

Norma contabilística e de relato financeiro 17

Agricultura

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 41 — Agricultura, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é

o de prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à actividade agrícola.

Âmbito (parágrafos 2 a 5)

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do que se segue quando se relacione com a actividade agrícola:

- (a) Activos biológicos;
- (b) Produto agrícola no ponto da colheita; e
- (c) Subsídios governamentais incluídos nos parágrafos 35 e 36.

3 — Esta Norma não se aplica a:

- (a) Terrenos relacionados com a actividade agrícola (ver a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis e NCRF 11 — Propriedades de Investimento); e

(b) Activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola (ver a NCRF 6 — Activos Intangíveis).

4 — Esta Norma é aplicada ao produto agrícola, que é o produto colhido dos activos biológicos da entidade, somente no momento da colheita. Após isso, é aplicada a NCRF 18 — Inventários, ou uma outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro aplicável. Concordantemente, esta Norma não trata do processamento do produto agrícola após colheita; por exemplo, a transformação de uvas em vinho por um vitivinicultor que tenha cultivado a vinha e colhido as uvas. Se bem que tal processamento possa ser uma extensão lógica e natural da actividade agrícola e os acontecimentos que tenham tido lugar possam ter alguma similitude com a transformação biológica, tal processamento não é incluído na definição de actividade agrícola nesta Norma.

5 — O quadro abaixo apresentado proporciona exemplos de activos biológicos, produto agrícola e produtos que são o resultado de processamento após colheita:

Activos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes de processamento após colheita
Carneiros	Lã	Fio de lã, carpetes.
Árvores numa plantação florestal.	Troncos	Madeiras.
Plantas	Algodão	Fio de algodão, roupas.
	Cana colhida	Açúcar.
Gado produtor de leite.	Leite	Queijo.
Porcos.	Carcças	Salsichas, presuntos curados.
Arbustos	Folhas.	Chá, tabaco curado.
Vinhas	Uvas	Vinho.
Árvores de fruto	Frutos colhidos.	Frutos processados.

Definições (parágrafos 6 a 10)

Definições relacionadas com a agricultura (parágrafos 6 a 8)

6 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Actividade agrícola: é a gestão por uma entidade da transformação biológica de activos biológicos, em produto agrícola ou em activos biológicos adicionais, para venda.

Activo biológico: é um animal ou planta vivos.

Colheita: é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico.

Grupo de activos biológicos: é uma agregação de animais ou de plantas vivos semelhantes.

Produto agrícola: é o produto colhido dos activos biológicos da entidade.

Transformação biológica: compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico.

7 — A actividade agrícola cobre uma escala diversa de actividades. Por exemplo, criação de gado, silvicultura, safra anual ou perene, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e aquacultura (incluindo criação de peixes). Existem certas características comuns dentro desta diversidade:

(a) Capacidade de alteração: os animais vivos e as plantas são capazes de transformação biológica;

(b) Gestão de alterações: a gestão facilita a transformação biológica pelo aumento, ou, pelo menos, estabilização, de condições necessárias para que o processo tenha lugar (por exemplo, níveis nutricionais, mistura, temperatura, fertilidade e luz). Tal gestão distingue a actividade agrícola de outras actividades. Por exemplo, colher de fontes não geridas (tais como pesca oceânica e de florestação) não é uma actividade agrícola; e

(c) Mensuração de alterações: a alteração de qualidade (por exemplo, mérito genético, densidade, amadurecimento, cobertura de gordura, conteúdo de proteínas e resistência das fibras) ou de quantidade (por exemplo, progénie, peso, metros cúbicos, comprimento ou diâmetro das fibras e número de rebentos) ocasionada por transformação biológica é mensurada e monitorizada como uma função de gestão rotinala.

8 — A transformação biológica origina as consequências seguintes:

(a) Alterações de activos por intermédio de:

(i) Crescimento (um aumento de quantidade ou melhoria na qualidade de um animal ou planta);

(ii) Degeneração (uma diminuição na quantidade ou deterioração na qualidade de um animal ou planta); ou

(iii) Procriação (criação de animais ou de plantas vivos adicionais); ou

(b) Produção de produto agrícola tal como borracha em bruto (latex), folhas de chá, lã e leite.

Definições gerais (parágrafos 9 e 10)

9 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Justo valor: é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

Mercado activo: é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

(a) Os itens negociados no mercado são homogéneos;

(b) Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e

(c) Os preços estão disponíveis ao público.

Quantia escriturada: é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Subsídios governamentais: são os definidos na NCRF 22 — Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

10 — O Justo valor de um activo é baseado na sua localização e condição presentes. Consequentemente, por exemplo, o justo valor do gado numa fazenda é o preço do gado no mercado relevante menos o custo de transporte e outros para levar o gado para o mercado.

Reconhecimento e mensuração (parágrafos 11 a 34)

11 — Uma entidade deve reconhecer um activo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

(a) A entidade controle o activo como consequência de acontecimentos passados;

(b) Seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade; e

(c) O justo valor ou custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.

12 — Na actividade agrícola, o controlo pode ser evidenciado, por exemplo, pela posse legal do gado e pela marcação a quente ou de outro modo, aquando da aquisição, nascimento ou desmama. Os benefícios económicos futuros são normalmente estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos.

13 — Um activo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, excepto no caso descrito no parágrafo 31 em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado.

14 — O produto agrícola colhido dos activos biológicos de uma entidade deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Tal mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da NCRF 18 — Inventários, ou uma outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro aplicável.

15 — Os custos no ponto de venda incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. Os custos no momento de venda excluem os custos de transporte e outros necessários para levar os activos para o mercado.

16 — A determinação do justo valor de um activo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento de activos biológicos ou de produto agrícola de acordo com atributos significativos, por exemplo, por idade ou qualidade. Uma entidade selecciona os atributos que correspondam aos atributos usados no mercado como base de apreçamento.

17 — As entidades incorrem muitas vezes em contratos para vender os seus activos biológicos ou produto agrícola numa data futura. Os preços de contrato não são necessariamente relevantes na determinação do justo valor porque o justo valor reflecte o mercado corrente em que um comprador e um vendedor dispostos a uma transacção nela incorrerão. Consequentemente, o justo valor de um activo biológico ou produto agrícola não é ajustado por força da existência de um contrato. Nalguns casos, um contrato para a venda de um activo biológico ou produto agrícola pode ser um contrato oneroso, como definido na NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

18 — Se existir um mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse activo. Se uma entidade tiver acesso a diferentes mercados activos, a entidade usará a mais relevante. Por exemplo, se uma entidade tiver acesso a dois mercados activos, usará o preço existente no mercado em que espera que seja o usado. As cotações oficiais de mercado disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas, são exemplo deste conceito.

19 — Se não existir um mercado activo, uma entidade usará um ou mais dos indicadores que se seguem, quando disponíveis, na determinação do justo valor:

(a) O preço mais recente de transacção no mercado, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data dessa transacção e a do balanço;

(b) Os preços de mercado de activos semelhantes com ajustamento para reflectir diferenças; e

(c) Referências do sector tais como o valor de um pomar expresso por contentores de exportação, hectare ou outra unidade de medida do sector e o valor do gado expresso em quilo de carne.

20 — Em certos casos, as fontes de informação listadas no parágrafo 19 podem sugerir diferentes conclusões quanto ao justo valor de um activo biológico ou produto agrícola. Uma entidade considerará as razões dessas diferenças, a fim de chegar à estimativa mais fiável de justo valor dentro de uma série relativamente estreita de estimativas razoáveis.

21 — Em certas circunstâncias, os preços ou valores determinados pelo mercado podem não estar disponíveis para um activo biológico na sua condição actual. Nestas circunstâncias, na determinação do justo valor, uma entidade usará o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um activo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente.

22 — O objectivo de um cálculo do valor presente de fluxos de caixa líquidos esperados é o de determinar o justo valor de um activo biológico no seu local e condição actuais. Uma entidade considerará isto na determinação de uma taxa de desconto apropriada a ser usada e ao estimar os fluxos de caixa líquidos esperados. A condição actual de um activo biológico exclui quaisquer aumentos de valor derivados de transformação biológica adicional e de actividades futuras da entidade, tais como os relacionados com o aumento por transformação biológica, colheita e venda futura.

23 — Uma entidade não inclui quaisquer fluxos de caixa para financiar os activos, impostos, ou repor activos biológicos após colheita (por exemplo, o custo de replantar árvores numa plantação após o corte).

24 — Ao acordar no preço de uma transacção entre partes não relacionadas entre si, compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso considerarão a possibilidade de variações nos fluxos de caixa. Assim, esse justo valor reflecte a possibilidade de tais variações. Concordantemente, uma entidade incorpora expectativas acerca de possíveis variações nos fluxos de caixa quer nos fluxos de caixa esperados, quer na taxa de desconto, quer nalguma combinação das duas. Ao determinar uma taxa de desconto, uma entidade usa pressupostos consistentes com os usados na estimativa de fluxos de caixa esperados, para evitar o efeito da dupla contagem de pressupostos ou da sua omissão.

25 — O custo pode aproximar-se algumas vezes do justo valor, particularmente quando:

(a) Tenha tido lugar pouca transformação biológica desde a incorporação do custo inicial (por exemplo, pés de árvores de fruto brotados de sementes, plantados imediatamente antes da data do balanço); ou

(b) Não se espera que o impacto da transformação biológica sobre os preços seja material (por exemplo, no crescimento inicial, num ciclo de produção de 30 anos, de uma plantação de pinheiros).

26 — Os activos biológicos estão muitas vezes fisicamente implantados nos terrenos (por exemplo, árvores numa floresta plantada). Pode não haver mercado separado para activos biológicos que estejam implantados no terreno mas pode existir um mercado activo para os activos combinados, isto é, para os activos biológicos, terrenos em bruto e melhoramentos de terrenos, como um conjunto. Uma entidade pode usar informação relativa a activos combinados para determinar o justo valor de activos biológicos. Por exemplo, o justo valor de terrenos em bruto e melhoramento de terrenos pode ser deduzido do justo valor dos activos combinados para chegar ao justo valor de activos biológicos.

Ganhos e perdas (parágrafos 27 a 30)

27 — Um ganho ou uma perda proveniente do reconhecimento inicial de um activo biológico pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda e de uma alteração de justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um activo biológico devem ser incluídos no resultado líquido do exercício do período em que surja.

28 — Pode surgir uma perda no reconhecimento inicial de um activo biológico, porque os custos estimados no ponto de venda são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um activo biológico. Pode surgir um ganho no reconhecimento inicial de um activo biológico, tal como quando nasce um bezerro.

29 — Um ganho ou perda que surja no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda deve ser incluído no resultado líquido do período em que surja.

30 — Pode surgir um ganho ou uma perda no reconhecimento inicial do produto agrícola como consequência de colheitas.

Incapacidade de mensurar fiavelmente o justo valor (parágrafos 31 a 34)

31 — Há um pressuposto de que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para um activo biológico. Contudo, esse pressuposto pode ser refutado apenas no reconhecimento inicial de um activo biológico, relativamente ao qual os preços ou valores determinados pelo mercado não estejam disponíveis e relativamente ao qual as estimativas alternativas do justo valor estejam determinadas como sendo claramente pouco fiáveis. Nesse caso, esse activo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada. Quando o justo valor desse activo biológico se tornar fiavelmente mensurável, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor menos os custos estimados do ponto de venda. Quando um activo biológico não corrente satisfizer os critérios de classificação como detido para venda (ou for incluído num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8 — Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, presume-se que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade.

32 — A presunção do parágrafo 31 somente pode ser refutada no reconhecimento inicial. Uma entidade que tenha previamente mensurado um activo biológico pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda continuará a mensurar o activo biológico pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda até à sua alienação.

33 — Em todos os casos, uma entidade mensura o produto agrícola no ponto de colheita pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda. Esta Norma reflecte o ponto de vista de que o justo valor do produto agrícola no ponto de colheita pode ser sempre fiavelmente mensurado.

34 — Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas, uma entidade toma em consideração a NCRF 18 — Inventários, a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis e a NCRF 12 — Imparidade de Activos.

Subsídios do Governo (parágrafos 35 a 39)

35 — Um subsídio do Governo não condicional que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do Governo se torne recebível.

36 — Se um subsídio do Governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda for condicional, incluindo quando um subsídio do Governo exige que uma entidade não se ocupe em actividade agrícola específica, uma entidade deve reconhecer o subsídio do Governo como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do Governo.

37 — Os termos e condições de subsídios governamentais variam. Por exemplo, um subsídio do Governo pode exigir que uma entidade cultive num dado local durante cinco anos e exigir que a entidade devolva todo o subsídio se ela cultivar durante menos do que cinco anos. Neste caso, o subsídio do Governo não será reconhecido como rendimento até que os cinco anos tenham passado. Porém, se o subsídio do Governo permitir que parte do mesmo seja retida com base na passagem do tempo, a entidade reconhecerá o subsídio do Governo como rendimento numa base proporcional ao tempo.

38 — Se um subsídio do Governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (ver parágrafo 31), será aplicada a NCRF 22 — Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.

39 — Esta Norma exige um tratamento diferente do da NCRF 22 se um subsídio do Governo se relacionar com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda ou um subsídio do Governo exigir que uma entidade não se ocupe numa actividade agrícola especificada. A NCRF 22 é somente aplicada a um subsídio do Governo relacionado com um activo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Divulgações (parágrafos 40 a 50)**Considerações preliminares (parágrafos 40 a 43)**

40 — Os activos biológicos consumíveis são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activos biológicos. Exemplos de activos biológicos consumíveis são o gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, peixe em aquacultura, colheitas tal como milho e trigo e árvores que estejam em desenvolvimento para obtenção de madeiras. Os activos biológicos de produção são os que não sejam activos biológicos consumíveis; por exemplo, gado do qual pode ser obtido leite, vinhas, árvores de fruto e árvores a partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto essas árvores permanecem vivas. Os activos biológicos de produção não são produto agrícola mas, antes, de regeneração própria.

41 — Os activos biológicos podem ser classificados quer como activos biológicos maduros (ou adultos) ou activos biológicos imaturos (ou juvenis). Os activos biológicos maduros (ou adultos) são os que tenham atingido as especificações de colhíveis (relativamente aos activos biológicos consumíveis) ou sejam susceptíveis de sustentar colheitas regulares (relativamente aos activos biológicos de produção).

42 — O justo valor menos os custos estimados no ponto de venda de um activo biológico pode alterar-se quer devido a alterações físicas quer devido a alterações de preços no mercado. É útil a divulgação separada de alterações físicas e de preços, na avaliação do desempenho do período corrente, e das perspectivas futuras, particularmente quando haja um ciclo de produção maior do que um ano. Em tais casos, uma entidade é encorajada a divulgar, por grupo ou de qualquer outra maneira, a quantia de alterações no justo valor menos custos estimados no ponto de venda incluída nos resultados líquidos devida a alterações físicas e a alterações de preços. Esta alteração é geralmente menos útil quando o ciclo produtivo seja menor do que um ano (por exemplo, quando se criem frangos ou se cultivem cereais).

43 — A transformação biológica origina uma quantidade de tipos de alterações físicas — crescimento, degeneração, produção e procriação — cada uma das quais é observável e mensurável. Cada um desses tipos de alterações físicas tem um relacionamento directo com benefícios económicos futuros. Uma alteração de justo valor de um activo biológico devido a colheita é também uma alteração física.

Divulgações gerais (parágrafos 44 a 47)

44 — Uma entidade deve divulgar:

- (a) Uma descrição de cada grupo de activos biológicos; e
- (b) As medidas ou estimativas não financeiras usadas na quantificação física de cada um dos grupos de activos biológicos no fim do período.

45 — Uma entidade deve descrever os métodos e os pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de activos biológicos.

46 — Uma entidade deve divulgar o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento de colheita.

47 — Uma entidade deve divulgar:

- (a) A existência e quantias escrituradas de activos biológicos cuja posse seja restrita e as quantias escrituradas de activos biológicos penhorados como garantia de passivos; e
- (b) A quantia de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de activos biológicos; e
- (c) As estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a actividade agrícola.

Divulgações adicionais de activos biológicos em que o justo valor não possa ser mensurado fiavelmente (parágrafos 48 a 49)

48 — Se uma entidade mensura os activos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (ver parágrafo 31) no fim do período, a entidade deve divulgar em relação a tais activos biológicos:

- (a) Uma descrição dos activos biológicos;
- (b) Uma explicação da razão por que não podem ser fiavelmente mensurados;
- (c) Se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que caia o justo valor;
- (d) O método de depreciação usado;
- (e) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; e
- (f) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no início e no final do período.

49 — Se o justo valor dos activos biológicos previamente mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas se tornar fiavelmente mensurável durante o período corrente, uma entidade deve divulgar em relação a esses activos biológicos:

- (a) Uma descrição dos activos biológicos;
- (b) Uma explanação da razão pela qual o justo valor se tornou fiavelmente mensurável; e
- (c) O efeito da alteração.

Subsídios do Governo (parágrafo 50)

50 — Uma entidade deve divulgar o que se segue, relacionado com a actividade agrícola abrangida por esta Norma:

- (a) A natureza e a extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras;
- (b) Condições não cumpridas e outras contingências ligadas aos subsídios do Governo; e
- (c) Diminuições significativas que se esperam no nível de subsídios do Governo.

Data de eficácia (parágrafo 51)

51 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.