que, na verdade, emanam de profissionais.

As IPSAS têm como objetivo proceder à harmonização da contabilidade pública a nível mundial e melhorar tanto a qualidade como a comparabilidade da informação financeira em todo o mundo. São orientações para contabilidade e relato financeiro na base do acréscimo e derivam das IAS/IFRS emitidas pelo IASB, com as necessárias adaptações ao setor público. Para colmatar as atuais divergências no setor público, torna-se importante a adoção destas normas a todos os níveis da Administração Pública dos diversos países, e que esta adoção seja efetuada com o máximo rigor possível.

De forma mais geral, a conformidade com IPSAS foi considerada o primeiro passo na modernização dos sistemas públicos de informação financeira; é um dos desenvolvimentos mais importantes na contabilidade governamental nas últimas décadas (Bisogno & Cuadrado-Ballesteros, 2017). Neste contexto, a implementação do SNC-AP é um passo importante na harmonização contabilística da contabilidade pública em Portugal.

Uma das muitas inovações do SNC-AP é criar uma norma específica para reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos – a NCP 11, quando no anterior normativo (POCP e planos setoriais) não havia quaisquer orientações neste sentido; a haver reconhecimento era no âmbito do imobilizado corpóreo ou das existências. A NCP 10 introduziu o conceito de justo valor para mensurar este tipo de recursos nas Administrações Públicas, contrapondo com o custo histórico prevalecente no POCP.

O presente estudo teve como objetivo a análise das consequências da aplicação do SNC-AP, nomeadamente da norma relativa à Agricultura (NCP 11) nas Administrações Públicas em Portugal. Com um estudo empírico desenvolvido nas Escolas Superiores Agrárias, analisaram-se as alterações ao nível do reconhecimento, mensuração e

divulgação dos ativos biológicos, do POCP para o SNC-AP, quantificando eventuais reflexos nas demonstrações financeiras das mesmas, em particular no balanço.

Ao analisar os dados obtidos, o primeiro aspeto que se observa é que na maioria das Escolas Agrárias não existem verdadeiros ativos biológicos, mas sim equipamentos biológicos, devido ao facto do principal uso que lhes é dado pelas entidades ser o ensino e a investigação. Nas entidades em análise, quando se encontravam reconhecidos os animais estes encontram-se na classe 4 de imobilizações, pelo custo de aquisição; as plantas na maioria dos casos não se encontram reconhecidas, verificando-se que normalmente o que se encontra reconhecido são os produtos agrícolas, na classe 3 de existências. Saliente-se, no entanto, que na maioria das entidades analisadas estes ativos (animais, plantas e produtos agrícolas) não se encontram sequer reconhecidos nas respetivas contas.

Em suma, em todas as Escolas Superiores Agrárias terá de existir o reconhecimento de equipamentos biológicos, pois o principal uso dos animais e plantas é apoiar a educação e investigação dos alunos. Só nas entidades onde realizámos os estudos de caso foi possível separar os ativos que são para educação dos alunos, dos ativos que são usados para venda; só nestas duas escolas encontramos ativos cuja principal finalidade é a comercialização. Assim, só nestes dois casos podemos encontrar verdadeiros ativos biológicos (na conceção dos normativos), mensurando-os e reconhecendo-os como tal à luz do SNC-AP.

Analisando os animais e plantas que os dois estudos de caso detinham para venda, foi possível fazer a simulação das alterações que irão existir nas demonstrações financeiras destas entidades com a implementação do novo normativo.

Concluindo, o ativo destas entidades irá sofrer uma variação positiva, pois passarão a ser reconhecidos ativos que não o eram e nas contas mais adequadas. Por outro lado, relativamente aos poucos ativos que já eram reconhecidos, passarão a ser mensurados através de um critério diferente do que era usado, tendo também um impacto positivo nos valores do balanço.

Apesar das contribuições já realçadas deste trabalho, considera-se ser de salientar algumas limitações encontradas no decorrer desta investigação. Primeiramente a falta de abertura de algumas universidades para responderem ao questionário, nomeadamente a

Universidade dos Açores e o Instituto Superior Agrónomo da Universidade de Lisboa. Ao longo da investigação encontramos ainda outras limitações, nomeadamente o facto de a maioria das Escolas Agrárias não saberem que animais e plantas detinham, não sabendo quantificá-los nem os qualificar, o que dificultou a correta classificação desses mesmos ativos, só sendo possível fazê-lo de forma mais próxima da realidade, nos dois estudos de caso executados.

Como possível extensão futura desta investigação podemos alargar o universo das entidades públicas analisadas, verificando o que acontece noutras entidades que detenham recursos biológicos. Outra sugestão, sabendo que foi introduzida uma alteração na forma de mensuração das plantas na IAS 41²², o que certamente se irá repercutir no SNC e posteriormente ao setor público, chegando ao SNC-AP, num futuro mais alargado, seria de estudar a implementação dessa alteração na mensuração dos ativos biológicos nas ESA, ou noutras entidades públicas, simulando as implicações nas demonstrações financeiras daí decorrentes.

²² Como se pode verificar: <https://www.iasplus.com/en/news/2014/06/ias-41>

6. Referências Bibliográficas

- Argilés, J., Garcia-Bladon, J., & Monllau, T. (2011). Fair Value versus Historical Cost-based Valuation for Biological Assets: Predictability of Financial Information. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 14, 87-113.
- Azevedo, G. M. C. (2005). *O impacte da norma internacional de contabilidade nº41 "Agricultura" no normativo contabilístico português – sector vitivinícola*. Tese de doutoramento em gestão com especialidade em contabilidade: Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.
- Bellanca, S. (2014). Budgetary transparency in the European Union: The role of IPSAS. *International Advances in Economic Research*, 20, 455-456.
- Bisogno, M., & Cuadrado-Ballesteros, B. (2017) "Does IPSAS implementation affect the quality of democracy?". *in 16th CIGAR Biennial Conference*. Porto, Portugal 8-9 de junho.
- Bohusova, H., Svoboda, P., & Nerudová, D. (2012). Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue? *Agricultural Economics - Czech*, 58(11), 520-532.
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management reforms: the role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36, 51-64.
- CNC (2016) *Manual de Implementação – SNC-AP*. Lisboa: Comissão de Normalização Contabilística, <http://www.cnc.min-financas.pt> [20 de junho de 2017]
- Cordeiro, J. E. (2010). *A Problemática Contabilística dos Activos Biológicos*. Dissertação de Mestrado em Gestão: Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Eurostat, European Commission (2013) *Agriculture, forestry and fishery statistics*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, <http://ec.europa.eu/eurostat/documents> [16 de junho de 2017]
- Feleaga, L., Feleaga, N., & Raileanu, V. (2012). Theoretical considerations about implementation of IAS 41 in Romania. *Theoretical and Applied Economics*, XIX, 31-38.
- Gabriel, N., & Stefea, P. (2013). International Accounting Standard 41 (IAS 41) - Implication for Reporting Crop Assets. *Lucrări Științifice Management Agricol*, 15, 100-105.
- Governo de Portugal (2011). *Portugal – Memorando de Políticas Económicas e Financeiras*, <https://www.imf.org> [25 de maio de 2017]

- Herbohn, K., & Herbohn, J. (2006). International Accounting Standard (IAS) 41: What Are the Implications for Reporting Forest Assets? *Small-scale Forest Economics, Management and Policy*, 5(2), 175-189.
- Hsieh, H.-F., & Shannon, S. (2005). Three Approaches to Qualitative Content Analysis. *Qualitative Health Research*, 15, 1277-1288.
- Ignat, G., Iatco, C., Ungureanu, G., Costuleanu, C., & Athes, H. (2014). Aspects regarding the international Accounting Standard IAS 41 - Agriculture. *Lucrari Stiintifice*, 57 (2), 257 - 260.
- IPSASB (2014) *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Nova Iorque: International Federation of Accountants, <http://www.ifrs.org.ua> [12 de junho de 2017]
- Jones, R., & Caruana, J. (2016). Governmental accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 745-762.
- Kurniawan, R., Muluwarman, A., & Kamayanti, A. (2014). Biological assets valuation reconstruction: a critical study of IAS 41 on agricultural accounting in Indonesian farmers. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 68-75.
- Lefter, V., & Roman, A. (2007). IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting. *Theoretical and applied Economics*, 5, 15-22.
- Miles, M., Huberman, A., & Saldaña, J. (2014). *Qualitative Data Analysis – a methods sourcebook* (3ª ed.). Los Angeles: Sage Publications, Inc.
- Orbán, I., Dékán, T., & Kiss, Á. (2015). Measurement of agricultural activities according to the International Financial Reporting Standards. *Procedia Economics and Finance*, 32, 777-783.
- Pascoal, M. O. (2013). *A contabilização dos ativos biológicos: problemática da mensuração e reconhecimento*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças: Escola Superior de Ciências Empresariais - Instituto Politécnico de Setúbal.
- Pinho, S. C. (2014). *O Impacto da Adoção das IPSAS nas Universidades Portuguesas*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Administração Pública: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Pires, A. M., & Rodrigues, F. P. (2008). Necessidade de adaptar e ajustar a IAS 41 ao sector agrícola português. *Revista Universo Contábil*, 4, 126-140.

- Ramos, A. F. (2011). *A Aplicação do SNC na Agricultura*. Dissertação de Mestrado em Gestão: Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Ribeiro, M. I. (2005). *Construção de um modelo da procura para o ensino superior agrário em Portugal*. Dissertação de Doutoramento em Ciências Humanas e Sociais - Economia: Universidade de Trás os Montes e Alto Douro.
- Rodrigues, C. S. (2015). *A adoção das IPSAS pela 1ª vez no Setor Público Português: Estudo de caso - distrito de Lisboa*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e finanças: Instituto Politécnico de Setúbal - Escola Superior de Ciências Empresariais.
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2002). *Research Method & Methodology in Finance & Accounting* (2ª ed.). London: Thomson Learning.
- Sallabery, J., & Vendruscolo, M. (2012). Padrões Internacionais de contabilidade para o setor público: análise da IPSAS 17. *Administração Pública e Gestão Social*, 4(1), 48-75.
- Santos, C. B., & Almeida, K. N. (2012). Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Sector Público. *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 1, 21-38.
- Santos, S. C., & Alves, M. V. (out/dez de 2015). Impacto da adoção das IPSAS em demonstrações financeiras preparadas em conformidade com o POCP: o caso da CFP. *Revista Universo Contábel*, 11, 184-205.
- Sedlacek, J. (2010). The methods of valuation in agricultural accounting. *Agricultural Economics - Czech*, 56(2), 59-66.
- Silva, R. M., Nardi, P. C., & Ribeiro, M. S. (2015). Earnings Management and Valuation of Biological Assets. *Brazilian Business Review*, 12, 1-26.
- Vieira, R., Major, M., & Robalo, R. (2012) "Investigação Qualitativa em Contabilidade" in Major, M., & Vieira, R. (eds). *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Yin, R. (2003). *Case Study Research: Design and Methods* (3ª ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.

7. Anexos

Anexo I – Questionário enviado às entidades

MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS DE ACORDO COM O SNC-AP

Este trabalho tem como objetivo, tal como o próprio título indica, comparar o tratamento contabilístico dos inventários e ativos biológicos em contexto POCP (incluindo nos planos setoriais) e no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), de forma a evidenciar diferenças contabilísticas quer no reconhecimento quer na mensuração. Adicionalmente, pretende-se discutir até que ponto, no contexto do setor público, os animais e plantas vivos serão sobretudo equipamentos biológicos, tendo, portanto, que ser enquadrados como ativos fixos tangíveis.

Com vista a um estudo mais aprofundado, tencionamos recorrer à análise de casos de entidades públicas que detenham inventários e particularmente ativos biológicos, procurando ver como são reconhecidos e mensurados no contexto atual e qual será o impacto da passagem para o SNC-AP.

No setor público, as escolas superiores agrárias são entidades que parecem ser indicadas para a concretização dos nossos objetivos e por isso, neste enquadramento, procuraremos analisar se têm a perceção dos impactos que a alteração do POC-Educação para o SNC-AP trará para a contabilização destes ativos.

Neste sentido, envio este pequeno questionário com o intuito de obter mais informação para a elaboração da dissertação, tendo em conta o panorama atual das escolas superiores agrárias do nosso país.

Desde já apresento os meus agradecimentos e coloco-me à disposição para quaisquer esclarecimentos pelo e-mail filipatalina@hotmail.com ou o telemóvel 915 112 738.

*Obrigatório

1. Endereço de email *

2. Pertence a que Universidade ou Instituto Politécnico? *

Marcar apenas uma oval.

- Universidade de Évora
- Instituto Politécnico de Portalegre
- Instituto Politécnico de Bragança
- Instituto Politécnico de Coimbra
- Instituto Superior de Agronomia de Lisboa
- Instituto Politécnico de Castelo Branco
- Instituto Politécnico de Beja
- Instituto Politécnico de Santarém
- Instituto Politécnico de Viana do Castelo
- Universidade de Trás-os-montes e Alto Douro
- Universidade dos Açores
- Instituto Politécnico de Viseu
- Outra: _____

3. Que tipo de inventários e, em particular, que tipo de ativos biológicos a sua entidade detém ou controla? *

4. Relativamente aos ativos referidos que tipo de uso é-lhes dado pela entidade? *

Que tipo de uso dão aos animais e plantas vivos detidos pela sua entidade
Marcar tudo o que for aplicável.

- Ativos detidos/produzidos para venda
- Ativos para educação dos vossos alunos
- Ativos detidos/produzidos para doação
- Outra: _____

5. No normativo atual, reconhece os ativos biológicos nas vossas contas? Se sim, como os reconhece (em que classe/conta)? *

6. No caso dos ativos detidos para a educação dos vossos alunos, estes são reconhecidos? Se sim, como os reconhece (em que classe/conta)?

7. Qual é o critério valorimétrico (de mensuração) utilizado atualmente na contabilização de cada ativo, ou grupo destes ativos, com especial referência aos biológicos? *

8. Já teve oportunidade de analisar o tratamento contabilístico (reconhecimento e mensuração) dos inventários e ativos biológicos preconizado no SNC-AP? *

Marcar apenas uma oval.

- Sim
- Não *Após a última pergunta desta secção, pare de preencher este formulário.*

9. Qual pensa ser as principais mudanças no reconhecimento e mensuração destes ativos à luz do novo normativo?

10. No seu entender, qual o impacto que esta nova forma de reconhecimento e mensuração deste tipo de ativos, terá nas vossas demonstrações financeiras?

Anexo II – Guião da entrevista



Protocolo e Guião de entrevista

Tema da dissertação:

“MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO DOS ATIVOS BIOLÓGICOS DE ACORDO COM O SNC-AP”

Este trabalho tem como objetivo, tal como o próprio título indica, comparar o tratamento contabilístico dos inventários e ativos biológicos em contexto POCP (incluindo nos planos setoriais) e no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), de forma a evidenciar diferenças contabilísticas quer no reconhecimento quer na mensuração. Adicionalmente, pretende-se discutir até que ponto, no contexto do setor público, os animais e plantas vivos serão sobretudo equipamentos biológicos, tendo, portanto, que ser enquadrados como ativos fixos tangíveis.

Com vista a um estudo mais aprofundado, tencionamos recorrer à análise de casos de entidades públicas que detenham inventários e **particularmente ativos biológicos**, procurando ver como são reconhecidos e mensurados no contexto atual e qual será o impacto da passagem para o SNC-AP.

No setor público, as escolas superiores agrárias são entidades que parecem ser indicadas para a concretização dos nossos objetivos e por isso, neste enquadramento, procuraremos analisar se têm a perceção dos impactos que a alteração do POC-Educação para o SNC-AP trará para a contabilização destes ativos.

Neste sentido, esperamos vir a realizar uma entrevista nesta entidade, a qual não deve exceder 1h, e que se pretende seja gravada e depois transcrita e enviada para o entrevistado para respetiva validação.

As questões que pretendemos colocar são, entre outras, as seguintes:

Questão 1 – Que tipo de inventários e, em particular, que tipo de ativos biológicos a entidade (nomeadamente na Escola Agrária) detém ou controla?

Questão 2 – Relativamente aos ativos referidos que tipo de uso é-lhes dado pela entidade? São ativos detidos/produzidos para venda ou o seu principal objetivo é a educação dos vossos alunos?

Questão 3 – No normativo atual, reconhece os ativos biológicos? Se sim, como os reconhece (em que classe/conta)?

Questão 4 – Qual é o critério valorimétrico (de mensuração) utilizado atualmente na contabilização de cada ativo, ou grupo destes ativos, com especial referência aos biológicos?

Questão 5 – Já teve oportunidade de analisar o tratamento contabilístico (reconhecimento e mensuração) dos inventários e ativos biológicos preconizado no SNC-AP? Qual pensa ser as principais mudanças no reconhecimento e mensuração destes ativos à luz do novo normativo?

Questão 6 – No seu entender, qual o impacto que esta nova forma de reconhecimento e mensuração deste tipo de ativos, terá nas vossas demonstrações financeiras?

Muito obrigada pela sua disponibilidade e ajuda.