

ATIVOS BIOLÓGICOS: EFEITO DA DIMENSÃO DA EMPRESA NA OPÇÃO NORMATIVA

Daniela Cunha

ISCA – Universidade de Aveiro
danielacunha@ua.pt

Graça Azevedo

ISCA – Universidade de Aveiro e Unidade de Investigação GOVCOPP
graca.azevedo@ua.pt

Gilberto Fernandes

ISCA – Universidade de Aveiro
gilberto.fernandes@ua.pt

RESUMO

A atividade agrícola abrange uma escala diversa de atividades, com influência significativa na economia Portuguesa. A atividade agrícola caracteriza-se pelo processo de transformação biológica, que condiciona frequentemente o tratamento contabilístico dos ativos biológicos.

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

Para indagar esta problemática, propusemo-nos estudar a influência da dimensão das empresas na adoção das normas e na interpretação dos paradigmas associados às problemáticas contabilísticas no âmbito da atividade agrícola, através da realização de um questionário aos responsáveis financeiros de empresas agrícolas, procedendo depois à análise descritiva dos resultados.

De entre as principais conclusões desta investigação destaca-se o facto da escolha voluntária do normativo estar associada às características das empresas. Assim, as empresas com características de microentidades tendem a adotar a NCM, as empresas com características de pequenas entidades tendem a adotar a NCRF-PE, já as médias e as grandes empresas usam por obrigação a NCRF 17. Contudo, tendo em atenção a interpretação dos paradigmas associados às problemáticas contabilísticas no âmbito da atividade agrícola, verificamos que as respostas estão associadas à experiência e à opinião dos TOC, não sendo as mesmas influenciadas pela dimensão das empresas.

Palavras-chave: Agricultura, Ativos Biológicos, IAS 41, NCRF 17, NCRF – PE, NCM, Produtos Agrícolas, SNC, Subsídios Governamentais.

ABSTRACT

Agricultural activity covers a diverse range of activities with significant influence in the Portuguese economy. Farming is characterized by the biological transformation process, which has a strong impact on the accounting treatment for biological assets.

The existence of an active market may be the solution for some situations. However, fair value measurement might not be reliable. The size of the company determines the methodology used, adjusting the standards to its features, thereby causing a different accounting treatment of the tax.

The present study aims to investigate the influence of firm size on the adoption of standards and on the interpretation of paradigms associated with accounting issues within agricultural activity. To obtain this approach a questionnaire has been conducted to the financial managers of agricultural firms, followed by a descriptive analysis of results.

From the key findings of this research, it can be noticed that the voluntary choice of the normative is associated with company features. Thus, micro-entities tend to adopt the Accounting Standard for Micro-Entities, while small entities are more likely to adopt the Accounting Standard for small entities, but the middle and large companies are obliged to use Accounting Standards NCRF 17. Nevertheless, considering the interpretation of the paradigms associated with accounting issues within agricultural activity, it can be observed that the responses are associated with the experience and opinion of the chartered accountants, meaning that such responses are not influenced by the size of firms.

Keywords: Agriculture, Biological Assets, IAS 41, NCRF 17, NCRF-PE, NCM, Agricultural Products, SNC, Government Grants.

1. INTRODUÇÃO

A realidade económica atual é caracterizada pela complexidade das operações comerciais e pela constante alteração de normas e de legislação, associadas às necessidades das empresas. A agricultura, tal como outras atividades económicas, vivem hoje ao ritmo da mudança e da globalização, nomeadamente das normas que determinam as regras de base do seu funcionamento (Pinto, 2011).

Segundo INE (2011), concretamente no que se refere ao Recenseamento Agrícola 2009, verificamos que as explorações agrícolas ocupam cerca de 3,7 milhões de hectares em área, quase 40% da área geográfica do país, estando recenseadas 304 mil explorações agrícolas, sendo o Norte a zona geográfica do país que apresenta maior número de explorações.

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

Em termos de normalização contabilística, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) aplicável à generalidade das entidades portuguesas (com fins lucrativos), estabeleceu, desde a sua conceção, uma discriminação positiva para as pequenas entidades, criando uma NCRF-PE (pequenas entidades). Em termos práticos podemos dizer que o nível de exigências de aplicação e divulgação das Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) é substancialmente inferior ao modelo geral (ou completo).

Mais tarde, através da Lei 35/2010, de 02 de setembro e do Decreto-Lei nº 36-A/2011, de 09 de março foi instituído um regime contabilístico para as microentidades (NCM). Apesar desta normalização específica operar de forma autónoma, recorre a conceitos, definições e procedimentos do SNC, permitindo, na terminologia do preâmbulo do DL 36-A/2011, de 09 de março, *uma fácil comunicabilidade vertical sempre que alterações de dimensão das entidades visadas impliquem diferentes exigências de relato financeiro*.

Na agricultura, sendo as características dissemelhantes tão acentuadas nas diferentes dimensões das explorações e sendo a própria agricultura uma área heterogénea (Azevedo, 2005), a norma adotada pelas entidades influenciará a informação apresentada contabilisticamente e, conseqüentemente, a nível fiscal.

Este estudo exploratório tem como objetivos analisar a influência da dimensão das empresas na adoção voluntária das normas contabilísticas, assim como, averiguar se a adoção do justo valor conduz a um aumento do resultado das empresas agrícolas, e se a adoção do SNC influencia o nível de divulgação da informação. Pretendemos também analisar a opinião dos diferentes utilizadores da informação financeira sobre questões problemáticas relacionadas com a Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro 17 – Agricultura (NCRF 17), tentando perceber se a dimensão da empresa influencia essa opinião.

O trabalho está organizado em cinco capítulos, incluindo a introdução. No segundo capítulo apresentamos o enquadramento teórico onde são abordadas as principais normas associadas ao estudo, bem como alguns contributos sobre o tema. No terceiro capítulo, explica-se a metodologia adotada, identificando a amostra, os métodos de recolha e as técnicas de análise escolhidas. A análise e a discussão dos resultados são apresentadas no quarto capítulo. O quinto fica reservado para as conclusões.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1. REVISÃO NORMATIVA

O SNC é constituído por vinte e quatro NCRF, entre as quais destacamos a NCRF 17 – Agricultura. Em Portugal as empresas do setor agrícola, como regra geral, devem utilizar a NCRF 17, ou a NCRF-PE, a

qual pode ser adotada pelas empresas que se enquadrem nas características de pequenas entidades¹. Para além destas normas, foi publicado mais tarde uma norma contabilística para microentidades (NCM), isto é, empresas de (ainda) menor dimensão, que veio satisfazer as exigências específicas deste grupo de entidades². As empresas agrícolas obrigadas a aplicar o SNC que não se enquadrem nas exceções³ e que cumpram os requisitos para serem consideradas pequenas entidades, podem optar por aplicar a NCRF-PE, caso não optem pela aplicação do conjunto das normas gerais. A NCRF-PE condensa os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das NCRF, tidos como requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades. As demonstrações financeiras são apresentadas em modelos reduzidos, onde agregam de uma forma mais reduzida e adaptada às suas necessidades 16 normas contabilísticas e de relato financeiro (Rodrigues, 2009).

Para melhor compreensão apresentamos no Quadro 1 os aspetos essenciais das três normas.

Quadro 1 – Resumo das normas

Norma	Resumo
NCRF 17	<p>A norma prescreve o tratamento contabilístico dos ativos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação, a mensuração inicial do produto agrícola no momento da colheita e a contabilização de subsídios governamentais relacionados com ativos biológicos.</p> <p>A norma no seu § 13 estabelece que no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, os ativos biológicos devem ser mensurados pelo seu Justo Valor (JV) menos o custo estimado no ponto-de-venda, exceto nos casos em que o JV não pode ser fiavelmente estimado, podendo ser refutado apenas no reconhecimento inicial. Devem ser incluídos no resultado líquido do período em que ocorram, “<i>os ganhos ou perdas resultantes do reconhecimento inicial dos ativos biológicos pelo JV menos custos estimados no ponto-de-venda e de uma alteração no JV menos os custos estimados no ponto-de-venda</i>”.</p> <p>A norma estabelece que o JV dos ativos pode ser determinado de várias formas, nomeadamente, através de um mercado ativo, onde o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para a sua determinação.</p> <p>Os ativos biológicos podem ser subdivididos em ativos biológicos de produção⁴ e em ativos biológicos consumíveis. O que os distingue é o seu propósito: os primeiros são os animais ou plantas vivos que existem para gerar produção na entidade, originando produtos agrícolas e/ou outros ativos biológicos consumíveis, ou seja são todos aqueles que não sejam ativos biológicos consumíveis. Os ativos biológicos consumíveis⁵ são aqueles que têm o intuito de serem colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos (§40 da NCRF 17).</p>
NCRF-PE	<p>A norma considera que os ativos biológicos de produção após reconhecimento são mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada; os ativos biológicos consumíveis pelo seu custo ou valor realizável líquido (dos dois o mais baixo) e o produto agrícola pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto-de-venda.</p>
NCM	<p>Em termos de reconhecimento a NCM no seu § 7.2 (Aviso nº 6726-A/2011, de 14 de março) refere que “...os ativos biológicos de produção, são reconhecidos como ativos fixos tangíveis. Os animais ou plantas vivos detidos pela entidade e que não se enquadrem na atividade agrícola integram a subcategoria de equipamentos biológicos”. Deste modo, os ativos biológicos de produção são tratados como ativos fixos tangíveis, sendo que os animais ou plantas vivos que não se enquadrem na atividade agrícola, integram uma subcategoria dos ativos fixos tangíveis, designada de equipamentos biológicos. Já os ativos biológicos consumíveis e produtos agrícolas são tratados no § 11.2 da norma contabilística para microentidades, e “são reconhecidos como inventários.”</p> <p>Na sua generalidade, a NCM não permite a aplicação do JV na mensuração, remetendo, em consequência, para o custo histórico.</p> <p>Após reconhecimento e mensuração, a NCM determina nos seus §§ 7.9 a 7.14, que os ativos biológicos e os equipamentos biológicos devem ser depreciados, nos mesmos moldes de mensuração dos ativos fixos tangíveis. No que se refere aos ativos biológicos consumíveis e produtos agrícolas, estes devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.</p>

¹ Entidades que não ultrapassem dois dos três limites: Total do Balanço (TB): 1.500.000€; Total de Vendas Líquidas e Outros Rendimentos (TR): 3.000.000€; Número de Trabalhadores (NT): 50. Vd. Decreto-Lei nº158/2009, de 13 de julho alterado (alargando os limites iniciais) pela Lei nº 20/2010, de 23 de agosto.

² Entidades que não ultrapassem dois dos três limites: TB: 500.000€; Volume de negócios líquidos: 500.000€; NT: 5, cf. Decreto-Lei nº 36-A/2011, de 9 de março.

³ Vd. art. 9º do DL 159/2009, de 13 de Julho. Atente-se que o facto de por razões legais ou estatutárias as entidades tenham as suas DF sujeitas a certificação legal das contas não poderão optar pela NCRF-PE.

⁴ Exemplo de ativo biológico de produção: gado do qual se pode obter o leite.

⁵ Exemplo de ativo biológico consumível: gado destinado à produção de carne.

2.2. REVISÃO DA LITERATURA

Existem vários estudos na revisão da literatura que têm avaliado o impacto da adoção da Norma Internacional de Contabilidade 41 – Agricultura (IAS 41) em diferentes países (Azevedo, 2004; Costa, 2010; Scherch *et al.* 2013), assim como o cumprimento do nível de divulgação por parte das empresas agrícolas (Silva *et al.*, 2012; Elad & Herbohn, 2011) ou o conservadorismo associado às referidas normas (Gassen *et al.*, 2006; Lara *et al.*, 2007; Manganaris *et al.*, 2011).

Os estudos do impacto da adoção da IAS 41 consideram que a mesma provoca ajustamentos positivos, sendo a capacidade de mensurar fiavelmente o JV um fator que contribui para a adoção da norma. Apesar da harmonização estar presente em todo o processo de normalização, as características das empresas, nomeadamente a sua dimensão e as suas necessidades, têm um papel fundamental no normativo utilizado (Azevedo, 2004). Por seu turno, Scherch *et al.* (2013) analisou o impacto em 24 empresas brasileiras do setor agrícola tendo concluído que a sua adoção pode implicar várias restrições para as partes interessadas, incluindo os preparadores e utilizadores da informação financeira.

Consideram que um nível mais elevado de transparência na divulgação da informação ajudaria a melhorar a compreensão da contabilização dos ativos biológicos.

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

No que diz respeito ao cumprimento do nível de divulgação, Elad e Herbohn (2011) demonstraram que países como a Austrália e o Reino Unido tendem a divulgar informação mais detalhada sobre ativos biológicos que outros países como a França. Também Silva *et al.* (2012) analisaram 45 empresas do setor agrícola brasileiro e concluíram que as empresas agrícolas não divulgam todos os requisitos exigidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola (CPC 29) – Agricultura.

Relativamente ao conservadorismo, os diferentes autores (Gassen *et al.*, 2006; Lara *et al.*, 2007; Manganaris *et al.*, 2011) consideram que após a adoção das IFRS, em diferentes países, houve uma redução do conservadorismo. Atentam que o conservadorismo contabilístico é considerado como a tendência da contabilidade em reconhecer com mais precisão as perdas do que os ganhos.

Uma das principais alterações introduzidas com a adoção da NCRF 17 - Agricultura prende-se com a aplicação do método do JV na agricultura. Contudo, a literatura existente revela que a problemática mais discutida prende-se com a mensuração dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas pelo seu justo valor. No âmbito da IAS 41, Herbohn e Herbohn (2006) e George (2007) concluem que o reconhecimento e a mensuração dos ativos biológicos pelo justo valor tem vindo a afetar o valor das demonstrações financeiras, distorcendo substancialmente os resultados das empresas.

Segundo Scott (2005), Perry (2007), Waive (2009) e Cordeiro (2010), a implementação do justo valor suscita alguns problemas no que toca aos ativos biológicos, devendo ser objeto de estudo com o objetivo de encontrarem modelos contabilísticos alternativos que proporcionem elevada qualidade e relatórios comparáveis uma vez que o apuramento do JV para alguns ativos biológicos, especialmente árvores de fruto, videiras e outros ativos hortícolas, excedem os benefícios da informação resultante.

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

Vasconcelos e Azevedo (2012) verificaram que as explorações leiteiras utilizavam duas fontes para a valorização dos bovinos: o SIMA e o preço de mercado dos animais, sendo que, desta forma, os valores obtidos divergiam e originavam a não comparabilidade da informação. Para solucionar o problema, elaboraram um modelo de valorização baseado no preço de mercado do leite e na atualização dos cash-flows futuros. Contudo, se os elementos considerados na formação do fluxo de caixa e as premissas a eles relacionadas forem inseridos de modo inadequado, provocam alterações desastrosas no JV dos ativos biológicos (Rech, 2011).

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

Como verificamos os estudos sobre a influência da dimensão das empresas na seleção do normativo a adotar são escassos. Assim, e para fazer face a esta lacuna, formulamos duas questões de investigação que nos propomos analisar:

- A dimensão da empresa influencia a adoção voluntária de determinada norma?
- A dimensão da empresa influencia a opinião dos preparadores da informação financeira relativa a questões polémicas relacionadas com a NCRF 17?

Sublinhe-se que para definir a dimensão das várias entidades adoptámos a divisão definida na recomendação da Comissão Europeia 2003/361/CE, de 06 de maio⁶.

3. OBJETIVOS E METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO

3.1. Seleção e caracterização da amostra

Para a seleção da amostra tivemos por base os Técnicos Oficiais de Contas (TOC) de empresas agrícolas. Tendo como objetivo aceder a um maior número de profissionais, recorreremos às reuniões/formações/esclarecimentos realizados pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC).

Neste sentido, para a identificação da amostra foi utilizado o método de amostragem não-probabilístico por conveniência (Vilelas, 2009), pois foi selecionada uma reunião com grande afluência de TOC, obtendo para o efeito a autorização e colaboração da OTOC. Foi permitida a recolha dos dados através da apresentação dos questionários numa dessas sessões. Os questionários foram apresentados no dia 8 de Abril de 2013, a um universo de 800 TOC, contudo apenas 5% dos questionários entregues foram aceites para o estudo apresentado, conforme sintetizado no Quadro 2:

Quadro 2: Caracterização da amostra

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

Fonte: Elaboração própria

⁶ Nesta microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios inicial ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros. Por seu turno, a pequena empresa caracteriza-se por empregar menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço anual não excede 50 milhões de euros. Por último, as médias empresas têm como limites máximos: 250 trabalhadores, volume de negócios inferior ou igual a 50 milhões de euros e um balanço anual inferior ou igual a 43 milhões de euros.

3.2. Objetivos e metodologia de tratamento dos dados

Para responder às questões de investigação propostas, equacionam-se dois objetivos:

Objetivo 1: Estudar a influência da dimensão na adoção voluntária de determinada norma

Com o intuito de atingir este objetivo, e tendo em consideração todos os aspetos salientados e retratados nos pontos anteriores, definimos os seguintes subobjetivos, concretamente analisar:

- 1) Se a dimensão da empresa tem influência na adoção voluntária de determinada norma;
- 2) Quais são os motivos influenciadores da adoção voluntária de determinado normativo;
- 3) Se os TOC concordam com a classificação da dimensão das entidades apresentada no SNC;
- 4) Se a própria atividade agrícola desenvolvida é diferenciadora da classificação.

Objetivo 2: Verificar se a dimensão da empresa influencia a opinião dos preparadores da informação financeira relativa a questões polémicas relacionadas com a NCRF 17.

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

A análise dos dados obtidos pelos questionários tem carácter quantitativo e qualitativo. Em termos quantitativos utilizamos como tratamento dos dados a estatística descritiva, tendo por base as medidas de tendência (média, moda e mediana), distribuição de frequências, percentagens, representação tabular e gráfica, através da ferramenta de cálculo Microsoft Excel, e a estatística analítica através da ferramenta *IMB Statistical Package for Social Sciences Statistics 19 (SPSS)*, tendo por base o teste do qui-quadrado.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para responder ao **objetivo 1** “Influência da dimensão na adoção voluntária de determinada norma” baseamo-nos na análise à questão sobre se o normativo utilizado foi adotado por opção ou por obrigação. Para a análise recorreremos à aplicação do teste do qui-quadrado de forma a comparar a variável *dimensão* com a variável *opção ou obrigação*.

Quadro 3: Proporção da seleção do normativo em função da dimensão

			Selecionou o normativo por:		Total
			Obrigação	Opção	
Volume de Negócios ou Total de Balanço	0 – 2.000.000	Frequência	4	9	13
		%	30,8%	69,2%	100,0%
	2.000.000 – 10.000.000	Frequência	4	7	11
		%	36,4%	63,6%	100,0%
	>10.000.000	Frequência	4	0	4
		%	100,0%	,0%	100,0%
Total		Frequência	12	16	28
		%	42,9%	57,1%	100,0%
Teste do Qui-quadrado					
		Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Pearson Chi-Square		6,298 ^a	2	,043	
Likelihood Ratio		7,774	2	,021	
Linear-by-Linear Association		4,153	1	,042	
N of Valid Cases			28		

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

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

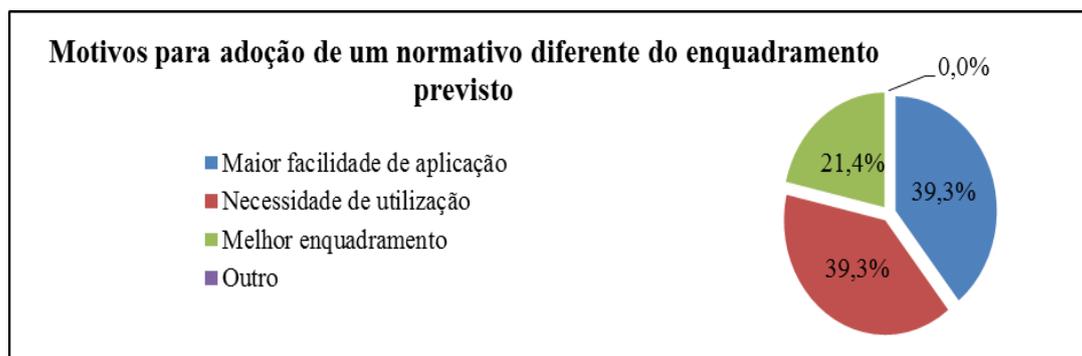
Pela análise do quadro 3, verificamos que no primeiro patamar (0 – 2.000.000) 69,2% dos inquiridos selecionaram o normativo por opção. No segundo patamar (2.000.000 – 10.000.000) 63,6% dos inquiridos selecionaram o normativo por opção e no terceiro patamar (>10.000.000) estão todos os inquiridos que foram obrigados a adotar o normativo. Existe relação significativa ($p=0,043$) entre o *volume de negócios* e o *normativo a ser selecionado por opção ou obrigação*, desta forma concluímos que estando as empresas com VN abaixo dos 10.000.000 estão associadas a *opção* e as empresas com VN acima dos 10.000.000, associadas a *obrigação*.

Podemos assim inferir que a dimensão influencia a adoção voluntária da norma, sendo que segundo as dimensões definidas em OE (2003) as microempresas e as pequenas empresas tendem a optar pelo normativo onde se enquadram, já as médias ou grandes empresas não têm opção de escolha, e utilizam o normativo por obrigação.

Subobjetivo 2: Motivos para adoção voluntária de determinada norma

Depois de uma análise às diferentes causas que poderiam influenciar a opção do normativo, verificamos três grandes motivos possíveis acrescentando a opção *Outro*, para o caso de existir um motivo não mencionado que tenha influenciado a escolha.

Gráfico 1: Motivos associados à opção por um normativo



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

O gráfico 1 apresenta as percentagens de resposta à questão *Caso tenha adotado um normativo diferente do enquadramento previsto, o que o levou a adotar?* no qual verificamos que dos três normativo apresentados como resposta, a opção *“Melhor enquadramento”* apresenta a percentagem de respostas mais baixa 21,4%, ou seja, seis respostas. Os outros dois motivos, *“Maior facilidade de aplicação”* e *“Necessidade de utilização”* obtiveram o mesmo número de respostas, tendo onze cada, que representam 39,3% da totalidade das respostas. Também verificamos que nenhum dos inquiridos acrescentou outro motivo.

Consideramos adequado referir que, apesar de a resposta ter sido colocada a todos aqueles que tivessem adotado um normativo diferente do enquadramento previsto, todos responderam à questão.

Para uma análise mais adequada, aplicamos a esta questão o teste do Qui-quadrado em relação à variável *normativo utilizado*.

Quadro 4: Proporção dos motivos para adoção do normativo em função do normativo utilizado

			Motivo para a adoção do normativo			Total
			Maior facilidade de aplicação	Melhor enquadramento	Necessidade de utilização	
Normativo utilizado	NCM	Frequência	9	0	1	10
		%	90,0%	0%	10,0%	100,0%
	NCRF - PE	Frequência	0	2	0	2
		%	0%	100,0%	0%	100,0%
	NCRF - Geral	Frequência	2	4	10	16
		%	12,5%	25,0%	62,5%	100,0%
Total		Frequência	11	6	11	28
		%	39,3%	21,4%	39,3%	100,0%
Teste do Qui-quadrado						
			Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Pearson Chi-Square			23,418 ^a	4	,000	
Likelihood Ratio			24,285	4	,000	
Linear-by-Linear Association			12,713	1	,000	
N of Valid Cases			28			

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

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

Na análise do quadro 4 verificamos que existe relação significativa ($p < 0,001$) entre a variável normativo utilizado e motivos para a adoção do mesmo, tendo resultado que as empresas que utilizam o normativo para Microentidades usam-no por *maior "facilidade de aplicação"*, as que usam NCRF - PE usam-no por *"melhor enquadramento"*, e as que usam as NCRF Geral fazem-no por *"necessidade de utilização"*.

Desta feita, verificamos assim que a adoção da NCRF 17 é efetuada por obrigação, logo a utilização desse normativo verifica-se porque as entidades não podem optar por outro. No que se refere à NCRF – PE verificamos que os inquiridos que utilizam esta norma consideram que o enquadramento previsto é o melhor. As microempresas que optaram pela NCM consideram este normativo mais fácil de aplicar, sabendo-se que o normativo das microentidades simplifica muito, sobretudo o processo de relato financeiro.

Dimensão das empresas nos normativos portugueses

Continuando a análise das questões relacionadas com o primeiro objetivo, passaremos de seguida para a opinião dos TOC sobre as diferentes dimensões consideradas nos normativos para efeitos de aplicação pelas empresas. Uma vez que os normativos contabilísticos portugueses têm diferentes tratamentos nas empresas agrícolas, vamos analisar se o normativo utilizado e as diferentes atividades do setor agrícola têm uma relação direta com a concordância ou não da divisão das empresas (subobjetivos).

Quadro 5: Opinião dos inquiridos sobre a atual divisão das empresas em função do normativo utilizado

			Concordam com a atual divisão das entidades?		Total
			Não	Sim	
Normativo utilizado	NCM	Frequência	1	9	10
		%	10,0%	90,0%	100,0%
	NCRF - PE	Frequência	2	0	2
		%	100,0%	,0%	100,0%

NCRF-Geral	Frequência	10	6	16
	%	62,5%	37,5%	100,0%
Total	Frequência	13	15	28
	%	46,4%	53,6%	100,0%

Teste do Qui-quadrado

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

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

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

Analisando o quadro 5 verificamos que existe relação significativa ($p < 0,01$) entre a questão *Concordam com a atual divisão das entidades?* e o *Normativo utilizado*, sendo que as microentidades estão mais inclinadas a concordar, as que utilizam o normativo para pequenas empresas não concordam e as que utilizam a norma geral, apesar de algumas concordarem, na sua maioria não concordam com a atual divisão das entidades, para efeitos contabilísticos.

Quadro 6: Opinião dos inquiridos sobre a atual divisão das empresas em função da atividade desenvolvida

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

Teste do Qui-quadrado

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

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

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

Também pela análise do quadro 6 verificamos que existe relação significativa ($p = 0,007$) entre atividade exercida e a concordância com divisão de atividades, estando a avicultura, fruticultura, suinicultura e pecuária associadas à discordância e horticultura e viticultura à concordância.

Com o intuito de responder ao **objetivo 2** – Verificar se a dimensão da empresa influencia a opinião dos preparadores da informação financeira relativa a questões polémicas relacionadas com a NCRF 17 – apresentamos as respostas às questões formuladas. Assim:

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

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

No sentido de apurar se os nossos inquiridos concordam com o momento da mudança de norma⁷, questionámo-los sobre esses factos, estando os resultados obtidos esquematizados no quadro 7.

Quadro7: Opinião dos TOC sobre a aplicação da NCRF 17 apenas até ao ponto de colheita

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

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

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

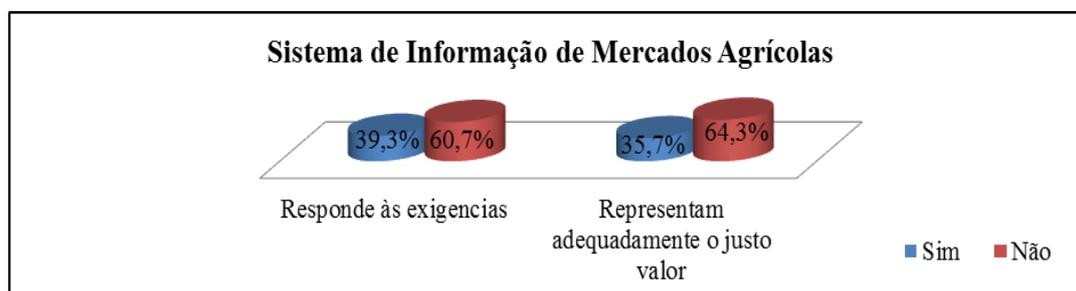
Todavia, podemos verificar que a maioria dos inquiridos considera que após colheita deva ser aplicada outra norma.

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

No seguimento da análise optamos por questionar os nossos inquiridos sobre o SIMA, uma vez que os valores apresentados por este são utilizados pelas empresas agrícolas para apurar o JV dos ativos biológicos e produtos agrícolas. Na primeira questão pretende-se saber se o SIMA responde às exigências de mensuração do JV dos ativos biológicos e produtos agrícolas e na segunda pretende-se verificar se representa adequadamente o JV. No gráfico 2 podemos verificar os resultados às questões associadas ao SIMA.

⁷ Sendo, neste caso, o mais comum passar-se a aplicar a NCRF 18 – Inventários.

Gráfico 2: Opinião dos TOC sobre o JV apresentado no SIMA



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

Observando o gráfico 2, conclui-se que em ambas as questões os TOC inclinam-se para não considerarem o SIMA como um bom representante do JV para as empresas agrícolas. Na primeira questão 60,7% dos inquiridos consideram que o SIMA não responde às exigências de mensuração do JV e 64,3% considera que o SIMA não adequadamente o JV.

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

Na ausência de um mercado agrícola, a determinação do JV tem inerente um conjunto de observações conforme a NCRF 17. Contudo, questiona-se se nesses casos não existem fatores que possam influenciar a sua determinação e fiabilidade. Neste contexto, apresentámos aos nossos inquiridos alguns fatores que consideramos que podem influenciar a determinação e a fiabilidade do JV, conforme evidenciado no quadro 8.

Quadro 8: Influência de diversos fatores na determinação e a fiabilidade do JV

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

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

Verificamos que nenhum dos inquiridos colocou outro fator ou alguma observação, além dos indicados, tendo contudo essa possibilidade. Na análise do quadro 8 averiguamos logo à priori que os níveis de influência 1 - nenhuma influência e 2 - pouca influência, não obtiverem respostas para nenhum dos fatores.

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

fatores têm influência na determinação e na fiabilidade do JV, contudo as intempéries, a recessão da economia e o crescimento da economia são os fatores que têm mais influência.

Reconhecimento dos bens utilizados na produção

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

Quadro 9: Opinião dos TOC sobre o reconhecimento dos bens utilizados da produção

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

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

Pela análise do quadro 9 verificamos que todos os TOC consideram que os bens utilizados na produção devem ser reconhecidos como gasto do período em que surjam.

Reconhecimento do nascimento e aquisição de um animal ou planta vivos

O nascimento de um animal ou planta vivos é considerado por alguns autores como sendo variação da produção, para outros é tratado como sendo alterações ao JV. Da resposta dos inquiridos resulta o seguinte quadro:

Quadro 10: Reconhecimento do nascimento de ativos biológicos

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

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

Quadro 11: Reconhecimento na aquisição de ativos biológicos

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

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

Observando o quadro 10, apuramos que 89,3% dos inquiridos consideram que o nascimento de ativos biológicos deve ser registado como uma variação de produção e não uma alteração ao JV, sendo a percentagem obtida muito significativa em função do total de inquiridos. Em relação ao reconhecimento da aquisição de ativos biológicos ao JV, o quadro 11, indica-nos que 64,3% considera que deve ser refletido inicialmente ao JV.

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

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

Quadro12: Opinião dos TOC sobre a afetação dos resultados não realizados ao resultado do período

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

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

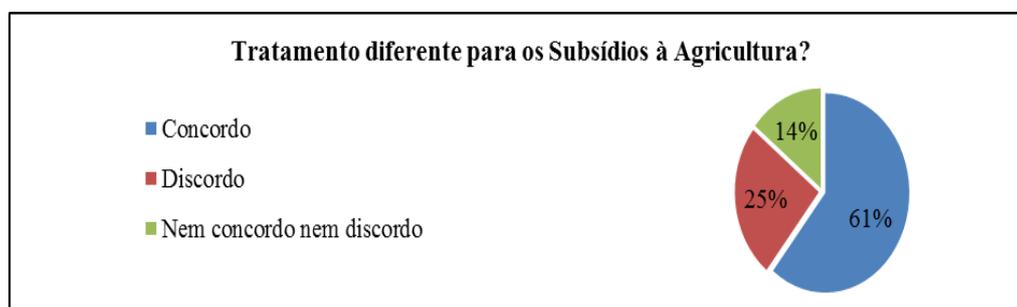
Da análise do quadro 12 verificamos que a maioria dos inquiridos concorda com o estabelecido na NCRF 17, sendo que 40% não tem opinião formada, pois nem concorda nem discorda.

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

Os subsídios para a agricultura são disponibilizados pelo Governo e por outras entidades, exatamente como o que acontece com os outros subsídios. Os subsídios relativos a ativos biológicos mensurados ao JV apenas devem ser reconhecidos como rendimento quando o subsídio do governo se torna recebível. Quando forem condicionais reconhece-se quando as condições associadas sejam satisfeitas (Rodrigues, 2009). Os subsídios do governo relacionados ativos intangíveis (sujeitos a depreciação e amortização respetivamente) devem ser contabilizados no capital próprio e imputados como rendimentos durante a vida do ativo (numa base sistemática). Os subsídios relacionados com ativos não depreciáveis/amortizáveis devem ser mantidos no capital próprio, a menos que seja reconhecida uma perda por imparidade do ativo, sendo nesse caso transferidos para rendimentos pela parcela necessária para compensar a perda por imparidade. No entanto, se a entidade tiver de satisfazer certas obrigações, o subsídio será imputado como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações.

Será então necessário que os subsídios relacionados com a agricultura sejam diferenciados dos restantes, ou seja, serem tratados pela NCRF 17 enquanto ou restantes pela NCRF 22?

Gráfico 3: Opinião dos TOC sobre o tratamento diferenciado dos subsídios relacionados com a agricultura



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

Pela análise do gráfico 3, verificamos que 25% dos inquiridos nem concorda nem discorda. Pensamos que este facto resulte do desconhecimento da NCRF 22, ou mesmo da parte que trata os subsídios da NCRF 17. Também conseguimos apurar que 61% dos inquiridos concordam, pelo que consideramos que os TOC consideram que os subsídios para a atividade agrícola devem ter um tratamento diferenciado.

Respondendo agora ao **objetivo 2**, verificar se a dimensão da empresa influencia a opinião dos preparadores da informação financeira relativa a questões problemáticas relacionadas com a NCRF 17, podemos afirmar que não existe uma relação fundamentada entre as respostas obtidas e a dimensão da empresa, uma vez que os testes aplicados não mostraram significância neste facto. Assim, verificamos que as respostas às questões polémicas estão associadas à experiência e à opinião dos TOC.

5. CONCLUSÕES

Relembramos que: **i)** as entidades que se enquadram na definição de microentidades podem adotar a NCM, contudo também podem optar pela aplicação do SNC, **ii)** as pequenas entidades podem adotar a NCRF-PE, e supletivamente adotar a NCRF 17, ou simplesmente optar por adotar a NCRF 17, podendo também optar pelas normas gerais e, por fim, **iii)** as médias e grandes empresas estão à priori obrigadas a aplicar a NCRF 17.

A grande maioria dos inquiridos utiliza o normativo por opção, estando associada a escolha do normativo à dimensão da empresa. Ou seja, concluímos, a escolha do normativo está associada às características das empresas. As empresas com características de microentidades tendem a adotar a NCM, as empresas com características de pequenas entidades tendem a adotar a NCRF-PE, já as médias e as grandes empresas usam por obrigação a NCRF 17.

Nos questionários os motivos mais apontados como sendo a causa da opção voluntária do normativo foram a “maior facilidade de aplicação” e a “necessidade de utilização”. As empresas que utilizam a NCM justificam com motivo “maior facilidade de aplicação”. As que utilizam a NCRF-PE, justificam com o “melhor enquadramento” e as que utilizam a NCRF-17 invocam a “necessidade de utilização”.

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

Na generalidade são a favor, contudo conseguimos distinguir que as microentidades estão associadas à concordância, as PE à não concordância, e as médias e as grandes empresas apesar de tenderem para concordar, as opiniões contra, foram significativas.

Na agricultura verificamos algumas questões polémicas merecem a nossa atenção, e sendo os TOC conhecedores destes assuntos, procurámos saber o que pensam eles sobre esses temas analisando se a dimensão da empresa influencia a opinião dos preparadores da informação financeira relativa a essas questões relacionadas com a NCRF 17.

No tratamento dos ativos biológicos após colheita concluímos que a opinião dos TOC se assemelha ao tratamento preconizado na NCRF 17, pois todos concordam com a aplicação apenas até ao ponto de colheita (salvo as situações em que os produtos agrícolas depois da colheita serão ativos biológicos). Pensamos que esta problemática poderá ter outro tipo de interpretação em algumas áreas da atividade agrícola, pois as suas especificidades são de tal forma distintas umas das outras que o que para umas poderá ser interpretado como o procedimento mais adequado para outras pode estar longe de conseguir satisfazer as suas necessidades.

No que se refere aos valores apresentados pelo SIMA e utilizados pelas empresas agrícolas para apurar o JV dos ativos biológicos e produtos agrícolas, os resultados foram no sentido da desadequação daquele instrumento às necessidades das empresas. Ou seja, o SIMA não responde às exigências de mensuração do JV e não representa adequadamente o JV. A existência de mais mercados ativos agrícolas poderia ser um meio de comparação de valores que contribuiria para a determinação do JV.

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

No que se refere ao reconhecimento no nascimento e/ou aquisição de um ativo biológico, as opiniões são divergentes. No que se refere ao nascimento de ativos biológicos, quase todos os TOC consideram este processo como uma variação da produção. Tendo em consideração as especificidades que envolvem o nascimento de um ativo biológico, também entendemos como se tratando de uma variação da produção, resultante da atividade normal da exploração agrícola.

Uma outra problemática que mereceu a nossa análise foi a inclusão das variações do JV nos resultados, dando assim origem a resultados não realizados incluídos no resultado do período. A este respeito, a maioria dos inquiridos considera que o tratamento preconizado na NCRF 17 é o adequado. Nós consideramos que, permitindo a norma a sua inclusão, e se as empresas utilizam o JV, os resultados devem refletir os efeitos do JV, não esquecendo que o anexo é a peça fundamental para a compreensão da informação apresentada nas DF. A não distribuição desses resultados foi salvaguardada pela atual redação do artigo 32.º do Código das Sociedades Comerciais. Consideramos que os resultados não vão distorcer a imagem da empresa, uma vez que os *stakeholders*, tendo interesses na empresa, procuram analisar todas as peças financeiras, logo terão conhecimento sobre todos esses factos e poderão quantificar adequadamente o montante de resultados não realizados.

Tendo em atenção o segundo objetivo verificamos que as respostas às questões polémicas estão associadas à experiência e à opinião dos TOC, não sendo as mesmas influenciadas pela dimensão das empresas.

Por último, procurámos saber o que pensam os TOC sobre os subsídios tendo em consideração o preconizado na NCRF 17 e na NCRF 22. A maioria dos TOC considera que devem ser diferenciados, contudo, em nossa opinião, não existe relevância significativa para incluir o tratamento dos subsídios para a agricultura numa norma distinta dos restantes subsídios. Consideramos que, mesmo que fossem incluídos numa só norma, sendo a NCRF 17 a única norma específica da atividade agrícola, deveria apenas conter algum aspeto específico e diferenciador que merecesse a sua distinção.

As limitações encontradas neste estudo prendem-se fundamentalmente com a dimensão da amostra, não permitindo generalizar as conclusões encontradas. Assim, seria relevante efetuar estudos futuros com uma amostra mais alargada e representativa de forma a generalizar os resultados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Azevedo, G. (2004). Conhecimento da IAS 41 versus Dimensão da Empresa. *X Congresso Contabilidade: Relato Financeiro e Responsabilidade Social, 24 a 26 de Novembro*. Lisboa.
- Azevedo, G. (2005). O impacto da norma internacional de contabilidade nº41 "Agricultura" no normativo contabilístico português - sector vitivinícola. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Tese de Doutoramento em Gestão, Lisboa.
- Cordeiro, J. (2010). *A Problemática Contabilística dos Ativos Biológicos*. Relatório de Estágio. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Costa, N. (2010). Agricultura: Implicações Contabilísticas e de Auditoria. *Revista de Contabilidade: Revisores e Auditores nº 38*, 36-53.

- Comissão Europeia (CE) 2003, Recomendação da Comissão Europeia 2003/361/CE relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas.
- Decreto - Lei nº 36 - A/2011 de 9 de Março. (2011). *Aprovação do regime da normalização contabilística para as microentidades*. Diário da República, 1ª Série, nº 48.
- Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de Julho. (2009). *Aprova o Sistema de Normalização Contabilística e revoga o Plano Oficial de Contabilidade*. Diário da República, Série I, nº 133.
- Elad, C., & Herbohn, K. (2011). Implementing Fair value accounting in the agricultural sector. Obtido em 24 November 2013, <http://icas.org.uk/res/elad_report_feb_2011.pdf>
- Europeia, C. (2003). Recomendação 2003/361/CE.
- Gassen, J., Fülbier, R. U., & Sellhorn, T. (2006). International Differences in Conditional Conservatism—The Role of Unconditional Conservatism and Income Smoothing. *European Accounting Review*, 15(4), 527–564.
- George, M. (2007). Why fair value needs felling. *Accountancy*, 139 (1365), 80-81.
- Herbohn, K. & Herbohn, J. (2006). *International Accounting Standard (IAS) 41: What Are the Implications for Reporting Forest Assets?*, 1-15. Retirado de http://espace.library.uq.edu.au/eserv/UQ:195955/SFEMP5_2Herbohn_Herbohn.pdf
- INE. (2011). *Anuário Estatístico de Portugal - 2011*. Obtido em 22 de Fevereiro de 2013, de http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=134725522&PUBLICACOESstema=55505&PUBLICACOESmodo=2
- Lara, J. M. G., Osmá, B. G., & Penalva, F. (2007). Board of Directors' Characteristics and Conditional Accounting Conservatism: Spanish Evidence. *European Accounting Review*, 16(4), 727–755.
- Lei nº 35/2010, de 2 de Setembro. (2010). *Simplificação das Normas e Informações Contabilísticas das Microentidades*.
- Manganaris, P., Floropoulos, J., & Smaragdi, I. (2011). Conservatism and Value Relevance: Evidence from the European Financial Sector. *American Journal of Economics and Business Administration*, 3(2), 254–264. Retrieved from <http://www.thescipub.com/abstract/10.3844/ajebasp.2011.254.264>
- Perry, R. (2007). Questions persist over new standard for agriculture. *Chartered Accountants Journal*, 86 (3), 7-10.
- Pinto, C. (2011). Ativos biológicos de produção: harmonização contabilística e fiscal? Lisboa: OTOC.
- Rech, J. (2011). Formação do valor justo dos ativos biológicos sem mercado ativo: Uma análise baseada no valor presente. Universidade de São Paulo, Tese de doutoramento em Ciências Contábeis, São Paulo, Brasil.
- Rodrigues, J. (2009). *Sistema de normalização contabilística explicado*. Porto: Porto Editora.
- Scherch, C., Nogueira, D., Olak, P., & Cruz, C. (2013). *Nível de conformidade do CPC 29 nas empresas brasileiras: uma análise com as empresas de capital aberto*. Obtido em November 2013, <<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race/article/view/2241/pdf> >
- Silva, A. (2011). *Impacto nas Demonstrações Financeiras da Adopção da NCRF 17 - Agricultura, um exemplo de animais vivos*. Obtido em Setembro de 2013, de <http://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/54311/14/TESE.pdf>.
- Silva, C. P., & Franco, P. (2011). NCRF 17 Activos Biológicos - Aspectos Contabilísticos e Fiscais. Portugal.
- Silva, R.; Figueira, L; Pereira, L & Ribeiro, M. (2012) *Processo de Convergência as Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Análise dos Requisitos de Divulgação do CPC 29* (Process of Convergence to the International Financial Reporting Standards: An Analysis of the Disclosure Requirements of CPC 29/IAS 41). Obtido em Setembro de 2013. <http://ssrn.com/abstract=2012705>.

- Scott, J. (2005). NZ IAS 41 Agriculture. *Chartered Accountants Journal*, 84 (1), 39-40.
- Vasconcelos, S., & Azevedo, G. (2012). *Adoção da NCRF 17: Estudo de Caso no Setor leiteiro*. Obtido em Janeiro de 2013, de <http://ria.ua.pt/handle/10773/9711>
- Vilelas, J. (2009). *Investigação - O Processo de Construção do Conhecimento*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Waine, D. (2009). NZ IAS 41 neither fair nor value for the agricultural sector. *Chartered Accountants Journal*, 88 (4), 54-56.